

УДК 006.032: 657.372

ПОТОЧНІ ПРОБЛЕМИ ПЕРЕХОДУ ДО СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Онищенко В.Є., к.т.н.
Паденко К.В.

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»
Розглянуто сучасну практику складання фінансової звітності українських підприємств відповідно до міжнародних стандартів. Проведено порівняння окремих положень П(с)БО і МСФЗ щодо складу і структури форм звітності. Проаналізовано вимоги та обмеження законодавчих норм, що регламентують перехід до МСФЗ. Досліджено окремі етапи алгоритму трансформації звітності, отриманої за П(с)БО. Визначені облікові питання, по яких підприємства мають обирати одну з альтернатив при підготовці фінансових звітів за міжнародними стандартами. Наведений перелік обов'язкових питань щодо оцінки активів підприємства для підготовки звіту про фінансовий стан. Дано оцінку основних проблем при трансформації фінансової звітності.

Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні стандарти бухгалтерського обліку, трансформація звітності.

Ukrainian enterprises' current practice of financial reporting according to international standards is examined. Some provisions concerning the composition and structure of the report forms in national and international accounting standards are compared. Requirements and limitations of legislation governing the transition to IFRS are analyzed. Some stages of the transformation algorithm of the reporting received by national standards are investigated. Accounting questions on which enterprises choose one of the solutions in the preparation of financial reports according to international standards are defined. Obligatory questions on the evaluation assets of the enterprise for the preparation of the report about financial position are presented. Assessment of the main problems in the transformation of financial reporting is given.

Keywords: financial reporting, international financial reporting standards, national accounting standards, transformation of reporting.

Актуальність проблеми. Поточне реформування системи бухгалтерського обліку в Україні здійснюється впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Використання МСФЗ повинно поглибити міжнародну інтеграцію у сфері бухгалтерського обліку та

зменшити ризики для кредиторів та інвесторів.

Серед суб'єктів господарювання, що сьогодні складають звітність за МСФЗ є підприємства, що законодавчо зобов'язані робити це починаючи з 2012 р. (публічні акціонерні товариства, страхові компанії, банки), а також підприємства, що звертаються до МСФЗ за власною ініціативою для покращення інвестиційної привабливості та можливої діяльності за кордоном (спільні підприємства, підприємства з іноземними інвестиціями та інші).

Перехід з національних стандартів бухгалтерського обліку (П(с)БО) на міжнародні (МСБО) суттєво змінює облікові підходи. Але методики переходу не опрацьовані, у бухгалтерів бракує досвіду. Застосування МСФЗ вимагає широкого використання професійного судження для розкриття інформації у фінансовій звітності. В Україні свобода ведення обліку і складання звітності лімітована нормативною базою. Визначити наперед покрокові інструкції для всіх ситуацій господарської діяльності, в яких опиняється бухгалтер при трансформації звітності, проблематично. Тому підприємства при складанні фінансової звітності за МСФЗ стикаються з низкою труднощів і на свій ризик самостійно приймають рішення. Саме це й визначає актуальність обраної тематики.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питання переходу до МСБО і трансформації фінансової звітності досліджують багато спеціалістів: Ю.А. Веріга, С.Ф. Голов, О.С. Костюченко, В.Б. Моссаковський, С.А. Николаєва, В.Д. Новодворський, М.Ф. Огійчук, О. Олійник, В.Ф. Палій, В.О. Пархоменко, О.М. Петрук, А.В. Рабошук, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко та ін.

Олійник О. вважає, що українські стандарти не відповідають потребам сучасних користувачів фінансової звітності, тому що історично сформовані з врахуванням інтересів єдиного користувача - держави. Бухгалтерський облік розвивався в умовах адміністративно-командної економіки, заснованій на державній власності, тому національна звітність має статистичну та податкову спрямованість. Вітчизняна облікова система не пристосована для відображення господарських фактів в сучасних умовах. Натомість фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ, відповідає інтересам ринкової економіки та великому колу користувачів [5].

Огійчук М.Ф., Чирко Д.М. серед проблемних аспектів складання національної фінансової звітності відмічають:

- неузгодженість і суперечливість нормативних актів;
- єдиний формат фінансових звітів для підприємств різних галузей і масштабів, що виключає можливість агрегування і згортання статей;
- можливість маніпулювання обліковою політикою підприємства, яке знижує порівнюваність інформації [8].

