

## ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ

*Проаналізовано особливості складання Звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та розроблено пропозиції щодо адаптації статей Звіту до вимог МСФЗ.*

**Ключові слова:** баланс, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS/IAS) дедалі частіше застосовуються у всьому світі. Вони прийняті як обов'язкові в більшості країн Європи, і кількість таких країн зростає. Поширення МСФЗ пояснюється тим, що фінансова звітність, потрібна для інвесторів на фондовому ринку, повинна бути зрозумілою і достовірною, тому всі міжнародні організації вимагають упровадження МСФЗ. Глобалізація бізнесу також зумовлює необхідність отримання порівнянної фінансової інформації з різних країн світу для її консолідації. Проте складання фінансової звітності в Україні за міжнародними стандартами пов'язано з багатьма труднощами, зокрема, відсутністю методичних рекомендацій з боку держави щодо приведення національної звітності у відповідність до вимог міжнародних стандартів та браком кваліфікованих спеціалістів у сфері застосування МСФЗ.

Значний внесок у розроблення методології формування показників фінансової звітності зробили такі відомі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Кузьмільний, В. В. Сопко, Г. Г. Кирейцев, М. Г. Чумаченко та ін. Відзначаючи велику роботу, яка була проведена, необхідно констатувати, що на нинішньому етапі досліджень з питань порівняння вимог до складання підприємствами звітності відповідно до П(С)БО та МСФЗ недостатньо.

Метою статті є розроблення пропозицій щодо вдосконалення складу статей Звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до вимог та практики застосування МСФЗ.

Перехід на МСФЗ підвищує інвестиційну привабливість компанії та довіру до неї з боку власників капіталу, сприяє співпраці з міжнародними компаніями. У травні 2011 р. було ухвалено зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі – Закон № 3332) [1], в якому затверджено стратегію застосування МСФЗ. Для публічних акціонерних товариств, банків і страховиків передбачено обов'язкове складання фінансової звітності за міжнародними стандартами вже з 2011 р. Така ж практика буде застосовуватися і до підприємств, які займаються господарською діяльністю за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Таким чином, відповідно до Закону № 3332, починаючи з 1 січня 2012 р. зазначені підприємства повинні складати фінансову звітність за МСФЗ. Решта компаній самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання та консолідації фінансової звітності.

Водночас необхідно наголосити, що в Законі № 3332 чітко не встановлено терміни подання фінансової звітності, складеної за вимогами МСФЗ. Так, у Законі визначено, що він набирає чинності з дня опублікування, тобто вже в 2011 р., і з огляду на це не зовсім зрозуміло, з якого саме звітного періоду (за 2011 чи 2012 р.) фінансову звітність потрібно/можна складати із застосуванням МСФЗ. Для роз'яснення дати складання фінансової звітності підприємствами та фінансовими установами за МСФЗ НБУ та Міністерством фінансів України було оприлюднено лист "Про застосування міжнародних стандартів" від 07.12.2011 № 12-208/1757-14830 [8], у якому роз'яснювалося, що перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, сформована із застосуванням МСФЗ, повинна складатися за 2013 р. і містити інформацію в балансі станом на 01.01.2012, 31.12.2012, 31.12.2013 та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2012 і 2013 рр., відповідні примітки, у тому числі порівняльну інформацію.

Підприємства, які вперше трансформуватимуть звітність за МСФЗ, можуть зазнати багато труднощів. Одна з них – відсутність методичних рекомендацій з боку держави щодо приведення національної звітності у відповідність до вимог міжнародних стандартів, а інша – нестача кваліфікованих спеціалістів у сфері застосування МСФЗ.

