

УДК 657

# МСФЗ В УКРАЇНІ:

## ШЛЯХОМ СПРОБ І ПОМИЛОК

**СЕРГІЙ ГОЛОВ,**  
доктор екон. наук, професор  
ПВНЗ «Міжнародний інститут  
менеджменту (МІМ-Київ)»

У статті розглянуто механізм запровадження МСФЗ в Україні та його вплив на якість фінансової звітності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, подання фінансової звітності, міжнародні стандарти фінансової звітності.

*«Урядове рішення проблеми зазвичай гірше від самої проблеми»  
(Мілтон Фрідман, американський економіст)*

### ВСТУП

Прийнятий у травні минулого року Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] визначив сферу і порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні. Поряд із тим окремі положення цього Закону викликали певні запитання щодо механізму практичного застосування МСФЗ. У попередній публікації автора [2] вже були розглянуті проблемні питання, пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні, та надані рекомендації стосовно шляхів їх розв'язання.

Останнім часом урядом України прийнято низку нормативних актів [3–5] різного рівня, які спрямовані на забезпечення переходу вітчизняних підприємств на МСФЗ. Крім того, на веб-сайті Міністерства фінансів України розміщено оновлену версію тексту МСФЗ українською мовою. Проте зазначені документи викликають чимало запитань щодо їх відповідності МСФЗ.

**Метою статті** є аналіз останніх нормативних документів, пов'язаних із запровадженням МСФЗ в Україні, та визначення їх можливого впливу на якість фінансової звітності.

Ознайомлення з нормативно-правовими актами, які стосуються механізму запровадження МСФЗ, дає змогу визначити три групи питань, які охоплені цими документами:

1. Початок переходу на МСФЗ.
2. Організація бухгалтерського обліку після переходу на МСФЗ.
3. Подання фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

### СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ТА ДАТИ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ

Постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. №1223 (далі – *Постанова № 1223*) внесено зміни до Порядку подання фінансової звітності, якими, зокрема, уточнено сферу обов'язкового застосування МСФЗ, а саме: «Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, починаючи з 1 січня 2012 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2013 р.;
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2014 р.» [3].

Отже, Кабінет Міністрів України чітко визначив перелік видів діяльності підприємств, які разом із публічними акціонерними товариствами, банками і страховиками мають складати фінансову звітність за МСФЗ.

Згідно з МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» першим звітним періодом є найпізніший звітний період, охоплений першими фінансовими звітами суб'єкта господарювання за МСФЗ [6, с. 115]. При цьому першими фінансовими звітами за МСФЗ є перші річні фінансові звіти, в яких суб'єкт господарювання застосовує

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і при цьому чітко та беззастережно висловлюється про відповідність МСФЗ. Відповідно датою переходу на МСФЗ є початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїх перших фінансових звітах за МСФЗ.

Тому Постанова №1223 визначає не дати переходу на МСФЗ, а початок першого звітного періоду за МСФЗ для зазначених у цій постанові суб'єктів господарювання.

Поряд із тим публічні акціонерні товариства повинні були складати та оприлюднювати фінансову

звітність за МСФЗ за 2011 р. на додаток до фінансової звітності за П(С)БО.

У листі ДКЦПФР від 27.05.2011 р. [7] зазначено, що для публічних акціонерних товариств датою переходу на МСФЗ є 1 січня 2010 р. Пізніше вже Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку рішенням від 09.02.2011 р. № 270 [8] визначила, що публічні акціонерні товариства можуть не розкривати інформацію про свою діяльність за 2011 р. на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Виходячи з цього можна узагальнити часові вимоги щодо першої фінансової звітності за МСФЗ вітчизняних суб'єктів господарювання (табл. 1).

*Таблиця 1*

**ДАТИ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ ТА ПЕРШІ ЗВІТНІ ПЕРІОДИ ДЛЯ ВІТЧИЗНЯНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Суб'єкт господарювання	Перший звітний період за МСФЗ	Дата переходу на МСФЗ
Публічні акціонерні товариства	2011 р. або 2012 р.	01.01.2010 р. або 01.01.2011 р.
Банки і страховики	2012 р.	01.01.2011 р.
Підприємства, які провадять господарську діяльність щодо надання фінансових послуг (крім страхування та пенсійного забезпечення) і недержавного пенсійного забезпечення	2013 р.	01.01.2012 р.
Підприємства, які здійснюють допоміжну діяльність у сфері фінансових послуг та страхування	2014 р.	01.01.2013 р.

