

ТРАНСФОРМАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ У РИНКОВИХ УМОВАХ

У статті розглядаються проблемні питання щодо неузгодженості на різних рівнях прийняття рішень про необхідність трансформації національних стандартів обліку та фінансової звітності. Досліджено виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Розглянуто досвід країн з розвинутою і перехідною ринковою економікою. Визначено етапи та принципи трансформації звітності.

The issues regarding inconsistencies at various levels of decision-making about the need for national accounting standards transformation and financial reporting are determined. The Program of accounting reforming using international standards are investigated. The experience of developed countries and transition economies is researched. Stages and principles of the restatement are being considered.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Процес глобалізації світової економіки, посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу зумовив нові підходи щодо удосконалення методології розкриття економічної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання. Дана проблема набирає сили і в Україні, тому що у структурі економіки України все більший відсоток становлять компанії з міжнародними інвестиціями, а українські компанії активно виходять на ринки Європи, Азії та Америки, розміщуючи акції на провідних світових фондових біржах. Тому українським підприємствам потрібно вести облік відповідно до міжнародних стандартів.

Використання в обліку поняття «трансформація» (від латинського «transformatio» – «перетворювати») пов'язано з необхідністю адаптації національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних. Але цей процес дуже складний тому, що потребує не тільки матеріальних витрат а й значного часу задля створення методики трансформації існуючої системи обліку, перегляду засад регулювання бухгалтерського обліку та оновлення попередньої нормативно-методичної бази, підготовки фахівців, які володіють методологією трансформації української фінансової звітності в міжнародну. З урахуванням цього особливого практичного значення набуває вивчення принципів та форм трансформації діючої системи бухгалтерського обліку в Україні.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблемі проведення ефективної трансформації обліку приділяється велика увага з боку як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників. Цією проблемою почали опікуватися професійні організації бухгалтерів Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Америки, Франції та Японії ще у 1973 р., коли уклали угоду про створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) та пізніше Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board – IASB). IASB була орієнтована на забезпечення практичного використання міжнародних стандартів та їх адаптацію з національними системами обліку. Але розроблені стандарти не забезпечували гармонізацію різних національних систем обліку та, головним чином, стосувалися лише фінансової звітності. Тому стандарти були перейменовано на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards – IFRS).

На думку фахівців, які займалися цими питаннями, трансформація бухгалтерського обліку на протязі обмеженого періоду часу в міжнародні стандарти фінансової звітності

(МСФЗ) неможлива, тому треба використовувати трансформацію звітності. В цілому фінансова звітність отримана в результаті трансформації, на думку автора статті «Трансформація російської звітності у звітність за міжнародними стандартами» менш точна і загальний ризик помилок вищий, ніж при веденні паралельного обліку [1]. Я. В. Соколов вважає, що облік можна вести по вказівкам ПБО та єдиного плану рахунків. Потім, згідно з принципами, які закладено у МСБЗ, робляться необхідні перерахунки. Можливий зворотній варіант, коли звітність, складена за правилами МСБЗ, перераховується у показники, обумовлені вимогами ПБО та єдиного плану рахунків [2]. Значний вклад у розробку теоретичних засад внесли С. Голов, В. Пархоменко, С. Зубілевич, В. Костюченко, Г. Янборко та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS/IAS і US GAAP) виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність компанії, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань. Але вони й досі не узгоджені і носять дискусійний характер щодо визначення термінів та їх сутності у рекомендованих стандартах та відсутності або лише часткового використання у національних стандартах якісних характеристик, наведених у МСБО тощо. Актуальним залишається питання створення дієвої системи підвищення кваліфікації бухгалтерів підприємств і організацій з метою забезпечення менеджменту оперативною, якісною й розрахованою на довіру і розуміння власників, інвесторів та інших користувачів фінансово-економічною інформацією.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження стану реформування і розвитку бухгалтерського обліку в Україні та основних напрямів адаптації фінансової звітності до вимог міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Досвід країн з розвинутою і перехідною ринковою економікою щодо переходу на застосування МСФЗ показав три підходи до шляхів переходу на МСФЗ: прийняття МСФЗ як національних стандартів; розробка національних стандартів на основі МСФЗ; конвергенція (наближення) національних стандартів до МСФЗ. Крім того, наголошувалося на окремому підході до створення стандарту зі спрощеними процедурами бухгалтерського обліку і звітності для малих підприємств. Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, було передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. Банківська система України розпочала перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку з 1 січня 1998 р. і започаткувала реформування бухгалтерського обліку в Україні. Запровадження МСФЗ у банківському секторі економіки було викликано: необхідністю входження банківського сектору України до світової економічної спільноти; зростанням уваги потенційних інвесторів до фінансового ринку України; потребою користувачів фінансової звітності банків в отриманні достовірної, повної інформації про їх фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки; необхідністю підвищення ефективності управління банком; становленням нагляду за банками і розробленням регулятивних вимог; створенням передумов для організації внутрішнього аудиту за міжнародними стандартами [3].

