

Рядська В.В.

УДК 336.225

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЯК ПРЕДМЕТ АУДИТОСЬКОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Актуальність. Як зазначається в дослідженні IAASB «бурхливі події світової фінансової кризи підкреслили виключну важливість високої якості аудиту та довіри до фінансових звітів. Вони також продемонстрували важливість розгляду питання про роль якості аудиту в більш широкому контексті якості фінансової звітності. досягнення якості фінансової звітності залежить від цілісності кожної із складових у ланцюгу процесів, що забезпечують процес складання, представлення та використання фінансової звітності» [1].

Актуальність дослідження визначається тим, що розвиток методології аудиту повинен враховувати тенденції і процеси, які відбуваються у змінах підходів до формування фінансової звітності тому, що застосовувана концептуальна основи фінансових виступає ключовим моментом, що формує підґрунтя для забезпечення якості кінцевого результату надання аудиторських послуг.

Постановка проблеми. Результати сучасних досліджень в галузі теорії бухгалтерського обліку та аудиту свідчать про поглиблення протиріччя між інформаційними інтересами користувачів фінансових звітів та систематизованими даними, які подаються у різних форматах фінансових звітів. Так в працях Голова С.Ф., Малюги Н.М., Бутинця Ф.Ф., Соколова Я.В., Палія В.Ф. та інших розглядаються проблеми генезису концепцій фінансової звітності, а також визначаються причини, якими обумовлюється загострення кризи недовіри до інформації фінансових звітів.

Як відомо, аудит виступає одним із ланок у ланцюгу компенсаторних заходів, що використовуються для зниження інформаційних ризиків. При цьому більшість теоретичних досліджень з теорії аудиту знаходиться, як правило, в площині обґрунтування методології практичної реалізації суспільної місії аудиту і забезпечення відповідного рівня якості професійних аудиторських послуг. Так, в працях А. Аренса, Ф.Л. Дефліза, Дж. Лоббека, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош та інших науковців досить широко освітлено питання розвитку аудиту, його змісту та функцій. В публікаціях відсутні системні дослідження впливу застосовуваних концептуальних основ на достовірність фінансової звітності та визначення обсягів та змісту процедур аудиту, які повинні забезпечити надійну базу для формування аудиторського висновку про таку звітність.

Об'єктом дослідження виступає концептуальна основа фінансової звітності, яка формує якісні характеристики останньої. Відповідно **предмет** визначається як система характеристик застосовуваних концептуальних основ фінансової звітності, що підлягає аудиторській перевірці.

Метою дослідження є встановлення та аналіз змісту характеристик-атрибутів застосовуваних концептуальних основ фінансових звітів, які впливають на обсяг та види процедур отримання аудиторських доказів.

Виклад основного матеріалу. Метою виконання завдання з аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах *відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності* [2, с.77]. Іншими словами, аудитор повинен отримати відповідь на головне питання: чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи, яка була використана для її складання. При цьому кінцевий результат процесу виконання завдання завжди буде підпорядкований тому, яка концептуальна основа була використана для фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Предметом завдання з аудиту завжди буде фінансова звітність, стосовно якої буде робитись висновок про повноту та достовірність інформації, яка міститься у ній. Фінансова звітність це структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності встановлюють форму і зміст фінансових звітів, а також структуру повного комплексу фінансової звітності.

Концептуальна основа представляє собою систему узгоджених цілей і принципів, на основі яких формуються несуперечливі між собою стандарти формування інформації про фінансовий стан на відповідну звітну дату та фінансові результати за відповідний звітний період.

Як зазначається у дослідженні Голова С.Ф. «існуюча система бухгалтерського обліку спирається на загальноприйняті принципи (GAAP), які формувались в епоху індустріальної економіки і не пристосовані для адекватного відображення сучасних факторів вартості бізнесу» [3, с.386]. В цьому контексті Д. Адріссен і П. Тіссен констатують про те, що «традиційна фінансова звітність основну увагу приділяє минулому, тому що можна вимірювати, що статично і матеріально. Вона практично не проливає світла на активи, які нині, в епоху економіки знань, мають ключове значення для того, щоб компанія досягла успіху (а також зуміла його утримати)» [4, с.22-23].