Попри це лист НБУ, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України від 07.12.2011 р. [4] встановлює дві можливі дати переходу на МСФЗ для публічних акціонерних товариств і страховиків: 01.01.2011 р. або 01.01.2012 р. При цьому в разі, якщо датою переходу на МСФЗ є 01.01.2012 р., у фінансовій звітності за звітні періоди 2012 р. не наводять порівняльну інформацію за 2011 р. (крім балансу). Проте неподання порівняльної інформації у фінансовій звітності суперечить вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (п. 21), МСБО 1 «Подання фінансових звітів» (п. 38), що не дає змоги вважати фінансову звітність такою, що відповідає МСФЗ.

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПІСЛЯ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ**

Важливим практичним питанням для підприємств, що переходять на МСФЗ, передусім публічних акціонерних товариств, був вибір процедур подальшого складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. Такий вибір означав або тран-

сформацію даних бухгалтерського обліку за П(С)БО, або паралельне ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ.

У зв'язку з цим цілком логічними є зміни, внесені наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 (далі – *наказ Мінфіну № 1591*) [5] до П(С)БО і Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (далі – *План рахунків бухгалтерського обліку*), згідно з якими підприємства, що складають фінансову звітність за МСФЗ, не застосовуватимуть П(С)БО, субрахунки та Інструкцію до Плану рахунків бухгалтерського обліку. Це дає можливість зазначеним вище підприємствам уникнути трансформації фінансової звітності або ведення паралельного обліку за МСФЗ.

Отже, такі підприємства після складання звіту про фінансовий стан (балансу) на дату переходу на МСФЗ по суті отримують вступне сальдо за МСФЗ на рахунках бухгалтерського обліку. Подальше відображення господарських операцій за МСФЗ на рахун-

**ЗВ'ЯЗОК ТИПОВИХ СТАТЕЙ ЗВІТУ  
ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ЗА МСФЗ ІЗ ПЛАНОМ  
РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

ках Плану рахунків бухгалтерського обліку дасть змогу без суттєвих вибірок та перегрупувань скласти фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами. Це зумовлено тим, що структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку розробляли та вдосконалювали з урахуванням положень МСФЗ та практики їх застосування.

Тому виходячи з положень МСФЗ, які встановлюють мінімальний обов'язковий перелік статей фінансових звітів і розкриття інформації в них, підприємству слід визначити склад субрахунків до кожного рахунку.

Аналіз взаємозв'язку типового переліку статей звіту про фінансовий стан та рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку, наведений у табл. 2, допоможе визначити деякі напрями побудови робочого плану рахунків підприємств, які застосовують МСФЗ.

Наприклад, з урахуванням вимоги МСБО 1 «Подання фінансової звітності» щодо розмежування активів і зобов'язань на поточні та непоточні може бути необхідним виокремлення на рахунках 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 39 «Витрати майбутніх періодів», 69 «Доходи майбутніх періодів» субрахунків для обліку довгострокових і поточних забезпечень, витрат і доходів майбутніх періодів.

Крім того, на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» доречно передбачити субрахунок «Поточна частина довгострокової дебіторської заборгованості». Виходячи з положень МСБО 12 «Податки на прибуток» на рахунках 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і 64 «Розрахунки за податками й платежами» доцільно окремо вести облік відповідно поточних активів і поточних зобов'язань щодо податків на прибуток.