Основною формою фінансової звітності підприємства є ф. 1 “Баланс”, порядок складання якого затверджений П(С)БО 2 “Баланс” [2]. Аналогом національного стандарту є міжнародний стандарт МСФЗ (IAS) 1 “Подання фінансової звітності” [6]. Аналіз цих двох нормативних документів виявив суттєві відмінності між ними, основна з яких – відсутність встановленого обов’язкового складу статей Балансу відповідно до МСФЗ 1. У (IAS)1 наведено мінімальний склад статей, які повинні бути відображені в Балансі (Звіті про фінансовий стан):

- а) основні засоби;
- б) інвестиційна нерухомість;
- в) нематеріальні активи;
- г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених у пунктах г), є), ж));
- г) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;
- д) біологічні активи;
- е) запаси;
- є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- ж) грошові кошти та їх еквіваленти;
- з) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”;
- и) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- і) забезпечення;
- ї) фінансові зобов’язання (за винятком сум, зазначених у пунктах и) та і));
- й) зобов’язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 “Податки на прибуток”;
- к) відстрочені податкові зобов’язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;
- л) зобов’язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;
- м) неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі;
- н) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства [6].

Відповідно до п. 57 МСФЗ 1 [6] використані назви та порядок наведення статей (або групи подібних статей) можна змінювати згідно з характером суб’єкта господарювання та його операціями для надання інформації, доречної для розуміння фінансового стану суб’єкта господарювання. Наприклад, зазначені описи можуть бути змінені фінансовою установою для відображення інформації, яка відповідає її діяльності.

Таким чином, можна передбачити, що звітність в Україні відповідно до вимог МСФЗ складатиметься за принципом доречності.

Для визначення відповідності чинної в Україні форми Звіту про фінансовий стан підприємства (Баланс) вимогам міжнародних стандартів вважаємо доцільним провести порівняльне дослідження практики складання Звіту європейськими компаніями з вимогами П(С)БО 2 “Баланс” (таблиця).

Проведені дослідження складу та структури Звіту про фінансовий стан підприємства, складеного відповідно до вимог МСФЗ, виявили закономірності, які мали б розкриватися у звітності, проте національними стандартами ці вимоги проігноровані. Це стосується насамперед розкриття інформації про активи та зобов’язання, які виникають від припинення діяльності. Відповідно до МСБО 35 “Діяльність, що припиняється” підприємства, які вирішили припинити свою діяльність географічно або операційно, повинні розкривати інформацію у фінансовій звітності або примітках до неї за подією первісного розкриття. Або коли підприємство уклало юридично обов’язкову угоду про продаж майже всіх активів, які стосуються діяльності, що припиняється; або коли рада директорів підприємства (чи подібний керівний орган) затвердила детальний офіційний план припинення діяльності і оприлюднила цей план.

Аналогом МСБО 35 у вітчизняній практиці є П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [3]. Відповідно до розділу IV цього стандарту, не-