На виконання програми розроблено та ухвалено Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, який набув чинності з 1 січня 2000 року. У розвиток цього Закону для конкретизації механізму його виконання Міністерством фінансів України затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування (№ 291 від 30.11.99 р.), спрощений План рахунків для підприємств малого бізнесу, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку.

Поступово Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України були також схвалені, прийняті та затверджені для складання бухгалтерської звітності за операціями, що відбувалися з 2000 року такі Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО): 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 2) «Баланс»; 3) «Звіт про фінансові результати»; 4) «Звіт про рух грошових коштів»; 5) «Звіт про власний капітал»; 6) «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»; 7) «Основні засоби»; 8) «Нематеріальні активи»; 9) «Запаси»; 10) «Дебіторська заборгованість»; 11) «Зобов'язання»; 12) «Фінансові інвестиції»; 14) «Оренда»; 15) «Дохід»; 16) «Витрати»; 19) «Об'єднання підприємств»; 20) «Консолідована фінансова звітність» та 25) «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Інші, але не менш важливі, набрали чинність пізніше: з 2001 р. 17) «Податок на прибуток»; 21) «Вплив змін валютних курсів»; 23) «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»; 24) «Прибуток на акцію». З 2002 р. – 13) «Фінансові інструменти»; 18) «Будівельні контракти» та 22) «Вплив інфляції». З 2003 р. – 27) «Необоротні активи». З 2004 р. – 26) «Виплати працівникам». З 2005 р. – 28) «Зменшення корисності активів» та 29) «Фінансова звітність за сегментами». З 2007 р. – 30) «Біологічні активи» та 31) «Фінансові витрати». З 2008 р. – 32) «Інвестиційна нерухомість». З 2009 р. – 33) «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» та з 2010 р. – 34) «Платіж на основі акцій».

Національні П(С)БО значною мірою за назвою та змістом співпадають з МСФЗ, наприклад, П(С)БО 4 з МСФЗ 7 «Звіт про рух грошових коштів»; 7 з 16 «Основні засоби»; 8 і 38 «Нематеріальні активи»; 9 і 2 «Запаси»; 13 і 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»; 14 і 17 «Оренда»; 15 і 18 «Дохід»; 17 і 12 «Податок на прибуток»; 18 і 11 «Будівельні контракти»; 19 і 3 «Об'єднання підприємств»; 21 і 21 «Вплив змін валютних курсів»; 23 і 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»; 24 і 33 «Прибуток на акцію»; 26 і 19 «Виплати працівникам»; 27 і 5 «Необоротні активи»; 28 і 36 «Зменшення корисності активів»; 29 і 14 «Звітність за сегментами» та 32 і 40 «Інвестиційна нерухомість».

Окремі П(С)БО, такі, як: 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності», 2) «Баланс», 5) «Звіт про власний капітал», 16) «Витрати» відповідають вимогам МСФЗ; 1 «Подання фінансових звітів»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати» – МСФЗ 23 «Витрати на позики». За змістом питань, які регулюються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» використані положення трьох МСФЗ: 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», 31 «Частка у спільних підприємствах».