Водночас на рахунках 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» варто окремо відображувати відстрочені податки, визнані у складі податкових витрат (доходів), і відстрочені податки, визнані у складі власного капіталу. Перелік субрахунків до рахунків 10 «Основні засоби» і 12 «Нематеріальні активи» залежатиме відповідно від груп основних засобів і нематеріальних активів, установлених підприємством з урахуванням положень МСБО 16 «Основні засоби» і МСБО 38 «Нематеріальні активи». При цьому окремими субрахунками до рахунку 10, зокрема, можуть бути

Стаття	Рахунок
<b>Непоточні активи</b>	
Гудвіл	19
Нематеріальні активи	12, 13, 15
Основні засоби	10, 11, 13, 15
Інвестиційна нерухомість	10
Біологічні активи	16
Інвестиції, що обліковуються методом участі в капіталі	14
Інші фінансові інвестиції	14
Довгострокова дебіторська заборгованість	18
Відстрочені податкові активи	17
<b>Поточні активи</b>	
Поточні біологічні активи	21
Запаси	20, 22, 23–28
Дебіторська заборгованість покупців	36, 38
Поточна частина довгострокової дебіторської заборгованості	–
Короткострокові векселі одержані	34
Поточні податкові активи	–
Інша поточна дебіторська заборгованість	37, 38
Поточні фінансові інвестиції	35
Грошові кошти та їх еквіваленти	30, 31, 33, 35
Витрати майбутніх періодів	39
Непоточні активи, утримувані для продажу	28
<b>Власний капітал</b>	
Вкладений капітал за номіналом	40, 41
Додатковий оплачений капітал	42
Резервний капітал	43
Капітал від переоцінки	42
Нерозподілений прибуток (збиток)	44
Неоплачений капітал	46
Вилучений капітал	45
<b>Непоточні зобов'язання</b>	
Довгострокові позики банку	50
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	51, 52, 53
Відстрочене податкове зобов'язання	54
Довгострокові забезпечення	47
Довгострокові доходи майбутніх періодів	69
Інші довгострокові зобов'язання	55
<b>Поточні зобов'язання</b>	
Короткострокові позики банку	60
Поточна заборгованість за довгостроковими позиками	61
Заборгованість постачальникам	63
Короткострокові векселі видані	62
Зобов'язання з податку на прибуток	64
Нараховані зобов'язання	64, 65, 66
Заборгованість учасникам	67
Інші поточні зобов'язання	68
Поточні забезпечення	47
Короткострокові доходи майбутніх періодів	69

«Незавершене будівництво» і «Аванси, видані для придбання основних засобів», до рахунку 12 – «Розробка нематеріальних активів» і «Аванси, видані для придбання нематеріальних активів». Аналогічно авансові платежі для придбання запасів слід обліковувати на окремих субрахунках відповідних рахунків класу 2 «Запаси».

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» доцільно використовувати для обліку інвестиційної нерухомості. При цьому відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» на субрахунку «Інвестиційна нерухомість» слід обліковувати не тільки вартість самої нерухомості, а й інші активи, які використовують разом із такою нерухомістю (меблі, господарський інвентар, офісну техніку тощо).

Вибір рахунків і субрахунків для обліку доходів і витрат (класи 7, 8, 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку) залежатиме від обраного підприємством формату звіту про прибутки та збитки. Наприклад, у разі класифікації витрат за функціями підприємство може без ускладнень скласти звіт про прибутки та збитки за МСФЗ на основі рахунків класів 7 і 9 чинного плану рахунків (табл. 3).

*Таблиця 3*

**ЗВ'ЯЗОК ТИПОВИХ СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ ЗА МСФЗ ІЗ ПЛАНОМ РАХУНКІВ (класифікація витрат за функцією)**

Стаття	Рахунок
Дохід від продажу	70
Собівартість продажу	90
<b>Валовий прибуток</b>	
Інший дохід	71, 74, 75
Витрати на збут	93
Адміністративні витрати	92
Інші витрати	94, 97, 99
Фінансові витрати	95
Частка прибутку (збитку) асоційованих підприємств	72, 96
<b>Прибуток до сплати податків</b>	
Витрати з податку на прибуток	98
Прибуток за період	79

У разі відображення всіх доходів і витрат в одному звіті про сукупний прибуток до рахунку 79 «Фінансові результати» можна відкрити субрахунки: «Прибуток (збиток) за період» та «Інші сукупні при-

бутки (збитки)». На останньому субрахунку можна транзитом відображувати всі доходи і витрати, визнані у складі власного капіталу. Припустимо, що балансову вартість основних засобів було дооцінено на суму 20 тис. грн (зокрема, первісну вартість дооцінено на суму 50 тис. грн, а знос – на 30 тис. грн), ставка податку на прибуток становила 21%. Тоді дооцінку основних засобів можна відобразити так, тис. грн:

1) дооцінка первісної вартості:

**Д-т 10** «Основні засоби» 50

**К-т 79** «Фінансові результати» (субрахунок «Інші сукупні прибутки (збитки)») 50;

2) на суму дооцінки зносу основних засобів:

**Д-т 79** «Фінансові результати» (субрахунок «Інші сукупні прибутки (збитки)») 30

**К-т 131** «Знос основних засобів» 30;

3) на суму відстроченого податкового зобов'язання ( $20 \cdot 0,21$ )

**Д-т 79** «Фінансові результати» (субрахунок «Інші сукупні прибутки (збитки)») 4,2

**К-т 54** «Відстрочене податкове зобов'язання» (субрахунок «Відстрочені податки, визнані у складі власного капіталу») 4,2.

У результаті сальдо субрахунку «Інші сукупні прибутки (збитки)» становитиме 15,8 тис. грн і буде перенесено на рахунок «Додатковий капітал». У цьому разі за даними рахунку 79 «Фінансові результати» визначатимуть суму чистого сукупного прибутку (збитку).

Можливість гнучкого застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку не тільки сприяє застосуванню МСФЗ, а й дає змогу більш ефективно використовувати можливості сучасних інформаційних технологій для забезпечення потреб різних користувачів. Поряд із тим План рахунків бухгалтерського обліку потребує подальшої реуніфікації та вдосконалення з урахуванням як положень МСФЗ, так і особливостей різних видів діяльності. Зокрема, згідно з п. 38 МСФЗ 5 непоточні активи та активи групи вибуття, класифіковані як утримувані для продажу, слід наводити в звіті про фінансовий стан (балансі) окремо від інших активів. Тому й облік таких активів варто вести на окремому рахунку. Для цих цілей можна використати рахунок 29, назвавши його «Непоточні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Крім того, варто надати підприємствам можливість вільного вибору рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Це, з одного боку, дасть змогу підприємствам невиробничої сфери (страховим компаніям, недержавним пенсійним фондам тощо) організувати облік витрат з урахуванням особливостей їх діяльності. З іншого боку, в разі потреби різні підприємства зможуть використовувати рахунки цього класу як своєрідні рахунки-екрани для накопичення та перегрупування інформації для цілей управління або формування податкової звітності.

**ФОРМИ ТА СТРОКИ ПОДАННЯ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Згідно з п. 4 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – *Закон України про бухгалтерський облік*) [9] форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

У свою чергу, п. 4 ст. 12 цього Закону передбачає, що підприємства мають інформувати спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади у галузі статистики про складання ними фінансової звітності, зокрема консолідованої, за міжнародними стандартами.

Виходячи з цього наказом Мінфіну № 1591 вста-

новлено, що підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, мають застосовувати форми фінансових звітів, наведені у додатках до П(С)БО. Водночас зазначені підприємства не застосовуватимуть типові форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» та №6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності», а складатимуть примітки у довільній формі.

Отже, за винятком приміток усі вітчизняні підприємства складатимуть фінансову звітність за єдиними формами, але із застосуванням різних стандартів. Для ідентифікації стандартів, які застосовує підприємство для складання фінансової звітності, наказом Мінфіну № 1591 у кожній формі звітності (форми №1–4) передбачені спеціальні клітинки: «за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку» і «за міжнародними стандартами фінансової звітності», в яких слід робити позначку «v».

Проте уніфікація форм фінансової звітності не дає змоги повною мірою застосовувати МСФЗ. По-перше, структура фінансових звітів за П(С)БО не узгоджена з вимогами МСФЗ, передусім МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Проілюструємо це на прикладі ПАТ «Укртелеком», яке у складі річного звіту поряд з фінансовими звітами, складеними згідно з П(С)БО, оприлюднює фінансові звіти за міжнародними стандартами фінансової звітності (табл. 4–7).