Продовження таблиці

| Статті  |   | Підприємства  |                     |             |             |          |                 |          |                     |                |
|---|---|---------------|---------------------|-------------|-------------|----------|-----------------|----------|---------------------|----------------|
|   |   | Промисловість |                     |             | Нафта і газ |          | Телекомунікації |          |                     |                |
|   |   | Daimler AG    | PSA Peugeot Citroën | Fiat S.p.A. | CEPSA GROUP | BP p.l.c | Total S.A.      | BT Group | Deutsche Telekom AG | France Télécom |
| Net profit (loss)   | Чистий прибуток (збиток)  |               |                     |             |             |          |                 |          | +                   |                |
| Profit attributable to the Parent   | Прибуток, що належить материнській компанії   |               |                     |             | +           |          |                 |          |                     |                |
| Interim dividend paid   | Проміжні дивіденди  |               |                     |             | +           |          |                 |          |                     |                |
| Currency translation adjustment   | Коригування з перерахунку валют   |               |                     |             |             |          | +               |          |                     |                |
| Other reserves  | Інші резерви  | +             |                     |             |             | +        |                 | +        |                     |                |
| Retained earnings and other accumulated equity, excluding minority interests  | Нерозподілений прибуток та інші накопичення капіталу без урахування частки меншості                     |               | +                   |             |             |          |                 |          |                     |                |
| Equity attributable to shareholders   | Капітал, що належить акціонерам концерну  | +             |                     |             |             | +        |                 |          |                     |                |
| Adjustments for changes in value  | Капітал від зміни вартості  |               |                     |             | +           |          |                 |          |                     |                |
| Minority interest   | Частка міноритарних акціонерів  | +             | +                   |             | +           | +        | +               |          |                     |                |
| Non-controlling interests   | Частка неконтрольованих акціонерів  |               |                     | +           |             |          |                 | +        | +                   | +              |
| <b>Total equity</b>   | <b>Разом капітал</b>  | +             | +                   |             | +           | +        | +               | +        | +                   | +              |
| <b>Non-current liabilities</b>  | <b>Поточні зобов'язання</b>   |               |                     |             |             |          |                 |          |                     |                |
| Trade payables  | Торговельна кредиторська заборгованість   |               |                     |             |             |          |                 |          |                     | +              |
| Non-current financial liabilities at amortised cost, excluding trade payables | Довгострокові фінансові зобов'язання за амортизованою вартістю за винятком кредиторської заборгованості |               |                     |             |             |          |                 |          |                     | +              |
| Employee benefits   | Винагороди працівникам  |               |                     | +           |             |          | +               |          | +                   | +              |
| Other provisions  | Інші зобов'язання   |               |                     | +           |             |          |                 |          | +                   |                |
| Provisions for pensions and similar obligations                               | Пенсійні аналогічні зобов'язання  | +             |                     |             |             |          |                 | +        |                     |                |
| Provisions for income taxes   | Зобов'язання з податку на прибуток  | +             |                     |             |             |          |                 |          |                     |                |
| Provisions for other risks  | Резерви за іншими ризиками  | +             |                     |             |             |          |                 |          |                     |                |
| Loans and other borrowings  | Кредити та інші позики  |               |                     |             | +           |          |                 | +        |                     |                |
| Debt payable to Discontinued Operations                                       | Заборгованість за припиненою діяльністю   |               |                     | +           |             |          |                 |          |                     |                |
| Other debt  | Інша заборгованість   |               |                     | +           |             | +        |                 |          |                     |                |
| Non-current provisions  | Необоротні резерви  |               | +                   |             |             |          |                 |          |                     |                |
| Derivative financial instruments  | Похідні фінансові інструменти   |               |                     |             |             | +        |                 | +        |                     | +              |

