

ПАСІЧНИК

Катерина Сергіївна
katerinkane@gmail.com



аспірант Академії
митної служби
України

УДК 657.372:006.322

СПОСОБИ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ ВИТРАТИ

THE METHODS OF TRANSITION TO IFRS BY UKRAINIAN COMPANIES AND EXPENSES DEALED WITH IT

У статті розглянуто основні способи переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності українськими компаніями. Проаналізовано склад витрат, що виникають при обранні кожного із зазначених способів, та оптимальні варіанти їх поєднання.

В статье рассмотрены основные способы перехода на международные стандарты финансовой отчетности украинскими компаниями. Проанализирован состав расходов, возникающих при выборе каждого из указанных способов, и оптимальные варианты их сочетания.

The article deals with the basic methods of transition to International Financial Reporting Standards by Ukrainian companies. The expenses arising from the election of each of these methods and the best options for their combination are analyzed.

Ключові слова: автоматизація, витрати, бухгалтерський облік, міжнародні стандарти фінансової звітності, трансформація

Ключевые слова: автоматизация, расходы, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности, трансформация

Keywords: automation, expenses, accounting, International Financial Reporting Standards, transformation

ВСТУП

Поетапний перехід на МСФЗ в Україні передбачено Постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» [1]. Першими з 1 січня 2012 року звітність за МСФЗ зобов'язані були офіційно оприлюднювати публічні акціонерні товариства, банки та страховики, з 1 січня 2013 року – ряд компаній, що надають фінансові послуги. Наступними у 2015 році (тобто з 01 січня 2014 року) зобов'язані будуть подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами компанії, що займаються допоміжною діяльністю у сферах фінансових послуг і страхування, а ще через рік – компанії з управління активами. При цьому підприємства самостійно обирають спосіб переходу на МСФЗ, кожний з яких передбачає виникнення різних витрат.

Питання переходу на МСФЗ підприємствами України досліджували у своїх працях Л. Бахчиванжи, Ф. Бутинець, Н. Горицька, Р. Грачова, В. Новодворська, О. Пархоменко, Н. Ткаченко, В. Швець та інші науковці і практики. Однак ці роботи присвячені здебільшого гармонізації бухгалтерського обліку в Україні, практичним і методичним аспектам застосування МСФЗ та не висвітлюють питання ресурсів, необхідних підприємствам для переходу на міжнародні стандарти. Оскільки процес переходу на МСФЗ у нашій країні все ще триває, важливо з'ясувати, які витрати передбачає використання того чи іншого способу, та яким чином досягти їх оптимізації.

МЕТА РОБОТИ полягає у визначенні складу витрат у залежності від обраного способу переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) підприємствами України.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є нормативно-правові акти, наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси мережі Internet.

У процесі дослідження були застосовані такі методи, як структурно-логічний аналіз, діалектичний метод наукового пізнання, порівняння та узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Серед способів переходу на МСФЗ як дослідники-теоретики, так і практикуючі спеціалісти консалтингових фірм [2,3] найчастіше відмічають трансформацію фінансової звітності, автоматизацію побудови звітності за МСФЗ та перехід на МСФЗ при веденні бухгалтерського обліку. Кожний із зазначених способів несе за собою ряд витрат, склад яких ми спробуємо дослідити.

Трансформація полягає у переведенні статей фінансової звітності станом на кінець звітного періоду, складеної за П(С)БО, у фінансову звітність, складену відповідно до вимог та правил міжнародних стандартів. Цей процес відбувається за допомогою аналізу різних видів господарських операцій та усунення розбіжностей між їх відображенням у бухгалтерському обліку за правилами П(С)БО та

МСФЗ. При цьому складаються так звані трансформаційні таблиці, у яких відображаються необхідні коригування та рекласифікація статей звітності.