Таблиця 4

**ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН на 31 грудня 2010 р.**

*тис. грн*

	2010 р.	2009 р.
<b>Активи</b>		
<b>Довгострокові активи</b>		
Основні засоби	7 886 716	8 790 629
Нематеріальні активи	94 104	126 579
Передоплати за основні засоби	97 400	29 370
Інші довгострокові активи	30 910	10 404
	8 109 130	8 956 982
<b>Поточні активи</b>		
Запаси	44 903	86 339
Торгова та інша дебіторська заборгованість	579 937	744 567
Передоплати та інші поточні активи	94 205	82 419
Депозити	76 093	146 365
Грошові кошти та їх еквіваленти	140 089	337 649
	935 227	1 397 339
<b>Усього активів</b>	<b>9 044 357</b>	<b>10 354 321</b>

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Продовження табл. 4

	2010 р.	2009 р.
<b>Власний капітал та зобов'язання</b>		
Власний капітал		
Акціонерний капітал	7 693 454	7 693 454
Додатковий оплачений капітал	411 370	411 370
Накопичений нерозподілений прибуток (накопичений дефіцит)	(3 192 533)	(2 863 362)
<b>У с ь о г о власного капіталу</b>	<b>4 912 291</b>	<b>5 241 462</b>
<b>Довгострокові зобов'язання</b>		
Довгострокові кредити та позики	41 099	63 435
Зобов'язання з пенсійних виплат та інших довгострокових виплат працівникам	232 767	218 006
Відстрочене податкове зобов'язання	-	-
	<b>273 866</b>	<b>281 441</b>
<b>Поточні зобов'язання</b>		
Поточна частка довгострокових кредитів та позик	2 559 190	3 478 218
Короткострокові кредити та позики	438 166	117 324
Торгова та інша кредиторська заборгованість	858 902	1 159 538
Дивіденди до виплати	1 942	76 338
	<b>3 858 200</b>	<b>4 831 418</b>
<b>У с ь о г о зобов'язань</b>	<b>4 132 066</b>	<b>5 112 859</b>
<b>У с ь о г о власного капіталу та зобов'язань</b>	<b>9 044 357</b>	<b>10 354 321</b>

**ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД НА РІК, що закінчився 31 грудня 2010 р.**

Таблиця 5

тис. грн

	2010 р.	2009 р.
<b>Доходи від основної діяльності</b>	<b>6 843 681</b>	<b>6 925 011</b>
Дохід від інших операцій	64 729	42 344
Витрати на персонал	(3 164 236)	(3 230 165)
Знос та амортизація	(1 172 196)	(1 260 121)
Інші операційні витрати	(2 641 611)	(3 165 698)
Фінансові доходи	50 729	40 735
Фінансові витрати	(310 234)	(413 442)
<b>Збиток до оподаткування</b>	<b>(329 138)</b>	<b>(1 061 336)</b>
Вигода (витрати) з податку на прибуток	(33)	2 703
<b>Чистий збиток та сукупний збиток за рік</b>	<b>(329 171)</b>	<b>(1 058 633)</b>
Середньозважена кількість акцій (у тисячах)	18 726 248	18 726 248
Чистий та скоригований збиток на одну акцію (у гривнях)	(0,0176)	(0,0565)

**ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ЗА РІК, що закінчився 31 грудня 2010 р.**

Таблиця 6

тис. грн

	2010 р.	2009 р.
<b>Операційна діяльність</b>		
<b>Збиток до оподаткування</b>	<b>(329 138)</b>	<b>(1 061 336)</b>
Коригування на:		
Знос та амортизацію	1 172 196	1 260 121

