

УДК 657

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ПУБЛІЧНИХ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ НА ОСНОВІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

СЕРГІЙ ГОЛОВ,
доктор екон. наук, професор
кафедри менеджменту
та економіки Міжнародного
інституту менеджменту
(МІМ–Київ)

Стаття містить аналіз вимог щодо розкриття інформації про діяльність публічних АТ на основі МСФЗ. Надано рекомендації стосовно процедур розкриття такої інформації.

Ключові слова: розкриття інформації, фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку (ДКЦПФР) від 30.11.2010 р. № 1780, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 11.02.2011 р. № 179/18917, затверджено Порядок розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [1]. Цей документ визначає склад інформації, яку мають розкривати на фондовому ринку публічні АТ (крім інститутів спільного інвестування) додатково до інформації, передбаченої Положенням про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 19.12.2006 р. № 1591, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 05.02.2007 р. за № 97/13364 (із змінами) та рішенням ДКЦПФР від 21.12.2006 р. № 1658 «Про затвердження Положення щодо порядку взаємодії осіб, що зобов'язані розкривати інформацію на фондовому ринку, з особою, уповноваженою ДКЦПФР на розміщення інформації в загальнодоступній інформаційній базі даних ДКЦПФР про ринок цінних паперів», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 05.02.2007 р. за № 95/1336.

Зростання обсягів розкриття інформації вимагає від публічних АТ додаткових зусиль щодо формування такої інформації та відповідних знань і навичок з боку бухгалтерів, аудиторів, фінансових аналітиків і користувачів.

Метою статті є аналіз вимог до розкриття інформації про діяльність публічних товариств на основі МСФЗ.

Порядок розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі МСФЗ (далі – *Порядок*) передусім визначає інформацію, яка підлягає обов'язковому розкриттю (рис. 1).

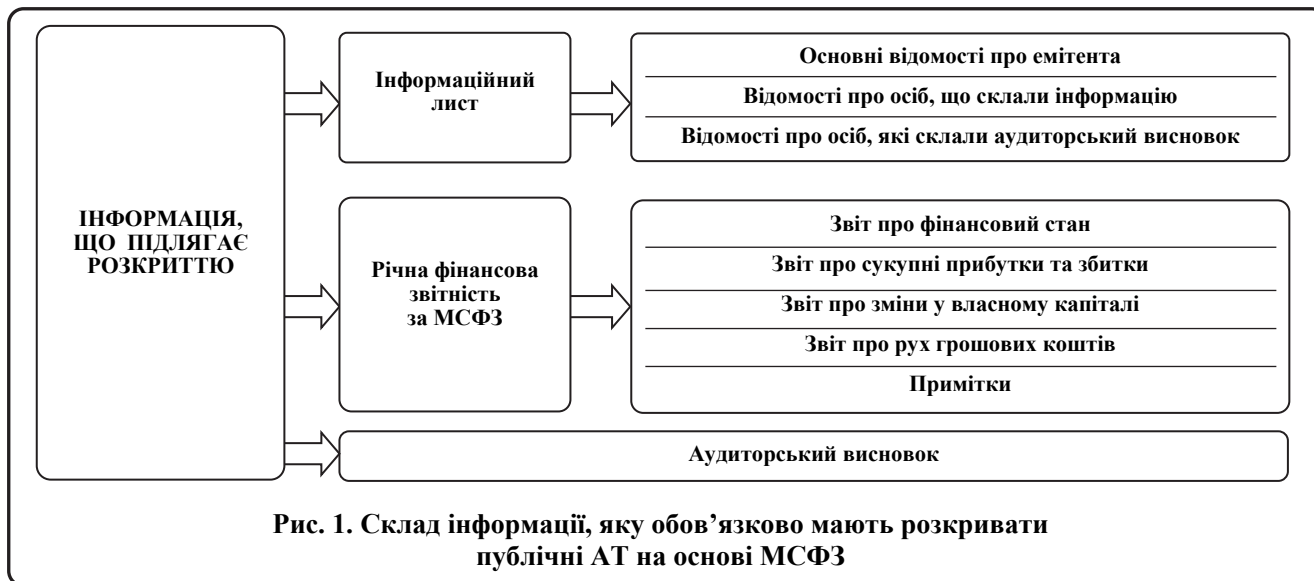
ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ

Інформаційний лист надає загальні відомості про емітента, а також про осіб, що склали інформацію, та осіб, які склали аудиторський висновок. При цьому Порядок передбачає форми подання даних про осіб, що готують інформацію та надають аудиторський висновок. Зокрема, ці форми вимагають надання інформації про наявність відповідних ліцензій, сертифіката, диплома, свідоцтва тощо у зазначених осіб.

Як відомо, наявність сертифіката в аудитора, який визначає його кваліфікаційну придатність, є законодавчою вимогою. Що стосується бухгалтера, то обов'язковість сертифікату, який підтверджує його кваліфікаційну придатність, зокрема щодо застосування МСФЗ, законодавством не передбачено.

