

МЕТОДИКА ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПРИ СКЛАДАННІ МСФЗ- ЗВІТНОСТІ

О.В. Харламова, кандидат економічних наук.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М. Бекетова

© Харламова О.В., 2015

Статтю отримано редакцією 26.05.2015 р.

Вступ. Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) стають концептуальною основою фінансової звітності все більш широкого кола українських компаній у зв'язку з внесенням змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Практичний досвід автора свідчить, що трансформація як спосіб підготовки першої МСФЗ-звітності є найбільш поширеною серед укладачів фінансової звітності серед усіх способів її підготовки (паралельний облік, трансляція та ін.). Такий вибір ґрунтується на більш-менш оптимальному співвідношенні витрат і вигід при застосуванні трансформації порівняно з іншими способами підготовки першої МСФЗ-звітності. Скорочення витрат на трансформацію має свої резерви й можливе за умов наявності методики її проведення, техніки та інструментарію. У статті увагу сфокусовано на методиці трансформації таких об'єктів обліку і звітності, як капітал та зобов'язання.

Як об'єкт дослідження свідомо вибрано процеси трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу й зобов'язань. Такий вибір заснований на відсутності в системі МСФЗ конкретних стандартів, які регулювали б подання у фінансовій звітності інформації щодо зазначених елементів фінансової звітності, що актуалізує дослідження проблематики трансформації обліково-звітної інформації стосовно капіталу та зобов'язань.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Питання трансформації, у тому числі капіталу й зобов'язань, мають обмежене висвітлення в наукових працях вітчизняних та зарубіжних учених. Серед нечисленних досліджень і публікацій найбільш ґрунтовні науково-практичні результати із цієї проблематики висвітлено в роботах С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, О.М. Кулаги [5, 6], Г.В. Веріги [3, 4], В.М. Жука [8], О.М. Діділовського [7]. Як правило, в зазначених наукових роботах розглядаються загальні підходи до трансформації, інструментарій її здійснення, проте пооб'єктна методика трансформації не є предметом цих досліджень. На думку автора, нерозв'язаною залишається проблема виявлення ключових проблемних аспектів, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу та зобов'язань при складанні МСФЗ-звітності, що є необхідною передумовою для розроблення методичних рекомендацій щодо трансформації фінансової звітності.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення ключових проблемних аспектів, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу й зобов'язань при складанні МСФЗ-звітності, та розроблення практичних методичних рекомендацій щодо трансформації фінансової звітності в частині капіталу й зобов'язань суб'єктів господарювання. Досягнення поставленої мети можливе за допомогою застосування методу порівняльного змістового аналізу П(С)БО та МСФЗ.

Основний матеріал і результати. Трансформацію обліково-звітної інформації щодо капіталу та зобов'язань при складанні МСФЗ-звітності на підставі даних, що містяться в національних облікових регістрах і фінансовій звітності за П(С)БО, доречно здійснювати послідовно відповідно до їх відображення в МСФЗ-звітності.

При трансформації рахунків капіталу рекомендується звернути увагу на такі ключові аспекти.

Рахунки зареєстрованого та пайового капіталу, а також емісійного доходу, як правило, не трансформують, бо ці суми або встановлені установчими документами, або утворилися в

результаті вільного продажу акцій. Існує практика перерахунку величини зареєстрованого капіталу, якщо створення підприємства прийшлося на роки, офіційно визнані в Україні гіперінфляційними (1992 – 1996 рр.), і зареєстрований капітал вносили грошима. Однак при трансформації величина зареєстрованого капіталу не змінюється (оскільки це пов'язано й зі статутними документами, і з вартістю пайових інструментів тощо). Унаслідок трансформації з точки зору гіперінфляційної складової може виникнути елемент додаткового капіталу в кореспонденції з нерозподіленим прибутком.

Детального аналізу потребує склад іншого вкладеного капіталу. Основне питання при трансформації цього елемента капіталу – ймовірна дата повернення вкладникові та ймовірність відтоку економічних вигід. Якщо існує ймовірність повернення (відтоку економічних вигід) вкладникові до закінчення строку дії підприємства (тобто до ліквідації), то, швидше за все, такий інший вкладений капітал доречно рекласифікувати в зобов'язання (довгострокові, а за потреби – з виділенням поточної складової). Якщо вкладник не може претендувати на повернення додатково внесених сум до моменту ліквідації підприємства або виходу його зі складу учасників, то такий інший вкладений капітал можна вважати окремим елементом додаткового капіталу (після трансформації відображають за статтею «Інший капітал»).