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Продовження табл. 6

	2010 р.	2009 р.
Нереалізований (прибуток) збиток від курсових різниць	(19 328)	101 129
Збитки від зменшення корисності основних засобів та нематеріальних активів	266 266	528 854
Збиток від вибуття основних засобів та нематеріальних активів	29 076	10 517
Прибуток від вибуття інвестиції у спільне підприємство	(18 353)	–
Резерв на покриття збитків від зменшення корисності сумнівної торгової та іншої дебіторської заборгованості, передоплат та інших поточних активів	44 480	42 612
Нараховані зобов'язання з пенсійних виплат	8 920	5 527
Нараховані вигоди по інших довгострокових виплатах працівникам	(596)	(2 142)
Витрати на виплату процентів	310 234	312 242
Процентний дохід	(32 915)	(40 735)
<b>Грошові кошти, отримані від операцій, до врахування змін в оборотному капіталі</b>	<b>1 430 842</b>	<b>1 156 789</b>
Зміни запасів	39 425	41 083
Зміни торгової та іншої дебіторської заборгованості	116 204	(57 087)
Зміни передоплат та інших поточних активів	(16 365)	15 861
Зміни торгової та іншої кредиторської заборгованості	(296 126)	256 347
<b>Грошові кошти, отримані від операцій</b>	<b>1 273 980</b>	<b>1 412 993</b>
Сплачений податок на прибуток	(18 628)	(561)
Отримані проценти	30 134	35 371
Виплачені проценти	(262 128)	(265 789)
Здійснені пенсійні та інші довгострокові виплати працівникам	(23 631)	(20 443)
<b>Грошові кошти, отримані у ході операційної діяльності</b>	<b>999 727</b>	<b>1 161 571</b>
Придбання основних засобів та нематеріальних активів	(461 532)	(212 633)
Надходження від вибуття основних засобів	13 501	–
Придбання інших довгострокових активів	–	(1 216)
Надходження від вибуття інвестиції у спільне підприємство	27 814	–
Погашення депозитів за вирахуванням розміщення депозитів	70 272	13 076
<b>Грошові кошти, використані у ході інвестиційної діяльності</b>	<b>(349 945)</b>	<b>(200 773)</b>
<b>Фінансова діяльність</b>		
Надходження за позиками	754 493	592 218
Погашення позик	(1 527 439)	(1 737 144)
Виплачені дивіденди	(74 396)	(7 761)
<b>Грошові кошти, використані у ході фінансової діяльності</b>	<b>(847 342)</b>	<b>(1 152 687)</b>
<b>Чисте зменшення грошових коштів та їх еквівалентів</b>	<b>(197 560)</b>	<b>(191 889)</b>
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок року	337 649	524 158
Дохід від курсових різниць по грошових коштах та їх еквівалентах	–	5 380
<b>Грошові кошти та їх еквівалент на кінець року</b>	<b>140 089</b>	<b>337 649</b>
<b>Негрошова інвестиційна діяльність</b>		
Основні засоби, придбані з використанням угод про кредити постачальників	106 451	442 553
Основні засоби, отримані шляхом фінансової оренди	47 967	94 041

**ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ за рік, що закінчився 31 грудня 2010 р.**

тис. грн

	Акціонерний капітал	Додатковий оплачений капітал	Накопичений капітал	Усього
Сальдо на 1 січня 2009 р.	7 693 454	411 370	(1 802 977)	6 301 847
Чистий збиток та сукупний збиток за рік	–	–	(1 058 633)	(1 058 633)
<b>Операції з власниками, відображені безпосередньо у власному капіталі</b>				
Дивіденди власникам акцій (0,0001 гривні на одну акцію)	–	–	(1 752)	(1 752)
<b>Сальдо на 31 грудня 2009р.</b>	7 693 454	411 370	(2 863 362)	5 241 462
Чистий збиток та сукупний збиток за рік	–	–	<b>(329 171)</b>	<b>(329 171)</b>
<b>Сальдо на 31 грудня 2010р.</b>	<b>7 693 454</b>	<b>411 370</b>	<b>(3 192 533)</b>	<b>4 912 291</b>

У формі №1 «Баланс» активи поділяються на необоротні, оборотні, витрати майбутніх періодів, необоротні активи та активи вибуття, а зобов'язання – на забезпечення, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів.

На відміну від цього згідно з МСБО 1 активи та зобов'язання слід поділяти на поточні та непоточні.

Крім того, відповідно до МСФЗ у звіті про фінансовий стан фінансові активи, поточні податкові активи і зобов'язання слід наводити окремими рядками. Проте у формі №1 «Баланс» фінансові активи об'єднані з нефінансовими активами (наприклад, статті «Довгострокова дебіторська заборгованість», «Інша дебіторська заборгованість»), а дебіторську та кредиторську заборгованість з податку на прибуток окремо не виділяють.

Із табл. 4 видно, що звіт про фінансовий стан, складений за МСФЗ, має більш компактний та доречний вигляд, ніж уніфікована форма №1, яка регулярно доповнюється так званими «вписуваними рядками».

**Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»** орієнтована на подання витрат за функціями. Проте для страхових компаній, підприємств сфери послуг більш доцільною може бути класифікація витрат за їх характером. Тому, наприклад, звіт ПАТ «Укртелеком» (табл. 5) не містить статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Крім того, за МСБО 1 не можна окремо подавати надзвичайні статті, виокремлювати операційний прибуток (збиток), розрізняти відповідно «Інші операційні витрати» та «Інші витрати», «Інші операційні доходи»

та «Інші доходи». Нарешті, форма №2 не містить статей, які відображують інші сукупні прибутки.

**Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»** не містить окремої статті «Відсотки сплачені», що передбачено МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», та не дає змоги застосовувати окремі положення цього стандарту. Наприклад, МСБО 7 допускає наводити рух грошових коштів від операційної діяльності прямим або непрямим методом. Із табл. 5 видно, що ПАТ «Укртелеком» при складанні звіту про рух грошових коштів за МСФЗ застосовує непрямий метод. Отже, встановлення уніфікованої форми звіту позбавляє підприємство такої можливості. Крім того, МСБО 7 допускає різні підходи до класифікації руху коштів, пов'язаних із відсотками та дивідендами. Наприклад, сплачені дивіденди можна розглядати як фінансову діяльність, оскільки вони є платою за отриманий капітал, або можна вважати їх операційною діяльністю, яка має забезпечити кошти, необхідні для сплати дивідендів. У свою чергу, отримані відсотки є частиною операційного прибутку або можуть розглядатися безпосередньо як прибуток від інвестицій. Утім уніфікована форма № 3 не передбачає можливості прийняття рішення щодо класифікації грошових потоків, пов'язаних із відсотками і дивідендами.

Слід зазначити, що хоча витрати на сплату податку на прибуток можна прямо пов'язати з операційною, інвестиційною або фінансовою діяльністю, податок звичайно сплачується загальною сумою (без розподілу за видами діяльності) та не збігається в часі з періодом здійснення операції, яка є об'єктом



оподаткування. Через це в практиці сплачені податки з прибутку зазвичай відображують як рух грошових коштів у результаті операційної діяльності.

Однак уніфікована форма звіту не дає змоги відобразити сплачений податок на прибуток у складі руху грошових коштів від фінансової або інвестиційної діяльності, коли існує прямий зв'язок сплаченого податку з відповідною діяльністю.

**Форма №5 «Звіт про власний капітал»**, на відміну від інших форм звітності, не передбачає наведення інформації за попередній звітний період, що суперечить МСФЗ. Ця форма не відповідає вимогам п. 106 МСБО 1, який вимагає наводити у звіті про зміни у власному капіталі суму загального сукупного прибутку за період із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до контрольованих часток.

Навіть якщо всі розглянуті форми фінансової звітності будуть приведені у відповідність до мінімальних вимог МСФЗ, це не вирішить проблеми. Річ у тім, що будь-яка уніфікована форма звітності не дає змоги врахувати галузеві та інші особливості підприємства, а також реалізувати принцип суттєвості, що потребує вибору адекватних підходів до структури та змісту фінансових звітів.

Крім того, вимога подавати річну фінансову звітність не пізніше 9 лютого наступного за звітним року може суттєво вплинути на якість такої звітності. Це стосується передусім фінансової звітності великих підприємств, які мають філії та інвестиції в асоційовані, спільні та/або дочірні підприємства.

МСФЗ передбачають розкриття значного обсягу інформації (не тільки числової, а й описової), підготовка якої потребує значного часу. Для таких підприємств місячного терміну для підготовки зазначеної інформації може бути недостатньо, що може призвести до формального застосування МСФЗ. Рішення НКЦПФР від 09.02.2012 р. №270 [ 8 ] передбачає, що публічні акціонерні товариства мають починаючи з фінансової звітності за I квартал 2012 р. подавати її відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Проте ст. 13 Закону України про бухгалтерський облік визначає, що проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати. На відміну від цього

згідно з МСБО 34 «Проміжна звітність» проміжна звітність включає як мінімум стислі фінансові звіти (стислий звіт про фінансовий стан, стислий звіт про сукупні прибутки та збитки, стислий звіт про зміни у власному капіталі, стислий звіт про рух грошових коштів) та вибіркові пояснювальні примітки.