Циган Р.М. та інші до переваг застосування МСФЗ відносять:

- підвищення якості, надійності та прозорості інформації у звітах;
- зіставність звітності компаній різних країн;
- поліпшення перспектив для професій бухгалтера та аудитора [7].

На жаль, єдиного підходу і методів впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності не існує. Внаслідок розбіжностей між П(с)БО і МСФЗ, вітчизняні підприємства, що складають звітність за міжнародними стандартами, змушені вести паралельний облік або періодично трансформувати звітність, складену за П(с)БО. Проте паралельний облік потребує додаткових витрат, а трансформація виправдана лише як тимчасовий захід, зокрема для складання першої фінансової звітності за МСФЗ. Голов С.Ф. пропонує у подальшому таким підприємствам складати звітність лише за МСФЗ, що потребує внесення відповідних змін до законодавчих норм [2].

В численних публікаціях наведено теоретичне обґрунтування доцільності переходу до МСФЗ. Але недостатньо досліджені практичні питання, що мають бути вирішеними підприємствами, що переходять на МСБО, особливо з проблем, що постають при першому складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Метою роботи є вивчення практики складання звітності підприємств згідно з МСФЗ, розгляд облікових питань, по яких підприємства мають обирати одну з альтернатив при підготовці фінансових звітів за міжнародними стандартами та висвітлення проблемних аспектів механізму впровадження МСФЗ в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Національні П(с)БО ґрунтуються на МСБО, але вони не тотожні. Міжнародні стандарти фінансової звітності - це набір документів (стандартів та інтерпретацій),

що регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень відносно підприємства. Відповідно до МСФЗ повний комплект фінансових звітів підприємств налічує:

- звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- звіт про сукупні прибутки та збитки за період;
- звіт про рух грошових коштів за період;
- звіт про зміни у власному капіталі за період;
- примітки зі стислим викладом суттєвих облікових політик та іншими поясненнями;
- звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного періоду (якщо потрібно з ретроспективним перерахунком статей) [1].

Міжнародні стандарти не визначають обов'язкових форм звітів. Даються лише загальні рекомендації щодо призначення звітів та їх структури. Наприклад, в звіті про фінансовий стан передбачений поділ на необоротні і оборотні активи, довгострокові і поточні зобов'язання для забезпечення потреб аналізу. Власний капітал має відображатись за категоріями: вкладений акціонерний та зароблений капітал (нерозподілений прибуток та накопичений інший сукупний прибуток).

На відміну від П(с)БО МСФЗ не визначають валюту, мову та дату складання звітів. Фінансова звітність повинна представлятися як мінімум щорік. Якщо за МСБО у звітність включаються тільки ті облікові позиції, які можуть вплинути на прийняття рішень, то в нашій країні перелік статей звітності визначається Міністерством фінансів України. Причому процедури обліку деяких несуттєвих елементів є досить складними та трудомісткими.

Згідно чинних законодавчих актів українські підприємства, що використовують МСФЗ для складання звітності, мають подавати фінансову звітність за період 2012 р. за формами № 1 «Баланс», № 2 «Звіт про фінансові результати», № 3 «Звіт про рух грошових коштів» і № 4 «Звіт про власний капітал». Але ці форми не відповідають вимогам МСФЗ ні за форматом, ні за змістом.

Так форма № 2 «Звіт про фінансові результати» значно відрізняється від звіту за МСФЗ. В ній не визнані у складі доходів і витрат статті, що

відображені змінами додаткового капіталу (від переоцінки та безоплатного одержання необоротних активів, емісійного доходу, елементів фінансових інструментів). Ці показники мають увійти до окремого звіту про сукупні доходи, форма якого не встановлена і може бути визначена самим підприємством [4].

З огляду на МСФЗ в Україні затверджені нові форми фінансової звітності зі зменшеною кількістю статей, що будуть застосовуватися з 01.01.2013 р. Тобто для звітності 2012 року підприємства використовують старі форми. Але й запропоновані нові форми лише частково відповідають МСФЗ. Наприклад, у звіті про фінансовий стан не дотримується вимога міжнародних стандартів щодо поділу зобов'язань на комерційні і фінансові, що вимагають додаткових витрат.

Також відповідно до міжнародних норм у звіті про сукупні прибутки і збитки необхідно наводити показник «доходи від звичайної діяльності» та розкривати інформацію по категоріях доходу від: реалізації товарів, надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів. В той час, як формат Звіту про фінансові результати містить такі категорії доходу: дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи та інші доходи. Зазначені категорії доходу не розкривають інформацію про доходи від звичайної діяльності.