Порядок трансформації капіталу в дооцінках залежить від процедур трансформації необоротних активів. Коли основні засоби, до яких належить капітал у дооцінках, при трансформації зазнали переоцінки, то така переоцінка мусила здійснюватися за рахунком «Капітал у дооцінках». Якщо такі основні засоби під час трансформації списали через невідповідність критеріям визнання активами або визнали за умовною справедливою вартістю, як це допускає МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [2], то капітал у дооцінках, що належить до них, слід списати на рахунок нерозподіленого прибутку.

Підприємствам, які обрали при переході на МСФЗ модель обліку основних засобів за первісною вартістю, слід рекласифікувати раніше накопичений капітал у дооцінках до складу нерозподіленого прибутку. Адже надалі вони не зможуть оперувати цим елементом капіталу, тому що при зазначеній моделі обліку основних засобів згідно з вимогами МСБО 16 «Основні засоби» [2] його недооцінюють.

Національна система обліку передбачала відображення окремою статтею капіталу безоплатно отриманих необоротних активів. Сутність капіталу за МСФЗ виключає таку можливість. Безоплатно отримані активи за економічною суттю – відстрочений дохід підприємства. Тому суми, що значилися за статтею «Безоплатно отримані активи», мають бути рекласифіковані в доходи майбутніх періодів (відстрочений дохід). Трансформаційні коригування повинні розділити відстрочений дохід на поточну й довгострокову компоненти:

- поточна компонента є річною сумою амортизації цих активів;
- решта – довгострокова компонента відстроченого доходу.

Відповідно до положень МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [2] компанії можуть створювати резервний капітал, тому, як правило, цей елемент капіталу не трансформують. Варто звернути увагу на те, що перелік створюваних резервів, у т.ч. і капітальних, має бути встановлений обліковою політикою, а їх використання здійснюватися за цільовим призначенням.

У практиці міжнародного обліку вилучений і неоплачений капітал називається «казначейськими акціями» та може бути наведений єдиним рядком з аналогічною назвою.

При трансформації рахунків забезпечень рекомендується звернути увагу на такі ключові аспекти.

Трансформація забезпечень майбутніх платежів і виплат, швидше, виглядатиме як процес створення цих забезпечень, позаяк багато підприємств їх просто не створювали. Насамперед це позначиться на створенні забезпечень виплат за відпустками та гарантійними зобов'язаннями (якщо підприємство надає гарантії на продукцію, яку випускає). За теперішніх складних економічних умов висока ймовірність появи обтяжливих контрактів (як правило, довгострокових, що стали збитковими й розірвання яких призведе до виплат штрафних санкцій), що, відповідно до МСБО 37 «Резерви, умовні активи та умовні зобов'язання» [2], спричинить визнання відповідних резервів. Крім того, геополітичні обставини можуть стати для деяких компаній причиною реструктуризації, що у свою чергу може створити потребу в нарахуванні відповідного резерву.

Окрему увагу слід приділити цільовому фінансуванню. У міжнародних стандартах немає поняття "цільове фінансування", хоча аналогічний за змістом об'єкт обліку існує. Це державні гранти та субсидії. Якщо на балансі є залишки цільового фінансування, його через

трансформаційні коригування треба рекласифікувати у відстрочений дохід (дохід майбутніх періодів), як цього вимагає МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [2]. Слід ураховувати, що кошти, звільнені від оподаткування, коригуванню не підлягають, оскільки не входять до сфери дії МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [2]. При трансформації поширена практика їх рекласифікації в капітальні резерви, тобто резерви, створені за рахунок прибутку.

При трансформації рахунків довгострокових позик рекомендовано звернути увагу на такі ключові аспекти.

У національній обліковій практиці довгострокові позики зазвичай обліковують за номінальною вартістю, тобто за сумою позики. Відповідно до стандартів, що регулюють облік фінансових інструментів, довгострокові позики з високою ймовірністю обліковуватимуться за амортизованою вартістю з виділенням короткострокової компоненти (або поточної складової). У зв'язку із цим при трансформації знадобиться перерахунок величини довгострокових позик з урахуванням ефективних кредитних ставок, що призведе до відповідних трансформаційних коригувань.

При трансформації інших довгострокових фінансових зобов'язань (виданих довгострокових векселів, довгострокових зобов'язань за облігаціями, а також зобов'язань за фінансовою орендою) необхідно врахувати вимоги МСФЗ у частині відображення їх за дисконтованою вартістю. Для кожної складової довгострокових фінансових зобов'язань має бути визначена своя ставка дисконтування. Для довгострокових векселів виданих вона або зафіксована в самому векселі, або, якщо вексель є «безвідсотковим» застосовують превалюючу ставку дисконтування. МСФЗ «не розуміють» безоплатного користування фінансовими ресурсами, тому трансформаційних коригувань, у т.ч. і за «безвідсотковими» векселями, не уникнути. Трансформаційні коригування відобразатимуть визнання фінансових доходів або нерозподіленого прибутку залежно від дати трансформації.