Саме зазначені обставини спонукають до пошуку нових підходів до формування сучасної інформаційної бази прийняття управлінських рішень, що забезпечували б її надійність. Так, на підставі узагальнень, проведених Головим С.Ф., визначається 12 концепцій, якими описано перспективи

трансформаційних змін фінансової звітності [3, с.381-454]. Діючі концептуальні основи фінансових звітів та їх перспективні моделі мають різні характеристики, що дозволяють порівнювати їх цілі, склад інформації (фінансова, нефінансова), направленість інформації (перспективна, ретроспективна, оперативна), періодичність подання звітності, форми представлення звітності і т.д. Разом з тим, для цілей проведення аудиту фінансових звітів, дослідження застосовуваних концептуальних основ вимагає їх дослідження з інших позицій, якими визначається кінцева мета виконання аудиторських процедур.

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» визначає те, що результат аудиту (зміст аудиторського висновку) має пряму залежність від виду концептуальної основи, що була використана під час складання фінансових звітів.

Загальна сукупність концептуальних основ фінансової звітності може бути поділена на дві великих групи, в залежності від того, яке призначення має фінансова звітність, що складається на їх основі.

Якщо фінансова звітність направлена на задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів у фінансовій інформації, то мова йде про «фінансову звітність загального призначення».

В тому випадку, коли складення фінансової звітності направлена на задоволення потреб конкретних користувачів у її інформації, то така фінансова звітність буде називатись «фінансовою звітністю спеціального призначення».

За якісним характером інформації, яка подається у фінансових звітах, концептуальні основи можуть бути:

- концептуальна основа достовірного подання,
- концептуальна основа дотримання вимог.

Концептуальна основа достовірного подання обов'язково містить вимоги, якими передбачається:

1) прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібним розкриття інформації, крім тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа, або

2) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Концептуальна основа дотримання вимог не містить будь-яких положень, які б відповідали вимогам 1 та 2 пунктів, що наведені вище.

Таким чином, завдання з аудиту – це вид завдання з надання достатньої впевненості, предметом якого виступає повний комплект фінансових звітів загального призначення, що складені відповідно до концептуальної основи достовірного подання, або концептуальної основи дотримання вимог. Іншому випадку, завдання що виконується буде відноситись до завдань з аудиту спеціального призначення. Отже, можна виділити дві ключові характеристики – атрибути, які повинні бути досліджені для будь-якої концептуальної основи в процесі здійснення процедур аудиту. Це:

- цільова направленість фінансових звітів на задоволення інформаційних потреб користувачів певного сегменту: концептуальна основа фінансових звітів загального призначення та концептуальна основа фінансових звітів спеціального призначення;
- якісні характеристики фінансових звітів, що складаються відповідно до концептуальної основи: концептуальні основи достовірного подання та концептуальні основи дотримання вимог.

Під час виконання завдання з аудиту фінансових звітів, аудитор перш за все повинен спочатку з'ясувати:

- яка використовується концептуальна основа фінансової звітності,
- що включає в себе повний комплект фінансової звітності загального призначення.

Ці обставини повинні бути враховані під час розробки загальної стратегії аудиту і в підсумку впливають на формулювання висновку в тексті аудиторського звіту. Справа в тому, що форма аудиторської думки залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансової звітності та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акта. Якщо концептуальна основа фінансової звітності є концептуальною основою достовірного подання, думка аудитора буде полягати в тому, чи подана достовірно фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію. Якщо концептуальна основа фінансової є концептуальною основою дотримання вимог, потрібна думка стосовно того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної такої основи.