Згідно з рішенням ДКЦПФР від 24.04.2007 р. № 815 (із змінами) [2] **головні бухгалтери професійних учасників ринку цінних паперів повинні відповідати таким професійним вимогам:**

- 1) мати повну вищу освіту (спеціаліст, магістр);
- 2) у тримісячний строк після прийняття на роботу на посаду головного бухгалтера пройти підвищення кваліфікації шляхом підготовки за типовою програмою професійної підготовки бухгалтерів професійних учасників фондового ринку, затвердженою рішенням ДКЦПФР, та атестації в порядку, визначеному



ному Положенням про порядок навчання та атестації фахівців з питань фондового ринку, затвердженим наказом ДКЦПФР від 24.09.96 р. № 215, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 08.10.96 р. за № 584/1609 (із змінами). Проходити таке підвищення кваліфікації не менше ніж один раз на три роки;

3) мати не менше ніж дворічний стаж трудової діяльності на посаді бухгалтера в професійному учаснику фондового ринку або в іншій фінансовій установі або головного бухгалтера;

4) не мати непогашеної або незнятої судимості за злочини проти власності у сфері господарської та службової діяльності, а також не бути позбавленим права обіймати певні посади та займатися певною діяльністю.

Проте наявність диплома про вищу освіту та свідоцтва про підвищення кваліфікації (зазвичай про певну кількість прослуханих лекційних годин) ще не означає наявності навичок і знань у такій складній справі, як розкриття інформації за МСФЗ.

Вищий навчальний заклад дає випускникові знання і певний кругозір, але професійним бухгалтером можна стати тільки за умови набуття практичного досвіду.

Реальним засобом визнання високого професійного рівня бухгалтерів є їх **сертифікація**, що необхідна для підвищення впевненості користувачів фінансової інформації в її надійності. Втім випадки фальсифікації фінансової звітності в США свідчать про те, що наявність сертифікованих бухгалтерів і аудиторів ще не гарантує захисту прав інвесторів.

Справді, наявність сертифіката в бухгалтера або аудитора не гарантує захист від шахрайства. Хоча не

останню роль у випадку з «Enron» зіграла відсутність професійної сертифікації в одного з головних винуватців – фінансового директора Ендрю Фастоу, який отримав цю посаду завдяки протекції головного виконавчого директора компанії. Скандал навколо компанії «Enron» завдав відчутного удару по бухгалтерській професії й довірі до неї з боку суспільства. Це серйозний урок не тільки для економічно розвинених країн, а й для України, який свідчить, що існуюча система корпоративного управління й регулювання аудиторської діяльності вимагає вдосконалення.

Одним з напрямів зниження ризику для учасників може стати обов'язкова сертифікація головних бухгалтерів підприємств, які повинні оприлюднювати фінансову звітність за МСФЗ.

Крім того, слід передбачити процедуру позбавлення сертифіката, а отже, й можливості практикувати тих бухгалтерів, які порушують етичні норми або будуть причетні до шахрайства.

Цей захід разом із введенням обов'язкової системи внутрішнього аудита й посиленням вимог до фінансової звітності емітентів з боку ДКЦПФР сприятимуть зростанню ефективності корпоративного управління й захищеності інвесторів.

Однак знання дуже швидко застарівають. Диплом і сертифікат свідчать, що його власник колись відповідав певним вимогам. Але чи в змозі він якісно виконувати свою функцію в сучасних умовах?

Тому професійний бухгалтер має регулярно **підвищувати кваліфікацію** у формі та обсязі, встановленими професійною організацією з урахуванням міжнародних стандартів освіти.

**РІЧНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МСФЗ**

При складанні фінансової звітності за МСФЗ слід пам'ятати, що офіційним джерелом є текст МСФЗ англійською мовою [3], який розповсюджує Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

При цьому важливо розуміти, що термін «МСФЗ» (IFRS) має кілька значень.

Річ у тім, що після реорганізації в 2001 р. РМСБО перейменувала Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності – МСФЗ (International Financial Reporting Standards – IFRS). Виходячи з визначення Міжнародних стандартів фінансової звітності [3], їх склад можна описати так:

$$\text{IFRS} = \text{IFRS} + \text{IAS} + \text{SIC} + \text{IFRIC},$$

де **IFRS** – Міжнародні стандарти фінансової звітності; **IAS** – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; **SIC** – Тлумачення стандартів, видані постійним Комітетом з тлумачень; **IFRIC** – Тлумачення стандартів, видані Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності.

Поряд з тим документи, що їх видає РМСБО під назвою Міжнародні стандарти фінансової звітності, охоплюють не лише згадані стандарти і тлумачення, а й пояснювальні матеріали.

Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа (Framework) складання та подання фінансових звітів. Вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

Таблиця 1

МАТЕРІАЛИ, ЩО СУПРОВОДЖУЮТЬ МСФЗ

Стандарти	Додатки (A)	Основа для висновків (BC)	Керівництво із запровадження (IG)	Ілюстративні приклади (IE)	Особлива думка (DO)
IFRS 1	+	+	+	-	-
IFRS 2	+	+	+	-	-
IFRS 3	+	+	-	+	+
IFRS 4	+	+	+	-	-
IFRS 5	+	+	+	-	-
IFRS 6	+	+	-	-	-
IFRS 7	+	+	+	-	-
IFRS 8	+	+	+	-	-
IAS 1	+	+	+	-	+
IAS 2	+	+	-	-	-
IAS 7	+	-	-	-	-
IAS 8	+	+	+	-	-
IAS 10	+	+	-	-	-
IAS 11	+	-	-	-	-
IAS 12	+	-	-	-	-
IAS 14	+	-	-	-	-
IAS 16	+	+	-	-	-
IAS 17	+	+	+	-	-
IAS 18	+	-	-	-	-
IAS 19	+	+	-	-	-
IAS 20	-	-	-	-	-
IAS 21	+	+	-	-	-
IAS 23	-	-	-	-	-
IAS 24	+	+	-	-	-
IAS 26	-	-	-	-	-
IAS 27	+	+	+	-	+
IAS 28	+	+	-	-	-

Стандарти	Додатки (A)	Основа для висновків (BC)	Керівництво із запровадження (IG)	Ілюстративні приклади (IE)	Особлива думка (DO)
IAS 29	–	–	–	–	–
IAS 31	+	+	–	–	–
IAS 32	+	+	–	+	+
IAS 33	+	+	–	+	–
IAS 34	+	–	–	–	–
IAS 36	+	+	–	+	+
IAS 37	+	–	–	–	–
IAS 38	–	+	–	+	+
IAS 39	+	+	+	+	+
IAS 40	–	+	–	–	–
IAS 41	+	+	–	–	–

Крім того, дані табл.1 свідчать, що до збірки текстів МСФЗ включено також додатки до стандартів, основа для висновків, керівництво із запровадження стандартів, ілюстративні приклади та особлива думка членів РСМБО щодо окремих положень стандартів і тлумачень.

Виходячи з цього сукупність документів, які щорічно видає РСМБО у вигляді збірки під назвою «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (IFRS®), можна описати так:

$$IFRS^{\circledR} = F + S + I + A + BC + IG + IE + DO,$$

де **F** – Концептуальна основа МСФЗ; **S** – стандарти (IFRS, IAS); **I** – тлумачення (SIC, IFRIC); **A** – додатки до стандартів; **BC** – основа для висновків; **IG** – керівництво із запровадження; **IE** – ілюстративні приклади; **DO** – особлива думка.

Отже, термін «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (МСФЗ) наразі вживають у трьох значеннях:

- 1) стандарти, затверджені РСМБО після 2001 р.;
- 2) сукупність стандартів і тлумачень, затверджених РСМБО;
- 3) збірка документів, що охоплює концептуальну

основу МСФЗ, стандарти, тлумачення та пояснювальні матеріали до них.

На веб-сайті ДКЦПФР розташовано український переклад стандартів і тлумачень [4], затверджених РСМБО станом на 01.01.2009 р.

Переклад та розповсюдження повної збірки документів РСМБО [5] в Україні здійснює Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН

Загальні вимоги до подання інформації у звіті про фінансовий стан містять пункти 54–80 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [5, с. 1014–1020]. Цей стандарт визначає мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо у звіті про фінансовий стан. Проте цей перелік не є вичерпаним. Тому у звіті необхідно наводити додаткові статті (рядки, заголовки, проміжні підсумки), якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансового стану підприємства.

Орієнтований перелік статей, які підлягають розкриттю, узагальнено в табл. 2.

Таблиця 2

МІНІМАЛЬНИЙ ПЕРЕЛІК СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН

Стаття	Стандарт
<i>Активи</i>	
Основні засоби	IAS 1
Кожний клас основних засобів	IAS 16
Інвестиційна нерухомість	IAS 40
Нематеріальні активи	IAS 1
Кожний клас нематеріальних активів	IAS 38
Гудвіл	IFRS 3
Непоточні активи, утримувані для продажу	IFRS 5

МІНІМАЛЬНИЙ ПЕРЕЛІК СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН

Стаття	Стандарт
Інвестиції, що обліковуються методом участі в капіталі	IAS 1
Інвестиції в асоційовані компанії	IAS 28
Інвестиції в спільні підприємства	IAS 31
Інші фінансові інвестиції	IAS 39
Біологічні активи	IAS 40
Запаси	IAS 1
Сировина та допоміжні матеріали	IAS 2
Незавершене виробництво	IAS 2
Готова продукція	IAS 2
Товари	IAS 2
Дебіторська заборгованість покупців та інша дебіторська заборгованість	IAS 1
Валова сума заборгованості замовників за будівельними контрактами	IAS 11
Дебіторська заборгованість материнської компанії, споріднених дочірніх підприємств, асоційованих компаній та інших зв'язаних сторін	IAS 1
Грошові кошти та їх еквіваленти	IAS 1
Податкові активи	IAS 1
Відстрочені податкові активи	IAS 12
Поточні податкові активи	IAS 12
Зобов'язання	IAS 1
Заборгованість постачальникам та інша заборгованість	IAS 1
Валова сума кредиторської заборгованості замовникам за будівельними контрактами	IAS 11
Зобов'язання щодо виплат персоналу	IAS 19
Програми з визначеною виплатою	IAS 19
Програми участі в капіталі	IAS 19
Кредиторська заборгованість материнської компанії, споріднених дочірніх підприємств, асоційованих компаній та інших зв'язаних сторін	IAS 1
Податкові зобов'язання	IAS 1
Відстрочені податкові зобов'язання	IAS 12
Поточні податкові зобов'язання	IAS 12
Непоточні зобов'язання, за якими нараховують відсотки	IAS 1
Забезпечення	IAS 1
Кожний клас забезпечень	IAS 37
Відстрочений дохід	
Державні гранти	IAS 20
Зворотна оренда	IAS 17
Випущений капітал і резерви	IAS 1
Кожний клас власного капіталу	IAS 1
Премія за акціями	IAS 1
Кожний резерв	IAS 1
Курсові різниці при переведенні валюти	IAS 21
Дооцінка	IAS 16, 38
Нерозподілений прибуток (збиток)	IAS 1