Аналогічні трансформаційні коригування можуть знадобитися й для довгострокових зобов'язань за облігаціями. При трансформації довгострокових зобов'язань за облігаціями необхідно ретельно вивчити умови облігаційної позики на предмет наявності в ній конвертаційної складової. Якщо облігація містить таку складову, трансформаційні коригування мають привести до відокремленого відображення боргової й часткової складових. Часткова складова має бути визнана у складі власного капіталу.

При трансформації довгострокових зобов'язань за фінансовою орендою обов'язковою процедурою вважається складання розрахунку-графіка орендних платежів з урахуванням ефективної ставки, що передбачена в договорі оренди. На підставі такого графіка заборгованість за фінансовою орендою через трансформаційні коригування має бути поділена на довгострокову й поточну компоненти, а також слід ураховувати дисконтовану величину зобов'язань.

При трансформації рахунків поточних зобов'язань рекомендується звернути увагу на такі ключові аспекти.

Як свідчить практичний досвід автора, короткострокові позики вкрай рідко підлягають трансформації, бо строк їх погашення становить менше 12-ти місяців і, як правило, вони відповідають вимогам МСФЗ щодо визнання та оцінки. Потреба трансформаційних коригувань виникає лише у тому випадку, коли у складі короткострокових позик ураховувалася заборгованість, погашення якої видається малоімовірним.

При трансформації короткострокових векселів необхідно з'ясувати, відсоткові вони чи безвідсоткові. У разі, коли короткострокові векселі є безвідсотковими, вони відобразатимуться за номінальною вартістю, як, найімовірніше, і відображались в обліку згідно з національними П(С)БО. Якщо ж короткострокові векселі видані мають закладену відсоткову складову, то їх балансова вартість має бути відкоригована з урахуванням ефективної ставки відсотка, оскільки, відповідно до МСБО 18 «Виручка» [2], відсотки повинні враховуватися на пропорційно-часовій основі.

Трансформацію розрахунків з постачальниками деречно починати з інвентаризації цих розрахунків. У процесі інвентаризації необхідно встановити:

- наявну кредиторську заборгованість, за якою очікується відтік економічних вигід;
- кредиторську заборгованість, погашення якої вважається малоімовірним. Таку кредиторську заборгованість слід визнати у складі доходів. А в разі відповідності її критеріям умовних зобов'язань така заборгованість має бути відображена у відповідному розділі Приміток до фінансової звітності;

– реструктуризована заборгованість зі строком погашення більше 12 місяців шляхом трансформаційних коригувань повинна бути рекласифікована в довгострокові фінансові зобов'язання з урахуванням ефекту дисконтування та визнання відповідних фінансових доходів.

Розрахунки за податками й платежами, розрахунки зі страхування, як правило, не вимагають трансформаційних коригувань, за винятком випадків, коли при трансформації виявлено помилки або заборгованість, яка явно не потребує погашення.

Кредиторська заборгованість за виплатами працівникам зазвичай відповідає критеріям визнання зобов'язань, оскільки суттєвих відмінностей між П(С)БО та МСФЗ у частині короткострокових виплат працівникам немає. Проте варто звернути увагу на накопичувані й ненакопичувані виплати, а також пенсійні програми, якщо такі є.

Окремої уваги потребує заборгованість перед депонентами, особливо та, строк виникнення якої перевищує 12 місяців до дати трансформації. Швидше за все, стосовно такої заборгованості критерій визнання щодо ймовірності відтоку економічних вигід не дотримуватиметься. Трансформаційні коригування повинні відобразити рекласифікацію такої заборгованості в доходи періоду (або нерозподілений прибуток) з одночасним відображенням сум заборгованості як умовних зобов'язань у Примітках до фінансової звітності.

Трансформацію розрахунків з учасниками необхідно розпочати з інвентаризації цих розрахунків, установити дату виникнення зобов'язань і суми. Важливим є визначення дати виникнення права акціонерів на одержання дивідендів, саме вона є датою визнання їх у фінансовій звітності як зобов'язань. Якщо під час інвентаризації будуть виявлені незатребувані протягом 12-ти і більше місяців дивіденди, то трансформаційні коригування повинні відобразити рекласифікацію заборгованості за ними в нерозподілений прибуток з одночасним відображенням сум такої заборгованості як умовних зобов'язань у Примітках до фінансової звітності.

Особливу увагу варто приділити дивідендам за привілейованими акціями. За своєю економічною суттю привілейовані акції не є елементом капіталу, а відповідають критеріям зобов'язань. У зв'язку із цим нарахування дивідендів за привілейованими акціями не може здійснюватися як розподіл прибутку. Тому коли дивіденди за привілейованими акціями нараховано в кореспонденції з рахунком нерозподіленого прибутку, при трансформації необхідно зробити трансформаційне коригування, що забезпечить їх нарахування за рахунок фінансових витрат.