Концептуальна основа фінансової звітності може визначатись на підставі:

- законодавчих чи нормативних вимог,
- прийнятих стандартів фінансової звітності,
- статутів, нормативних актів, судових рішень та професійних етичних зобов'язань стосовно питань бухгалтерського обліку,
- опублікованих тлумачень з бухгалтерського обліку різної правомочності, що видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями (наприклад, інструкції, методичні рекомендації);
- опублікованих думок різної правомочності з проблем бухгалтерського обліку, що виникають, видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями (наприклад: накази, роз'яснення);
- загальних та галузевих інструкцій, які є загальноновизнаними та поширеними;
- літератури з бухгалтерського обліку.

Якщо існують суперечності між концептуальною основою фінансової звітності та джерелами, з яких можна отримати інструкції з її застосування, або між джерелами, які охоплюють концептуальну основу фінансової звітності, переважну силу має джерело вищого статусу.

Таким чином, можна визначити третю характеристику-атрибут концептуальної основи це – склад нормативної бази, що визначає зміст концептуальної основи та описує порядок її застосування.

Головним документом, яким визначаються засади здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Стаття 6 цього Закону встановлює, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [5].

Поряд із П(С)БО фінансова звітність в Україні може складатись на підставі вимог концептуальної основи, яка міститься у міжнародних стандартах фінансової звітності (надалі – МСФЗ). Відповідна норма прописана в статті 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансової звітності. Саме тому, наступним атрибутом, який досліджуються в процесі виконання завдання з аудиту, повинна бути зміст та склад фінансової звітності, яка підлягає перевірці.

Склад повного комплексу фінансової звітності зазвичай включає: баланс, звіт про фінансові результати (звіт про прибутки та збитки), звіт про власний капітал (звіт про зміни у власному капіталі), звіт про рух грошових коштів і відповідні примітки. Але, поряд із цим, П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» визначає, що окремі суб'єкти господарювання, які відповідають статусу малих, складають фінансову звітність, яка включає: Баланс (форма № 1-м) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-м), а в окремих випадках Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва в складі: Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

Концептуальна основа, яка встановлена Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Принципи складання фінансової звітності, а також якісні характеристики, які необхідно забезпечити, формують технологію процесу складання показників фінансової звітності. При цьому загально прийняті принципи складання фінансових звітів широко використовують професійне судження у прийнятті рішення про доцільність застосування облікового підходу, у випадках, коли концептуальна основа передбачає багатоваріантність для оцінки певних груп операцій чи статей звітності. Таке «творче» застосування правил складання фінансових звітів в окремих випадках дозволяє маніпулювати прибутком шляхом завищення резерву сумнівних боргів та забезпечень, завищення доходів, капіталізацію витрат, методів оцінки запасів тощо [6]. Таким чином, наступною характеристика – атрибут, яку повинен дослідити аудитор, це напрямки застосування професійного судження та складові фінансової звітності, які формуються із врахуванням професійного судження відповідальної сторони.

Аудитор повинен оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу. Для цього необхідно вирішити наступні завдання в процесі виконання процедур аудиту:

- оцінити, чи забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані;
- пересвідчитись, що обрані та застосовані облікові політики відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності та є належними;
- проаналізувати **обґрунтованість** облікових оцінок, які були здійснені управлінським персоналом;
- дослідити чи є інформація, яка подана у фінансовій звітності, доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою;
- з'ясувати, чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;
- визначити, чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

Якщо предметна область аудиту визначена як фінансова звітність загального призначення, що складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то додатково до складу завдань необхідно включити оцінку того, чи забезпечено достовірне подання такої фінансової звітності. Аудиторська оцінка щодо достовірного подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів:

- загального подання, структури і змісту фінансової звітності;
- чи подає фінансова звітність, включаючи пов'язані примітки, основні операції та події так, щоб забезпечити достовірне подання.