Тому квартальна звітність у складі лише балансу і звіту про фінансові результати не відповідає МСФЗ.

Слід нагадати, що фінансова звітність за МСФЗ – це звітність загального призначення, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання складати звіти згідно з їх інформаційними потребами [6, с. 1004]. Проте уніфіковані форми фінансових звітів, наведені у додатках до П(С)БО, задовольняють передусім потреби органів статистики та податкових органів.

Уніфіковані фінансові звіти – це по суті статистичні звіти, за якими узагальнюють фінансову інформацію про діяльність підприємств різних галузей. З іншого боку, доповнення форми №2 «Звіт про фінансові результати» розділами IV «Податкові різниці» і V «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)» дають можливість податковим органам отримувати інформацію про вплив податкових різниць на фінансові результати всіх підприємств незалежно від застосовуваних ними стандартів бухгалтерського обліку.

Отже, фінансова звітність за формами, встановленими П(С)БО, не відповідає вимогам МСФЗ і не є звітністю загального призначення. Тому доцільно законодавчо визначити, що річна фінансова звітність у складі форм, встановлених П(С)БО у термін до 9 лютого, має бути подана органам державної статистики та податковим органам. Іншим користувачам фінансову звітність, складену у повній відповідності з МСФЗ, слід надавати та оприлюднювати у термін до 30 квітня року, наступного за звітним. Це дасть змогу забезпечити виконання Закону України про бухгалтерський облік, згідно з яким *публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами*», а не згідно з нормативними актами Міністерства фінансів.

**ВИСНОВКИ**

1. Положення розглянутих нормативних документів (виданих Міністерством фінансів України та іншими державними органами) щодо вибору дати переходу на МСФЗ, відсутність порівняльної інформації у першій звітності за МСФЗ та застосування уніфікованих форм фінансової звітності суперечать Закону України про бухгалтерський облік. Як наслідок ці положення унеможливають складання фінансової звітності за міжнародними стандартами та дискредитують намір запровадження МСФЗ, задекларований у передвиборчій програмі чинного Президента України.

2. Установлений термін подання річної фінансової звітності негативно впливатиме на якість фінансової звітності за МСФЗ, передусім великих підприємств та групи підприємств.

3. Для забезпечення належної якості фінансову звітність загального призначення слід складати у повній відповідності з МСФЗ та оприлюднювати у термін до 30 квітня наступного за звітним року.

4. Складання проміжної фінансової звітності за МСФЗ суперечить Закону України про бухгалтерський облік. Тому для забезпечення можливості складання проміжної звітності за МСФЗ необхідно внести відповідні зміни до цього Закону.

5. Надання можливості підприємствам, які складатимуть фінансову звітність за МСФЗ, самостійно встановлювати субрахунки та порядок ведення аналітичного обліку підвищує гнучкість інформаційних систем таких підприємств. Поряд із тим План рахунків бухгалтерського обліку потребує подальшої реуніфікації.

**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. *Про внесення* змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>

2. *Голов С.* МСФЗ в Законі / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №9. – С. 3–9.

3. *Про внесення* змін до Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1223 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1223-2011-%D0%BF>

4. *Особливості* застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, № 31-08410-06-5/30523, № 04/4-07/702 // Бухгалтерія. – 2012, 6 лют. – № 6. – С. 10–11.

5. *Зміни* до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart\\_id=321777&cat\\_id=285157](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart_id=321777&cat_id=285157)

6. *Міжнародні* стандарти фінансової звітності – 2009; пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – Т. 1. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608 с.

7. *Лист* Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27.05.2011 р. №13/02/9587 // Бухгалтерія. – 2011, 11 жовт. – № 41. – С. 56.

8. *Про затвердження* роз'яснення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про порядок застосування частини шостої статті 40 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» щодо розкриття інформації відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності»: рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 09.02.2012 р. № 270 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssmc.gov.ua/law/17019>

9. *Про бухгалтерський* облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

В статье рассмотрен механизм внедрения МСФО в Украине и его влияние на качество финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, представление финансовой отчетности, международные стандарты финансовой отчетности.

The article deals with the mechanism of introductions of IFRS in Ukraine and his influence on quality of the financial reporting.