Необхідність додаткових статей з метою правдивого відображення фінансового стану підприємства ґрунтується на аналізі:

➤ характеру, ліквідності, суттєвості активів та їх-

ніх функцій у межах підприємства;

➤ сум, характеру, строків і умов погашення зобов'язань;

➤ однорідності оцінки активів і зобов'язань.

Наприклад, у звіті про фінансовий стан енергетичної компанії доцільно окремо показувати основні засоби, пов'язані з основною діяльністю, і ті, що забезпечують інші види діяльності (торгівля, комунальні послуги тощо).

У складі нематеріальних активів звичайно виділяють гудвіл, оскільки його не можна реалізувати окремо від підприємства.

В свою чергу прийнято окремо відображувати зобов'язання, на які нараховують відсотки, та ті, на які відсотки не нараховують.

Нарешті, недоцільно об'єднувати в одну статтю активи або зобов'язання, до яких застосовано різні оцінки.

Отже, для забезпечення правдивого відображення фінансового стану підприємства не слід подавати (відповідно у складі активів або зобов'язань) однією сумою в разі їх суттєвості різні за характером і функціями статті, а саме:

- монетарні та немонетарні;
- поточні та непоточні;
- операційні та фінансові;
- відсоткові та невідсоткові.

Крім того, мінімальний перелік статей звіту про

фінансовий стан, передбачений МСБО 1, може бути переглянутий виходячи з характеру діяльності підприємства. Це дає можливість надавати інформацію про фінансовий стан підприємства з урахуванням специфіки його діяльності.

**ЗВІТ ПРО СУКУПНІ
ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ**

Звіт про сукупні прибутки та збитки передбачає включення до нього всіх без винятку доходів і витрат. Це означає, що доходи і витрати, які відображують безпосередньо у складі власного капіталу (наприклад, дооцінка основних засобів, переоцінка фінансових інструментів, доступних для продажу, прибутки та збитки від переведення фінансових звітів в іноземній валюті тощо), мають бути відображені у звіті про сукупні прибутки та збитки.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визначає мінімальний перелік статей, які мають бути відображені безпосередньо у Звіті про сукупні прибутки та збитки (табл. 3).

Більш детальні вимоги до визнання, оцінки та розкриття цих статей наведені у відповідних стандартах.

Таблиця 3

МІНІМАЛЬНИЙ ПЕРЕЛІК СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО СУКУПНІ ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

Стаття	Стандарт
Дохід	МСБО 18
Фінансові витрати	МСБО 23
Частка прибутку або збитку асоційованих або спільних підприємств, які обліковують методом участі в капіталі	МСБО 28, МСБО 31
Витрати на податок	МСБО 12
Сума, яка містить підсумок прибутку (збитку) після оподаткування від:	
а) діяльності, що припинена	МСБО 1
б) оцінки за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж або ліквідацію активів або ліквідаційної групи, які є складовою припиненої діяльності)	МСБО 1
Прибуток або збиток за період	МСБО 1
Кожний компонент іншого сукупного прибутку	МСБО 1
Частка іншого сукупного прибутку асоційованого або спільного підприємства, які обліковують методом участі в капіталі	МСБО 1
Загальна сума сукупного прибутку	МСБО 1
Розподіл сукупного прибутку (збитку) за період:	
а) прибуток або збиток, які відносять до неконтрольованих часток	
б) прибуток або збиток, який відносять до власників капіталу материнського підприємства	МСБО 1

За МСБО 1 можна наводити усі статті доходів і витрат в одному звіті про сукупні прибутки та збитки або надавати два звіти, з яких один фактично є продовженням звіту про прибуток. У першому випадку традиційний звіт про прибуток доповнено ще од-

ним розділом, в якому узагальнені витрати і доходи, які були відображені безпосередньо на рахунках власного капіталу. У другому випадку разом зі звітом про прибуток складають звіт про інші сукупні прибутки та збитки.

В обох варіантах статті іншого сукупного прибутку можна наводити за вирахуванням податків безпосередньо у звіті про сукупні прибутки та збитки або у примітках до фінансових звітів. В останньому випадку у звіті про сукупні прибутки та збитки наводять лише загальну суму іншого сукупного прибутку за вирахуванням податків.