Висновки. Застосовувана основа фінансових звітів є підґрунтям, що формує вихідні параметри якісних характеристик та змісту інформації. Ці обставини обумовлюють необхідність дослідження концептуальної основи в процесі виконання завдання з аудиту фінансових звітів.

Таке дослідження повинно включати процедури, що забезпечують аудитору отримати розуміння змісту складу фінансових звітів, їх призначення, якісні характеристики, а також сегменти, які є чутливими до викривлень внаслідок застосування професійного судження.

Таким чином, результати проведеного дослідження дозволили визначити наступні напрямки виконання процедур вивчення та аналізу застосовуваних концептуальних основ фінансових звітів в процесі аудиту:

- 1) дослідити застосовувану концептуальну основу з метою визначення її якісних характеристик (концептуальна основа достовірного подання, або концептуальна основа дотримання вимог);
- 2) визначити цільову направленість фінансових звітів, що визначається концептуальною основою (концептуальна основа загального призначення, або концептуальна основа спеціального призначення);
- 3) проаналізувати зміст нормативної бази, що встановлює принципи формування фінансових звітів та описує порядок їх застосування, з метою: встановлення базових (пріоритетних) норм та виявлення протиріч між базовими та вторинними нормами;
- 4) виявити положення, що передбачають застосування професійного судження, як інваріантної компоненти в процесі складання фінансових звітів.

Джерела та література:

1. Качество аудита: точка зрения IAASB. Январь 2011 г. : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.kz-adviser.kz/download/audit_quality.pdf
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року : ч. 1 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Бендер. – К. : Міжнар. федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, П. Тиссен; [пер. с англ.]. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 304 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Чалый И. Как доят священных коров бухучета / И. Чалый // Бухгалтер. – 2004. – № 5. – С. 45-50.

Склярук І.П.

УДК 658.155.2

ДИВІДЕНДИ: ОСОБЛИВОСТІ ВИПЛАТИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка проблеми. Процес ефективного розподілу прибутку підприємства цікавить як його власника, так і учасників господарської діяльності (акціонерів). Як правило, власник самостійно вибирає пропорцію прибутку, яка підлягає його власному споживанню та реінвестуванню у подальший розвиток виробничого процесу. Учасники господарської діяльності мають право на участь у розподілі прибутку товариств та отриманні його частини пропорційно своїм часткам.

Процеси глобалізації, вихід на міжнародні ринки, зростання конкуренції між суб'єктами господарювання, удосконалення нормативно-правової бази України вимагають вибору оптимальної дивідендної політики, дотримання норм законодавства в частині нарахування дивідендів, порядку їх виплати та оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням теоретичних питань та практичних розробок дивідендної політики, особливостей нарахування дивідендів та їх оподаткування займаються як зарубіжні, так і вітчизняні науковці, зокрема: С. Бріггем, Ф. Бугинець, А. Даниленко, М. Міллер, Ф. Модільяні, О. Коблянська, Н. Орлова, Н. Харченко, В. Баліцька та інші. Разом з тим, прийняття Податкового кодексу України та внесення до нього змін вимагають подальших теоретичних досліджень та практичних напрацювань щодо особливостей виплати та оподаткування дивідендів.

Метою статті є вивчення особливостей формування дивідендної політики підприємств з корпоративними правами, порядку нарахування та оподаткування дивідендів, їх відображення в обліку.

Виклад основного матеріалу. В нормативно-правових актах наведено різні визначення поняття «дивіденди». Так, у Податковому кодексі України дивіденди визначено як платіж, що здійснюється юридичною особою - емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [1].

У бухгалтерському обліку відповідно до п. 4 П(С)БО 15 «Дохід», дивіденди трактуються як частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства [3].

Процес реалізації нарахування та сплати дивідендів здійснюється на основі затвердженої на підприємстві дивідендної політики, яка являє собою цілі та завдання, які ставить перед собою керівництво підприємства щодо виплати дивідендів, а також сукупність методів і засобів їх досягнення.