При трансформації розрахунків за іншими операціями їх доцільно розділити на аванси отримані та кредиторську заборгованість за розрахунками. Аванси, отримані в національній звітності, можуть бути відображені з урахуванням податкових зобов'язань із ПДВ, що суперечить міжнародній практиці, оскільки в національній звітності аванси отримані відображені з ПДВ, що завищує валюту балансу на цю суму (за рахунок залишків на транзитному рахунку 644), а це суперечить вимогам МСФЗ. Трансформаційні коригування мають забезпечити виключення залишків за транзитними рахунками. Існує кілька підходів до відображення даних трансформаційних коригувань. Фахівці пропонують або згортати сальдо субрахунків 643 і 644, або на кожну звітну трансформовану дату коригувати аванси в кореспонденції із зазначеними субрахунками, потім на наступну дату відновлювати й знову коригувати. Або ж згортати з відповідним субрахунком 641. Вибір трансформаційного коригування – це справа професійного судження.

Доходи майбутніх періодів у міжнародній обліковій практиці є відстроченим доходом. Тому така складова зобов'язань цілком прийнятна у МСФЗ-звітності. Відстрочені доходи під час трансформації могли вже зазнати коригувань у частині рекласифікації дооцінок та додаткового капіталу, безоплатно отриманих необоротних активів, а також державних субсидій і грантів. При трансформації важливо розділити відстрочені доходи на довгострокову й поточну складові. Поточною компонентою відстроченого доходу є та сума, що буде визнана у складі доходів періоду протягом найближчих 12-ти місяців із дати звітності (трансформації). Решта вважатиметься довгостроковою компонентою.

Висновки. Порівняльний змістовий аналіз положень П(С)БО і МСФЗ дозволив виявити розбіжності, які потребують усунення при трансформації фінансової звітності в частині капіталу й зобов'язань. На підставі виявлених розбіжностей було ідентифіковано ключові проблемні аспекти, котрі виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу та зобов'язань. Розроблено пооб'єктну методику трансформації обліково-звітної інформації стосовно капіталу й зобов'язань підприємств та надано практичні рекомендації для її здійснення. Отримані науково-практичні результати сприятимуть скороченню періоду

підготовки МСФЗ-звітності та витрат на трансформацію, а розроблені практичні рекомендації дозволять укладачам фінансової звітності готувати достовірну МСФЗ-звітність.

Перспективи подальших досліджень вбачаються у розробленні обліково-аналітичного інструментарію здійснення трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, в МСФЗ-формат.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.
3. Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 23 – 24.
4. Веріга Г.В. Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств / Г.В.Веріга, Т.М. Кондрашова // Зб. наук. праць ДонДУУ «Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України». – Вип. 122. – Серія «Економіка». – Донецьк, 2009. – С. 298 – 309.
5. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: метод. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага; Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. – 4-те вид. – К. : ФПБАУ, 2013. – 267 с.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
7. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О.М. Діділовський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 1 (19). – С. 142 – 146.
8. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 4 – 14.

УДК 657.6

Харламова Олена Вікторівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку й аудиту. Харківський національний університет міського господарства ім. О.М. Бекетова. **Методика трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу та зобов'язань при складанні МСФЗ-звітності.** У статті виявлено ключові проблемні аспекти, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу та зобов'язань при складанні МСФЗ-звітності. Запропоновано методику трансформації обліково-звітної інформації щодо власного капіталу, забезпечень, довгострокових і поточних зобов'язань.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, капітал, зобов'язання, забезпечення, фінансова звітність, трансформація.

УДК 657.6

Харламова Елена Викторовна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансово-экономической безопасности, учета и аудита. Харьковский национальный университет городского хозяйства им. А.М. Бекетова. **Методика трансформации учетно-отчетной информации о капитале и обязательствах при составлении МСФО-отчетности.** Выявлены ключевые проблемные аспекты, которые возникают при трансформации учетно-отчетной информации о капитале и обязательствах при составлении МСФО-отчетности. Предложена методика трансформации учетно-отчетной информации собственного капитала, обеспечений, долгосрочных и текущих обязательств.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, капитал, обязательства, обеспечение, финансовая отчетность, трансформация.

UDC 657.6

Kharlamova O.V., PhD, Associate Professor, Department of Financial and Economic Security, Accounting and Audit. O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv. **Methodology of transformation of the accounting and reporting equity and liabilities information in the preparation of IFRS-reporting.** The article reveals key problematic aspects that arise in the transformation of accounting and reporting information about equity and liabilities in the preparation of IFRS financial statements. The method of transformation of accounting and reporting information on equity, provisions, long-term and current liabilities is suggested.

Keywords: international financial reporting standards, equity, liabilities, provisions, financial reporting, transformation.