**ЗВІТ ПРО ЗМІНИ
У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ**

У цьому звіті потрібно наводити:

1) загальну суму сукупного прибутку (збитку), визначену у звіті про сукупні прибутки та збитки. При цьому в консолідованій звітності слід окремо відображувати частину сукупного прибутку (збитку), яка відноситься до власників материнського підприємства, та частину, яка належить власникам неконтрольованих часток у капіталі;

2) вплив на кожну статтю власного капіталу ретроспективного застосування змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок згідно з МСБО 8;

3) узгодження залишку на початок і кінець звітнього періоду за кожною статтею власного капіталу з виокремленням змін внаслідок:

➤ сукупного прибутку (збитку);

➤ операцій з власниками з окремим відображенням їх внесків і розподілу капіталу між власниками, а також змін в контрольованих частках в капіталі дочірніх підприємств (які не відображені у складі збитку контролюючого суб'єкта).

Крім того, або безпосередньо у звіті, або у примітках до фінансових звітів слід наводити суму дивідендів, визнану як розподіл капіталу між власниками впродовж звітнього періоду, та відповідну суму дивідендів на акцію.

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Звіт про рух грошових коштів – це фінансовий звіт, у якому відображують надходження і видаток грошових коштів та їх еквівалентів, а також чисті зміни їх величини в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітнього періоду.

Загальні вимоги щодо подання та розкриття інформації у цьому звіті містить МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Згідно з МСБО 7 інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може бути наведена із застосуванням прямого або непрямого методу.

Оскільки П(С)БО 4 передбачає складання звіту про рух грошових коштів на основі прямого методу, такий звіт на основі МСФЗ доречно складати з використанням непрямого методу. Це забезпечить всебічне розкриття інформації про рух грошових коштів товариства.

ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів» у примітках до фінансових звітів слід наводити інформацію:

- про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства;

- таку, що вимагається МСФЗ, але не наведена безпосередньо у фінансових звітах;

- додаткову, яка не наводиться у фінансових звітах, але є необхідною для правдивого відображення фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

При цьому рекомендується така послідовність подання інформації у примітках до фінансових звітів:

1) вказівки на відповідність звітності вимогам МСФЗ;

2) виклад застосованих істотних облікових політик;

3) пояснювальна інформація до статей, наведених безпосередньо у фінансових звітах;

4) інші розкриття.

Приклади подання інформації у фінансових звітах згідно з МСФЗ наведено у Керівництві із запровадження МСБО 1 [5, с. 1071–1086] та додатках до МСБО 7 [5, с. 1129–1136].

**ПРОЦЕДУРИ СКЛАДАННЯ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ**

Через існуючі розбіжності між П(С)БО і МСФЗ вітчизняні підприємства, що складають звітність за МСФЗ, змушені вести паралельний облік згідно з МСФЗ або періодично трансформувати звітність, складену за П(С)БО.

При цьому формування фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ звичайно здійснюється шляхом трансформації.

З урахуванням цього фахівцями Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) підготовлено третє видання Методики трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ [6], яка рекомендована ДКЦПФР та апробована на практиці.

Методика трансформації передбачає:

- 1) аналіз відповідності П(С)БО міжнародним стандартам (МСФЗ);
- 2) вибір облікової політики і форматів фінансових звітів;
- 3) трансформацію балансу;
- 4) визначення поточного та відстроченого податку на прибуток;
- 5) трансформацію звіту про фінансові результати;
- 6) складання звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів;
- 7) розкриття інформації у примітках до фінансових звітів.

Оскільки у фінансовій звітності слід наводити зіставну інформацію принаймні за один попередній період, необхідно відповідно перерахувати інформацію на початок року, за який надається така зіставна інформація. Наприклад, уперше складаючи звітність згідно з МСФЗ за 2010 р., товариство має ретроспективно перерахувати залишки на 1 січня 2009 р. згідно з міжнародними стандартами, що діють на 31 грудня 2010 р.

МСФЗ 1 передбачає такі коригування для переходу від попередніх до міжнародних стандартів: припинення визнання окремих старих активів і зобов'язань, визнання окремих нових активів і зобов'язань, перекласифікація, переоцінка.

Припинення визнання старих активів і зобов'язань означає списання з балансу тих активів і зобов'язань, які на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання за міжнародними стандартами. Зокрема, це стосується застарілих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які слід визнавати витратами періоду.

Поряд із тим **визнаються ті активи та зобов'язання**, які відповідають критеріям визнання згідно з міжнародними стандартами, але не були визнані за попередніми стандартами. Прикладом цього є забезпечення, які не були визнані, але які є зобов'язанням і підлягають відображенню в балансі.

Перекласифікація означає перенесення суми одної статті до іншої. Для оцінювання всіх визнаних активів і зобов'язань застосовуються правила оцінки, передбачені МСФЗ, які діють на дату балансу.

Усі коригування, пов'язані з переходом до МСФЗ на дату їх першого застосування, визнаються безпосередньо у складі нерозподіленого прибутку або іншої категорії капіталу.

Досвід свідчить, що основними перевагами транс-

формації є невеликі фінансові витрати та витрати часу на підготовку звітності, але якість останньої визначається кваліфікацією фахівців, які здійснили трансформацію.

Крім того, для великої або багатопрофільної компанії досить складно виявити всі необхідні коригування, зумовлені специфікою господарської діяльності. Нарешті, динамічність процесів гармонізації фінансової звітності та остання тенденція узгодження П(С)БО з нормами Податкового кодексу не дають змогу вважати трансформацію оптимальним методом складання звітності за МСФЗ.