Як відмічають практики [3], процес трансформації фінансової звітності зазвичай не потребує залучення спеціалізованих програмних продуктів, адже трансформаційні таблиці зручно складати за допомогою електронних таблиць Microsoft Excel. Таким чином, компанія може не нести додаткових витрат на придбання спеціального програмного забезпечення. Однак зважаючи на те, що трансформація є трудомістким процесом, що потребує певного досвіду та спеціальних знань у цій сфері, її виконання не можливе без залучення кваліфікованих спеціалістів з МСФЗ. Отже виникають витрати на залучення таких фахівців. При цьому вони можуть бути або передбачені штатом підприємства, або залучені зі сторони.

Спеціалісти відмічають [3], що у разі залучення до виконання трансформації сторонніх організацій (фахівців консалтингових або аудиторських фірм), витрати на оплату їх послуг можуть стати постійними, через що ціна переходу на МСФЗ буде рости з року в рік. Вартість послуг таких організацій залежить від організаційно-правової форми компанії-клієнта, її виду діяльності, форми ведення обліку, обсягів окремих показників фінансової звітності тощо. До того ж впливає на ціну і наявність дочірніх підприємств, що входять до групи компанії та враховуються при складанні консолідованої фінансової звітності.

На думку Кирьянкової З.В. [4] при складанні консолідованої фінансової звітності трансформацію може бути здійснено за двома принципово різними підходами, які різняться послідовністю дій з трансформації та консолідації звітності:

1) спершу проводиться трансформація фінансових звітів кожного підприємства, що входить до консолідованої групи, а потім відбувається їх консолідація, тобто сумування та коригування даних для отримання консолідованої звітності, складеної відповідно до МСФЗ;

2) спершу проводиться консолідація фінансової звітності, складеної за національними стандартами, а потім – трансформація готової консолідованої звітності.

На перший погляд другий підхід є менш трудозатратним, оскільки трансформації підлягає лише один комплект вже консолідованої фінансової звітності. Однак такий підхід не є коректним, оскільки після проведення необхідних коригувань консолідована фінансова звітність може не включати певні дані, коригування яких було б важливим під час здійснення трансформації. Тому на практиці для трансформації консолідованої фінансової звітності групи компаній зазвичай застосовується перший підхід, коли спочатку здійснюється трансформація фінансової звітності материнської та дочірніх компаній, а потім проводиться консолідація складених за МСФЗ пакетів звітностей.

При обранні автоматизованого способу побудови звітності за МСФЗ бухгалтерський облік за

міжнародними стандартами по-суті ведеться паралельно з національним обліком підприємства за допомогою використання спеціального програмного забезпечення [3]. При цьому, крім придбання нового програмного забезпечення, необхідним стає залучення відповідних ІТ-спеціалістів, які зможуть налаштувати та адаптувати його під потреби конкретного підприємства, а це за словами спеціалістів [3] може складати від 50% вартості самого програмного забезпечення. Крім цього паралельний облік передбачає збільшення бухгалтерської інформації як мінімум у два рази, а отже, зазвичай виникає потреба і у придбанні нового обладнання, зокрема серверів. Перед придбання нового обладнання необхідно провести внутрішній ІТ-аудит підприємства, адже можливо наявного обладнання буде достатньо для організації паралельного обліку.

Отже такий спосіб переходу на МСФЗ є найбільш затратним, однак він виключає ризик людської помилки, а тому вважається і найбільш надійним.

Як відмічають експерти [3], для невеликого холдингу з чіткою юридичною структурою переваги від автоматизації побудови звітності навряд перевищуватимуть витрати, понесені на впровадження системи. А отже для таких компаній більш ефективним і економним буде застосування трансформації як способу побудови звітності.

Наступним варіантом переходу на міжнародні стандарти є безпосереднє ведення бухгалтерського обліку за цими стандартами, у результаті чого фінансова звітність підприємства вже при першому поданні буде складена за даними, що відповідають МСФЗ. Такий варіант потребує написання нової облікової політики, розробки за потреби нових форм документації для облікової системи підприємства, а також навчання працівників.

Деякі фахівці [3] відмічають, що перехід на ведення МСФЗ у процесі ведення бухгалтерського обліку є найменш затратним, однак все ж потребує залучення до штату бухгалтерії спеціаліста з міжнародних стандартів. До того ж, якщо мова йде про групу підприємств або холдинг, то виникають додаткові витрати на нове програмне забезпечення та автоматизацію побудови фінансової звітності.