Закінчення таблиці

| Статті  |  | Підприємства  |                     |             |             |             |            |            |                     |                |  |
|---|--|---------------|---------------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|---------------------|----------------|--|
|   |  | Промисловість |                     |             |             | Нафта і газ |            |            | Телекомунікації     |                |  |
|   |  | Daimler AG    | PSA Peugeot Citroën | Fiat S.p.A. | CEPSA GROUP | BP p.l.c    | Total S.A. | BT Group/c | Deutsche Telekom AG | France Télécom |  |
| Financing liabilities   | Фінансування зобов'язань   | +             | +                   |             |             | +           |            |            | +                   | +              |  |
| Other financial liabilities   | Інші фінансові зобов'язання  | +             | +                   | +           | +           |             | +          |            |                     |                |  |
| Deferred tax liabilities  | Відкладені податкові зобов'язання  | +             | +                   |             | +           | +           | +          | +          | +                   | +              |  |
| Grants related to assets  | Субсидії, пов'язані з активами   |               |                     |             | +           |             |            |            |                     |                |  |
| Deferred income   | Дохід майбутніх періодів   | +             |                     | +           |             | +           |            |            |                     | +              |  |
| Other liabilities   | Інші пасиви  | +             |                     |             | +           |             |            | +          | +                   | +              |  |
| <b>Total non-current liabilities</b>  | <b>Разом поточні зобов'язання</b>  | +             | +                   |             | +           | +           | +          | +          | +                   | +              |  |
| <b>Current liabilities</b>  | <b>Поточні пасиви</b>  |               |                     |             |             |             |            |            |                     |                |  |
| Non-current financial debt  | Довгострокові фінансові борги  |               |                     |             |             |             | +          |            |                     |                |  |
| Trade payables  | Торговельна кредиторська заборгованість  | +             | +                   | +           | +           | +           |            | +          | +                   | +              |  |
| Current financial liabilities at amortised cost, excluding trade payables                 | Поточні фінансові зобов'язання за амортизованою вартістю за винятком кредиторської заборгованості      |               |                     |             |             |             |            |            |                     | +              |  |
| Other payables  | Інша кредиторська заборгованість   |               | +                   |             |             |             |            |            |                     |                |  |
| Accounts payable  | Кредиторська заборгованість  |               |                     |             |             |             | +          |            |                     |                |  |
| Accruals  | Нарахування  |               |                     |             |             | +           | +          |            |                     |                |  |
| Current taxes   | Поточний податок   | +             | +                   | +           | +           | +           |            | +          | +                   | +              |  |
| Current borrowings  | Поточні запозичення  |               |                     |             |             |             | +          |            |                     |                |  |
| Current provisions  | Оборотні ризики  |               | +                   |             |             |             |            |            | +                   |                |  |
| Financing liabilities   | Фінансування зобов'язань   | +             | +                   |             |             | +           |            |            | +                   | +              |  |
| Other liabilities   | Інші пасиви  | +             | +                   | +           | +           |             |            |            | +                   | +              |  |
| Liabilities held for sale and Discontinued Operations                                     | Зобов'язання, призначені для продажу від припиненої діяльності   |               |                     | +           |             | +           | +          |            |                     | +              |  |
| Elimination of financial receivables and debt due from/payable to Discontinued Operations | Ліквідація фінансової дебіторської заборгованості та боргів за рахунок сплати за припинення діяльності |               |                     | +           |             |             |            |            |                     |                |  |
| <b>Total current liabilities</b>  | <b>Разом поточні зобов'язання</b>  | +             | +                   |             | +           | +           | +          | +          | +                   | +              |  |
| <b>Total equity and liabilities</b>   | <b>Разом капітал і зобов'язання</b>  | +             | +                   | +           | +           | +           | +          | +          | +                   | +              |  |

Джерело: AnnualReports.com [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.annualreports.com/Company/827>.

оборотні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, і пов'язані з ними зобов'язання, а також результати їх продажу (вибуття) відображаються у фінансовій звітності окремо від інших активів, зобов'язань та результатів інших видів діяльності. Проте у ф. 1 "Баланс" не передбачено окремої статті для розкриття інформації про активи чи зобов'язання, що виникають під час припинення діяльності. Більше того, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань № 291 від 30.11.1999 [4; 5] для обліку необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу, призначений рахунок 286, тобто ці об'єкти відображаються у складі товарів, що суперечить П(С)БО 27 [3]. Для обліку зобов'язань, які виникають під час припинення діяльності, Планом рахунків не передбачено жодних рахунків для відокремлення інформації про фінансові витрати та інші зобов'язання, що належать до зобов'язань групи вибуття, утримуваної для продажу.

Процес застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) має бути поступовим та цілеспрямованим, не доліки вітчизняної системи бухгалтерського обліку повинні усунуватися відповідно до вимог ринкової економіки. Міжнародними стандартами фінансової звітності встановлено мінімальний перелік статей звітності, проте формування показників звітності має базуватися на принципі доречності, тобто компанії повинні розкривати інформацію, яка може вплинути на прийняття управлінських рішень. Проведені дослідження виявили значні розбіжності у складі статей ф. 1 "Баланс за МСФЗ та П(С)БО, зокрема це стосується розкриття інформації про активи та зобов'язання, які виникають від припинення діяльності. І хоча в національній практиці було зроблено спроби відокремлення показників діяльності, що припиняється, проте цей процес і дотепер не доведений до логічного завершення.

### Використані джерела

1. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": закон України від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс": затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність": затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
4. План розрахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
5. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 1 "Надання фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 35 "Діяльність, що припиняється" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
8. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служба статистики України від 07.12.2011 № 12-208/1757-14830, 31-08410-06-5/30523, 04/4-07/702 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
9. AnnualReports.com [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.annualreports.com/Company/827>.