Виходячи з цього, окремі підприємства віддають перевагу паралельному веденню бухгалтерського обліку за МСФЗ. Проте паралельний облік потребує додаткових витрат, а трансформація виправдана лише як тимчасовий захід, зокрема для складання першої фінансової звітності за МСФЗ. У подальшому доцільно дати можливість публічним акціонерним товариствам вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність лише за МСФЗ, що потребує внесення відповідних змін до чинного законодавства.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

В Україні рішенням АПУ застосовуються як національні Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. Сьогодні основним документом, який визначає вимоги ДКЦПФР до формулювання результатів аудиторських послуг, є Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затверджене рішенням ДКЦПФР від 19.12.2006 р. № 1528.

Необхідність аудиту двох комплектів фінансової звітності за П(С)БО і МСФЗ змушує ДКЦПФР переглянути це Положення.

Проектом [7] передбачено, що аудитор висловлює думку щодо повного пакету фінансової звітності, а також щодо повноти розкриття інформації емітентом за видами активів відповідно до національних П(С)БО та/або МСФЗ. Це означає, що через розбіжності між П(С)БО і МСФЗ можлива ситуація наявності аудиторських висновків, які підтверджують, наприклад, прибутковість підприємства за П(С)БО та збитковість цього самого підприємства за МСФЗ.

У зв'язку з цим доречно або обмежитися вимогою до публічних АТ щодо подання фінансової звітності лише за МСФЗ або розкривати пояснення щодо причин значних розбіжностей між показниками фінансових звітів за МСФЗ і П(С)БО.

ДОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ

На додаток до обов'язкової інформації публічні АТ за бажанням можуть розкривати додаткову інформацію за напрямками, наведеними на рис. 2.



Рис. 2. Склад інформації, яку добровільно можуть розкривати публічні АТ

ПРОМІЖНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МСФЗ

Поряд з річною звітністю публічні АТ за власним бажанням можуть оприлюднювати проміжну фінансову звітність, складену за МСФЗ.

Підприємству, яке бажає складати проміжну фінансову звітність згідно з Міжнародними стандартами, слід дотримуватися положень МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність».

Проміжна фінансова звітність – це фінансова звітність, яка включає повний комплект фінансових звітів або комплект стислих фінансових звітів за проміжний період.

Проміжним періодом є період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік. Отже, проміжним періодом може бути місяць, квартал, півріччя тощо, а фінансову звітність можна складати у повному або скороченому обсязі.

Проміжна фінансова звітність включає стислі або повні звіти за такі періоди:

1) звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду та порівняльний баланс за станом на кінець безпосередньо попереднього фінансового року;

2) звіт про сукупні прибутки та збитки за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльними звітами за зівставні проміжні періоди

(поточний і за рік до дати звітності) безпосередньо попереднього фінансового року;

3) звіт про зміни у власному капіталі наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльним звітом за зівставний період за рік до дати звітності безпосередньо попереднього фінансового року;

4) звіт про рух грошових коштів наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльним звітом за зівставний період за рік до дати звітності безпосередньо попереднього фінансового року.

Приклад 1. Товариство подає проміжну фінансову звітність щокварталу, а його фінансовий рік закінчується 31 грудня.

Фінансова звітність за період, що закінчується 30 червня 2010 р., включатиме:

Звіт	Звітний період (дата)	Попередній звітний період (дата)
Звіт про фінансовий стан	На 30.06.2010 р.	На 31.12.2009 р.
Звіт про сукупні прибутки та збитки	Січень–червень 2010 р.	Січень–червень 2009 р.
	Квітень–червень 2010 р.	Квітень–червень 2009 р.
Звіт про рух грошових коштів	Січень–червень 2010 р.	Січень–червень 2009 р.
Звіт про зміни у власному капіталі	Січень–червень 2010 р.	Січень–червень 2009 р.

Приклад 2. Товариство подає проміжну фінансову звітність за кожні півроку, а його фінансовий рік закінчується 31 грудня. Фінансова звітність за період, що закінчується 30 червня 2010 р., включатиме:

Звіт	Поточний звітний період (дата)	Попередній звітний період (дата)
Звіт про фінансовий стан	На 30 червня 2010 р.	На 31 грудня 2009 р.
Звіт про сукупні прибутки та збитки	Січень–червень 2010 р.	Січень–червень 2009 р.
Звіт про рух грошових коштів	Січень–червень 2010 р.	Січень–червень 2009 р.
Звіт про зміни у власному капіталі	Січень–червень 2010 р.	Січень–червень 2009 р.

Якщо підприємство подає повний комплект фінансових звітів за проміжний період, форма та зміст цих звітів мають відповідати вимогам МСБО 1 «Подання фінансових звітів» до повного комплексу фінансових звітів.

Якщо підприємство подає комплект стислих звітів за проміжний період, ці звіти мають включати, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, наведені в останніх річних фінансових звітах, а також вибіркові пояснювальні примітки, передбачені МСБО 34.

При цьому до стислих фінансових звітів можуть бути включені додаткові статті або примітки, якщо без них проміжна звітність може ввести в оману її користувачів. У проміжній фінансовій звітності слід застосовувати той самий формат звіту про зміни в капіталі, що й в останньому річному звіті. Незалежно від складу проміжної фінансової звітності у повному або стислому звіті про прибуток слід наводити базисний та розбавлений прибуток на акцію.