Впровадження нової системи обліку на підприємстві при переході на МСФЗ є достатньо складним та трудомістким процесом. Який потребує від суб'єкта господарювання значних фінансових витрат.

Якщо компанія приймає рішення про самостійне складання фінансової звітності за новою концептуальною основою, виникають витрати, пов'язані із створенням відділу (або іншої структурної одиниці), що буде відповідати за складання такої звітності. У такому випадку основні витрати будуть пов'язані з оплатою праці співробітників такого відділу, а також із підвищенням їх кваліфікації. При створенні нового відділу компанії необхідно буде врахувати ряд аспектів. Зокрема, визначити, кому буде підпорядковуватись даний відділ, для того, щоб він міг досягти поставлених цілей при мінімізації конфлікту інтересів. Як показує

практика, відділ міжнародної звітності зазвичай знаходиться у підпорядкуванні фінансового директора або головного бухгалтера компанії.

Також необхідно визначити, чи буде функція підготовки звітності за МСФЗ здійснюватись тільки на рівні материнської компанії, чи частина її буде передана у дочірні компанії (за умов складання консолідованої фінансової звітності). Співвідношення централізації/децентралізації такого процесу може мати суттєвий зв'язок із понесеними витратами, адже рівень оплати праці спеціалістів у різних регіонах може суттєво відрізнятись. Крім того, на вирішення питання централізації або децентралізації ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ впливають такі фактори, як наявність у певних регіонах, де знаходяться дочірні компанії кваліфікованих спеціалістів з міжнародних стандартів, рівень автоматизації облікових процесів (якщо він низький, то частину роботи доцільно передати на місця), рівня системи внутрішнього контролю на місцях тощо.

Спеціалісти відмічають [5], що при формуванні штату відділу МСФЗ на підприємстві та висуванні кваліфікаційних вимог до його співробітників

враховують такі фактори, як розмір бізнесу і складність бізнес-процесів, склад і структуру компанії, її інвестиційну активність та періодичність випуску звітності. Наприклад, якщо компанія має дочірні підприємства та щоквартально звітує за міжнародними стандартами перед державними органами, або власниками цінних паперів, або виводить власні акції на міжнародний фондовий ринок, то відділ МСФЗ повинен мати у своєму складі більшу чисельність кваліфікованих спеціалістів.

Тетяна Сигарева [6], керівник центру МСФЗ та зовнішнього аудиту російської холдингової компанії ТОВ «ХК Росгосстрах», яка розпочала перехід на міжнародні стандарти ще у 2002 році, відмічає, що її відділ складається лише з чотирьох спеціалістів. Головним ресурсом у процесі складання звітності за МСФЗ є бухгалтери багаточисленних регіональних підрозділів компанії. Крім того у перші роки застосування МСФЗ «Росгосстрах» часто залучав спеціалістів «великої четвірки».

У таблиці 1 узагальнено наведені основні статті витрат, що виникають при кожному з названих варіантів переходу на міжнародні стандарти.

Таблиця 1

Склад витрат компанії за способами переходу на МСФЗ

Статті витрат	Трансформація		Ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ	Автоматизація побудови звітності за МСФЗ (паралельний облік)
	Власними силами	За допомогою сторонніх організацій		
Програмне забезпечення	-	-	+/-	+
Навчання працівників	+	+/-	+	+/-
Введення до штату фахівців з МСФЗ	+	-	+/-	+/-
Послуги сторонніх фахівців з МСФЗ	+/-	+	+/-	-
Послуги ІТ-спеціалістів	-	-	+/-	+
Придбання нового обладнання	-	-	-	+

Досвід українських компаній, які вже перейшли на МСФЗ свідчить, що оптимізувати витрати з трансформації фінансової звітності можна [3]. Одним з таких варіантів є звернення за допомогою до консультативних фірм при першому поданні звітності, оскільки вони вже мають і необхідний досвід і розроблену методику трансформації. При цьому разом із послугами трансформації можна одразу скористатись і послугами з навчання персоналу – у такому разі вартість тренінгів та семінарів буде меншою, ніж якщо організувати їх за допомогою окремої фірми. У такому разі вже під час першої підготовки звітності за МСФЗ бухгалтери мають змогу отримати базові знання про міжнародні стандарти та на практиці побачити їх застосування. При подальшому поданні фінансової звітності, коли працівники компанії зможуть самостійно проводити трансформацію, до консультативних фірм можна буде звертатись лише у разі виникнення конкретних питань.