Автор статті «Регулювання бухгалтерського обліку як інструмента забезпечення рівноваги інтересів користувачів фінансової звітності» за змістом питань, які регулюються П(С)БО, об'єднує їх в чотири групи [4, с.56]. До I групи відносять ПБО 1 – 6, 16, 23, 25, 29, які спрямовані на врегулювання питань складання фінансової звітності.

Дозволимо не погодитися з присутністю у першій групі ПБО 16 «Витрати», який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, та доповнити цей перелік П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», який визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

II група (ПБО 7 – 10, 11, 14, 27, 28, 30, 32) орієнтована на прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якими необхідно керуватися підприємству при веденні бухгалтерського обліку його майна і зобов'язань – необоротних активів, їх амортизації та оренди, товарно-матеріальних запасів, зобов'язань по кредитах, позиках, боргів постачальникам, підрядникам, а також боргів дебіторів.

III група (ПБО 15, 16, 18, 26, 31) підпорядкована завданню врегулювати облікові процедури з формування доходів, витрат і фінансових результатів. На думку автора, у третю групу можна віднести П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності, та набрав чинності з 01.01.2009 р.

IV група (ПБО 12, 13, 17, 19, 21, 22, 24) передбачає зафіксувати правила обліку інвестицій, спільної діяльності, податків, дивідендів, фінансових інструментів, впливу змін валютних курсів та інфляції. Можна доповнити цей перелік П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», який набрав чинності з 01.01.2010 р. та визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та/або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності.

Мінфіном ініційовано продовження терміну виконання заходів щодо впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Серед переліку плану дій – проведення науково-практичних конференцій по обговорюванню використання МСФЗ в Україні. Так, в Одесі у травні 2011 року на базі кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, а також кафедри економічного аналізу Одеського державного економічного університету спільно з Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України було проведено II Міжнародну науково-практичну конференцію «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції». У роботі конференції прийняли участь представники Міжнародної Федерації бухгалтерів, Світового банку, члени професійних організацій Росії, Грузії, Молдови, представники вузів України з далекого та близького зарубіжжя, регуляторних органів України. На конференції обговорювалися поточний стан, еволюція, світовий досвід використання, труднощі й перспективи досягнення впровадження МСФЗ в банківських фінансових установах, на фондовому ринку, плани дій та моделі реалізації (обов'язкові та добровільні) з 2012 р. проблем щодо перспектив впровадження у небанківських фінансових установах.

Так, З. Лалазашвили, Голова Грузинської Федерації Професійних Бухгалтерів та Аудиторів (ГФПБА), поділився досвідом впровадження МСБО у Грузії, а саме, розповів про визнання Міжнародних стандартів фінансової звітності національними стандартами Грузії. За законом Грузії було створено комісію зі стандартів бухгалтерського обліку при парламенті Грузії, якій було доручено затверджувати переклад МСФЗ та тимчасові стандарти бухгалтерського обліку, які не охоплювалися МСФЗ, але відповідні до використання в Грузії. Головною перешкодою на шляху використання МСФЗ у Грузії, на думку доповідача, є не відповідність вимогам національного законодавства. Фінансову звітність за МСФЗ готують тільки ті компанії, у яких проводять аудит провідні компанії. Рівень відповідності інших компаній з МСФЗ дуже низький [5].

На переконання директора Департаменту бухгалтерського обліку Національного банку України, сьогодні методологія бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності банків практично повністю відповідає вимогам МСФЗ, окрім формування резервів за фінансовими активами, формування резервів під зобов'язання кредитного характеру (фінансові гарантії, поручительства тощо). До проблем впровадження норм МСФЗ відносить відсутність в Україні відповідної ринкової інфраструктури (неузгодженість та часті зміни окремих законодавчих норм, відсутність статистичних даних для використання їх у процесі оцінки, розбіжності між вимогами міжнародних органів, між вимогами щодо визнання активів, їх оцінок з метою бухгалтерського обліку та оподаткування; обмеженість доступу до інформації щодо вимог МСФЗ, тлумачень та останніх змін до них; повільне реформування системи освіти та підвищення рівня кваліфікації практикуючих бухгалтерів, представників інших професій, які працюють з економічною інформацією (юристів, аналітиків, ризик-менеджерів, розробників програмних продуктів тощо) [3].