Основним призначенням проміжної фінансової звітності є оновлення останнього повного комплексу річних фінансових звітів. Тому основну увагу при складанні таких звітів слід зосереджувати на нових видах діяльності, нових подіях і обставинах, а не на дублюванні інформації, відображеної в останніх річних фінансових звітах. Виходячи з цього МСБО 34 вимагає наводити у примітках до проміжних фінансових звітів мінімальну інформацію, яка є суттєвою і не розкрита в інших компонентах проміжної фінансової звітності. Таку інформацію слід наводити за період з початку фінансового року до звітної дати.

Крім того, потрібно розкривати інформацію про ті події та операції, що є суттєвими для розуміння поточного проміжного періоду:

а) зазначення того, що у проміжному фінансовому звіті дотримувалися тієї самої облікової політики і методів, що й в останньому річному фінансовому звіті, або (в разі зміни цієї політики або методів) опис характеру та вплив цих змін;

б) коментарі з поясненням щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;

в) характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або частотою;

г) характер і зміни в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або зміни в оцінках сум у звітах попередніх фінансових років, якщо такі зміни мали значний вплив на поточний проміжний період;

д) випуск, викуп і погашення боргових цінних паперів і цінних паперів, що надають право власності;

е) сплачені дивіденди (сукупна сума чи в розрахунках на акцію) окремо щодо звичайних та інших акцій;

ж) дохід сегмента чи результат діяльності сегмента підприємства (розкриття даних сегмента в проміжних фінансових звітах підприємства потрібне тільки тоді, коли МСФЗ 8 «Операційні сегменти» вимагає від підприємства розкривати дані щодо сегмента в річних фінансових звітах);

з) суттєві події, які відбуваються після закінчення проміжного періоду і не відображені у фінансових звітах за цей проміжний період;

и) вплив змін у структурі підприємства за проміжний період, зокрема: об'єднання бізнесу, придбання або продаж дочірніх підприємств, а також довгострокових інвестицій, реструктуризація та діяльність, що припиняється;

к) зміни в непередбачених зобов'язаннях або активах з дати останнього річного звіту про фінансовий стан.

Прикладами інформації, що підлягають розкриттю у проміжній фінансовій звітності, є:

➤ списання запасів до чистої вартості реалізації й сторнування такого списання;

➤ визнання збитку від зменшення корисності основних засобів, нематеріальних та інших активів, а також сторнування такого збитку;

➤ сторнування будь-якого забезпечення витрат на реструктуризацію;

➤ придбання та продаж об'єктів основних засобів;

- зобов'язання щодо придбання основних засобів;
- виплати, пов'язані з судовою справою;
- виправлення помилок попереднього періоду;
- будь-який дефолт або будь-яке порушення умов боргової угоди, що їх надалі не виправлено;
- операції зі зв'язаними сторонами.

Згідно з МСБО 34 у проміжних фінансових звітах слід застосовувати таку саму облікову політику, що й у річних фінансових звітах. Винятком є зміни в обліковій політиці, які відбувалися після дати останнього річного балансу та повинні відображатися у подальших річних фінансових звітах. При цьому частота складання та подання звітності (річна, піврічна, квартальна тощо) не має впливати на оцінку фінансових результатів діяльності підприємства за рік. Тому оцінка у проміжній звітності здійснюється за період з початку року на звітну дату.

ДОДАТКОВА ФІНАНСОВА ІНФОРМАЦІЯ

ДКЦПФР рекомендує розкривати додаткову фінансову інформацію описового характеру щодо чинників, які впливають на результати діяльності товариства. До таких чинників, зокрема, відносяться зміни у середовищі, в якому діє товариство, вплив цих змін на його діяльність, політика товариства щодо інвестицій для збереження та поліпшення рівня прибутковості, дивідендна політика, заплановане співвідношення його зобов'язань та власного капіталу тощо. В цьому контексті доречним є розкриття стратегічних цілей підприємства, приклад якого наведено в табл. 4.

Таблиця 4

СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ
КОНЦЕРНУ «ГАЛНАФТОГАЗ» на 2013 р. [8]

Фінансові показники	
Загальні продажі	10 289,1 млн грн
ЕВІТДА	763,3 млн грн
ЕВІТ	569,7 млн грн
Чистий прибуток	318,8 млн грн
Капітальні інвестиції	174,2 млн грн
Сукупні активи	6 428,6 млн грн
Фінансовий борг	1 248,5 млн грн
Частка власного капіталу	57,6%
ROA	5,0%
ROE	9,1%

ІНШІ ДОКУМЕНТИ

Окрім фінансової інформації, товариства мають можливість розкривати інші документи, зокрема нефінансові звіти.

Нефінансова звітність – це документально оформлена сукупність даних, що відображує середовище існування підприємства, методи співпраці з зацікавленими сторонами (клієнтами, постачальниками, працівниками, місцевою громадою тощо) та результати його діяльності в економічній, соціальній та екологічній сферах життя суспільства.