ВИСНОВКИ

Отже при переході на МСФЗ підприємства самостійно вирішують, яким чином будуть складати фінансову звітність за міжнародними стандартами: за допомогою трансформації звітності, складеної за національними стандартами, шляхом автоматизації побудови фінансової звітності за МСФЗ паралельно із національним обліком чи шляхом безпосереднього ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами. Кожний із зазначених варіантів передбачає залучення різних ресурсів та потребує як разових, так і постійних витрат, таких, як витрати на навчання співробітників, збільшення штату, придбання програмного забезпечення та обладнання, користування послугами фахівців з МСФЗ та ІТ-спеціалістів. За допомогою поєднання різних способів при першому поданні фінансової звітності за МСФЗ та у подальшому ці витрати можна оптимізувати, із урахуванням особливостей ведення бізнесу, складності організаційної структури компанії та інших факторів.

У будь-якому разі під час обранні способу переходу на МСФЗ керівництву компанії необхідно проаналізувати наявні активи та необхідні для переходу ресурси і можливі витрати на них, а також визначитись, який результат прагне отримати компанія від такого процесу.

Література

1. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р. (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

2. Бахчиванжи Л.А. Проблеми та шляхи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в акціонерних товариствах аграрного сектору / Л.А. Бахчиванжи, К.В. Самокіш // Социально-экономические реформы в контексте интеграционного выбора Украины: материалы международной научно-практической Интернет-конференции, 21–22 ноября 2013 г. [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2013-sotsialno-ekonomicheskie-reformi/1_bahchivanzhi.htm

3. Ціна МСФЗ. EBS Digest [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ebskiev.com/ukr/news.php?news_id=647

4. Кирьянова З.В. Анализ финансовой отчетности: Учебник / З.В. Кирьянова, Е.И. Седова – М: Юрайт, 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mobile.uchebniki.ws/165707229518/buhgalterskiy_uchet_i_audit/sposoby_formirovaniya_otchetnosti_sootvetstvii_msfo

5. Какие расходы ожидают компанию при переходе на МСФО. Учет. Налоги. Право. 30.08.2013 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gazeta-unp.ru/articles.htm?id=1181>

6. Сигарева Татьяна. Опыт «Росгосстраха» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nsfo.ru/docs/Sigareva11.doc

КОНСУЛЬТАЦІЇ

Яким чином оподатковується отримана та повернена фінансова допомога?

1. Загальна система оподаткування.

Відповідно до п. 135 Податкового кодексу, до категорії «інші доходи» включаються:

– суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді,

– суми поворотної фінансової допомоги, отриманої підприємством у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, **від осіб, які не є платниками податку на прибуток (в тому числі нерезидентів), або осіб, які мають пільги зі сплати податку на прибуток.**

У разі якщо в майбутніх звітних податкових періодах підприємство повертає таку поворотну фінансову допомогу (її частину), воно збільшує суму витрат на суму такої поворотної фінансової допомоги (її частини) за наслідками звітного податкового періоду, в якому відбулося таке повернення. При цьому доходи такого платника податку не

збільшуються на суму умовно нарахованих процентів, а **податкові зобов'язання особи, яка надала поворотну фінансову допомогу, не змінюються як при її видачі, так і при її зворотному отриманні.**

Вищезазначені положення не поширюються на суми поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника (в тому числі нерезидента) такого платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання.

При цьому, операції з отримання/надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, не приводять до зміни їх витрат або доходів;

Відповідно до ст. 137 ПК суми безповоротної фінансової допомоги вважаються доходами на дату їх фактичного отримання - надходження коштів на банківський рахунок чи в касу.

(продовження на стор. 21)