Законом України «Про внесення змін до деяких законів України з питань бухгалтерського обліку» встановлено, що поряд з банками та публічними акціонерними товариствами, страховики, а також підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, мають складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами (страхові компанії в Україні) [6].

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це не тільки методи та підходи до обліку й звітності, але й у певній мірі ознака демократичності цивілізованого суспільства [7, с.10].

Максимальній стандартизації щодо використання стандартів МСФЗ на практиці у різних країнах сприяє впровадження XBRL (від англ. «Xtensible Business Reporting Language») – в перекладі означає поширений язык ділової звітності). XBRL – загальновизнаний і широко прийнятий на Заході відкритий стандарт для подання фінансової звітності по МСФЗ і ГААП США в електронному вигляді. Відкритість стандарту означає, що від компаній, які застосовують XBRL, не потрібні покупка програмних ліцензій та сплата платежів за використання. XBRL може використовуватися для підготовки будь-якої зовнішньої і внутрішньої звітності компанії, включаючи подану в фондові або податкові органи. Ця мова програмування може значно полегшити фінансовий аналіз будь-якого виду, наприклад, оцінку адекватності капіталу або кредитних ризиків компанії. Він є зручним засобом для зберігання, обробки і вибіркового вилучення будь якої статистичної та фінансової інформації [8].

Висновки і перспективи подальших розробок. Проведені дослідження свідчать, що перехід на Міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодженості та ефективного функціонування інформаційної системи і подальшої гармонізації вимог до звітності. Застосування єдиних стандартів фінансової звітності дозволяє міжнародним фінансовим ринкам оцінювати і порівнювати результати діяльності різних компаній, забезпечувати відкритість, прозорість та порівнянність фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Незважаючи на різноманітність термінологій, пов'язаних з проблемою переходу до міжнародних стандартів обліку та звітності (гармонізація, трансформація, конверсія, адаптація тощо), на практиці йде апробування різних варіантів: переведення національних стандартів до МСБО, що надає можливість вийти на МСФЗ чи одночасно вести облік за національними та міжнародними стандартами (паралельне ведення обліку), чи як у Грузії – організувати облік та звітність тільки за міжнародними стандартами, які були визнані в якості національних стандартів.

Список використаної літератури

1. Пыльцов В. Принципы и формы трансформации. [Електронний ресурс] / В. Пыльцов. – Режим доступу: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=000019>.
2. Соколов Я. В. Теоретические основы трансформации отчетности [Електронний ресурс] / Я. В. Соколов. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document> – 1106.
3. Лукаевич Б. В. Впровадження МСФЗ для фінансових послуг: сучасний стан, проблеми та перспективи: мат. II міжнар. наук.-практ. конф. / Б. В. Лукаевич. – (Одеса 19–20 травня 2011 року). – О.:ОДЕУ, 2011.
4. Пархоменко В. Регулювання бухгалтерського обліку як інструмента забезпечення рівноваги інтересів користувачів фінансової звітності / В. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 44. – С. 49.
5. Лалазашвили З. Внедрение МСФО в постсоветские страны: грузинский опыт: мат. II междунар. науч.-практич. конф. / З. Лалазашвили (Одесса, 19–20 мая 2011 года). – О.:ОДЕУ, 2011. – 125 с.
6. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України з питань бухгалтерського обліку» № 8194 від 03.03.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1148.4750.0>.
7. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – [2-ге вид., перероб і доп.] – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
8. Полозов А. Б. XBRL – электронный язык МСФО-отчетности. [Електронний ресурс]. – // Журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты». – Режим доступу: <http://www.finotchet.ru/>

Прийнято до друку 10.11.2011