Така звітність підвищує прозорість діяльності підприємства, створює довіру до нього з боку зацікавлених осіб, зміцнює ділові відносини та сприяє виходу на нові ринки. Для визначення формату нефінансових звітів публічні акціонерні товариства можуть використовувати досвід тих українських підприємств, які оприлюднюють такі звіти на своїх веб-сторінках в Інтернеті. До таких підприємств належать зокрема «Оболонь», «Київстар», «Галнафтогаз», Укрсоцбанк, «Метінвест» та ін.

Далі наведено фрагмент нефінансового звіту товариства «Концерн Галнафтогаз» [8]:

«Концерн Галнафтогаз» як велике всеукраїнське підприємство (компанія з понад 5 тис. працівників і 305 автозаправними комплексами) безумовно своєю діяльністю впливає на довкілля. У своїй діяльності ми дотримуємося тих екологічних норм, що їх вимагає українське законодавство. Однак ми бачимо для себе шляхи, щоб йти далі у питаннях збереження довкілля, ніж це регламентує закон. Одним з таких «кроків уперед» стало впровадження в компанії програми «Зелений офіс».

У компанії розпочато впровадження принципів «Зеленого офісу»: у головному офісі, на дев'яти філіях та в мережі АЗК «ОККО». Ми розвиваємо та розбудовуємо цей проект всередині компанії, а також намагаємося поширювати його назовні серед партнерів і клієнтів. З ініціативи концерну проект почав впроваджуватись у інших компаніях холдингу «Універсальна інвестиційна група»: Страховій компанії «Універсальна» та «Концерні Хлібпром».

Концерн «Галнафтогаз» пропагує захист довкілля серед клієнтів мережі АЗК «ОККО». Пальне в мережу «ОККО» компанія імпортує з країн Європейського Союзу. Воно відповідає сучасним європейським екологічним стандартам ЄВРО 4 та ЄВРО 5 і є не тільки якіснішим, а й набагато безпечнішим для довкілля, ніж нафтопродукти вітчизняного виробництва. Ми постійно наголошуємо на проблемах захисту довкілля у інформаційних матеріалах для наших клієнтів. Обираючи нашу мережу, українські водії роблять повітря наших міст чистішим».

ВИСНОВКИ

1. Вимога розкриття інформації на основі МСФЗ сприятиме зростанню прозорості та якості звітності публічних акціонерних товариств за умови наявності необхідних знань та навичок в осіб, що складатимуть фінансову звітність за міжнародними стандартами.

2. Розкриття звітної інформації одночасно за двома стандартами (МСФЗ і П(С)БО) може ввести користувачів в оману, особливо у світлі останньої тенденції щодо узгодження П(С)БО з нормами Податкового кодексу.

3. Складання фінансової звітності згідно з МСФЗ вимагає від публічних АТ ведення паралельного обліку за міжнародними стандартами або щорічної трансформації фінансової інформації, сформованої відповідно до норм П(С)БО.

4. Для забезпечення дотримання вимог ДКЦПФР щодо розкриття інформації на основі МСФЗ доречно:

- дозволити публічним АТ складати фінансову звітність та розкривати інформацію винятково на основі МСФЗ;
- на основі стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів запровадити обов'язкову сертифікацію головних бухгалтерів публічних АТ на предмет їх знань та вмінь щодо застосування МСФЗ. Така сертифікація має передбачати, зокрема, незалежне тестування здобувачів;
- постійно оновлювати переклад текстів МСФЗ на веб-сторінці ДКЦПФР до набрання чинності документами, виданими РМСБО (стандартами, тлумаченнями, внесеними змінами до них);
- заохочувати публічні АТ розкривати нефінансову інформацію, яка характеризує розвиток підприємства та його вплив на сталий розвиток суспільства.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Порядок* розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності, затв. рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 30.11.2010 р. № 1780 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0179-11>.

2. *Про затвердження* Професійних вимог до головних бухгалтерів професійних учасників ринку цінних паперів. Рішення Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 24.04.2007 р. № 815 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0510-07>.

3. *IFRSs* as issued at 1 January 2011 in English [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>.

4. *Міжнародні* стандарти фінансової звітності [Елек-

тронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssmc.gov.ua/ShowPage.aspx?PageID=748>.

5. *Міжнародні* стандарти фінансової звітності – 2009; пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – Т. 1. – К.: ФПБАУ, 2009. – 1608 с.

6. *Голов С.Ф.* Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: [практ. посіб.] / С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, О.М. Кулага. – К., ФПБАУ, 2010. – 308 с.

7. *Проект* Вимог до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssmc.gov.ua/UserFiles/File/consultrada/vimog%20audit.doc>.

8. *Річний* звіт концерну «Галнафтогаз» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://galnaftogas.com/php_uploads/data/annualreports/AR09//Ukr_Print.pdf.

Стаття содержит анализ требований, касающихся раскрытия информации о деятельности публичных АО на основе МСФО. Даны рекомендации относительно процедур раскрытия такой информации.

Ключевые слова: финансовая отчетность, раскрытие информации, международные стандарты финансовой отчетности.

The article contains the analysis of requirements in relation to disclosure of information about activity of public joint-stock companies on the basis of IFRS. Recommendations are given in relation to procedures of disclosure of such information.