Крім того, при переході на МСФЗ звітність українських підприємств за перший рік не в повній мірі відповідає міжнародним вимогам, бо не містить порівняльного звіту про фінансовий стан за найбільш ранній обліковий період.

При складанні звітності за міжнародними стандартами підприємства застосовують новий план рахунків, що не містить субрахунків. Але виходячи з потреб управління та аналізу звітності такі субрахунки уводяться підприємствами самостійно. При цьому Інструкція про застосування плану рахунків не використовується, але без неї незрозуміло, як застосовувати рахунки бухгалтерського обліку, як організувати аналітичну систему вартісних й кількісних показників для матеріальних рахунків та яким чином отримувати деталізовану інформацію, що підлягає розкриттю за МСФЗ.

Тобто підприємства мають створити автономну систему використання

синтетичних рахунків і аналітичної реєстрації, обробки, накопичення та узагальнення облікової інформації [6].

Відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» потрібно визначитися з обліковою політикою. Це передбачає для підприємств:

- встановлення відповідності політики за П(с)БО вимогам МСФЗ;
- розуміння впливу облікової політики за МСФЗ на фінансову звітність;
- вибір альтернатив за МСФЗ;
- врахування специфічних галузевих особливостей.

При складанні звіту про фінансовий стан на початок періоду, дані якого є відправними для обліку господарської діяльності за МСФЗ, використовуються дані балансу на кінець попереднього періоду із:

- перевизнанням усіх активів і зобов'язань за вимогами МСФЗ;
- застосуванням МСФЗ для оцінки визнаних активів і зобов'язань;
- виключенням з активів і зобов'язань тих, що не можуть бути визнані за МСФЗ;
- можливою перекласифікацією статей активів, зобов'язань і складових власного капіталу згідно з підходами МСФЗ [6].

При оцінці активів необхідно перевірити ознаки зменшення їх корисності. Зокрема слід звернути увагу на наступні питання оцінки основних засобів:

- невиконання вимог щодо переоцінки об'єктів і визначення їх ліквідаційної вартості;
- включення до вартості об'єкта очікуваних витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та приведення земельної ділянки у стан, придатний для подальшого використання;
- необґрунтованого включення витрат на ремонт, реконструкцію та інше поліпшення об'єктів основних засобів до їх первісної (переоціненої) вартості;
- невиключення зі складу основних засобів об'єктів, призначених для продажу;
- невідповідність строків корисного використання об'єктів з їх реальним строком придатності, що позначається на їх остаточній вартості;

- невключення до вартості основних засобів суми фінансових витрат, що за розрахунком належать до кваліфікаційних активів;
- невключення до складу основних засобів матеріальних активів зі строком корисного використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за один рік), незалежно від їх первісної вартості [6].

Запаси (сировину, паливо, готову продукцію, товари) необхідно переоцінити за найменшою їх оцінкою (за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації).

Потребує перевірки балансова вартість фінансових інвестицій.

Перевіряються й коригуються за вимогами МСБО 12 «Податки на прибуток» статті звіту про фінансовий стан щодо відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань.

Стаття дебіторської заборгованості потребуватиме коригування згідно вимоги не створювати резерв сумнівних боргів для дебіторської заборгованості із строком виникнення до 18 місяців. Також суми дебіторської та кредиторської заборгованостей у звіті про фінансовий стан коректуються у випадках відхилення від принципу нарахування та якщо дохід не визнано (або визнано) без урахування справжньої дати переходу від продавця до покупця вигід і ризиків, пов'язаних з правом власності на товари за умовами укладеного контракту.

Перекласифікації з оборотних в необоротні активи потребуватимуть засоби, використання яких унеможливлено протягом одного року.

Підлягають перегляду залишки забезпечення майбутніх витрат щодо достовірності їх величини та відображення згідно з обов'язковим створенням забезпечень у випадках, коли внаслідок минулих подій виникає зобов'язання з невизначеним строком погашення і величиною, яке призведе до вибуття активів, а також щодо забезпечень, які мають бути створені. Отже коригування балансу на дату переходу здійснюється рекласифікацією статей з визначенням ліквідних різниць, що не впливають на нерозподілений прибуток та виявленням ліквідних різниць, що впливають на суму нерозподіленого прибутку.

Підсумовуючи, визначимо алгоритм трансформації фінансової звітності:

- збір необхідної інформації;

- вибір облікової політики за МСФЗ;
- вибір формату фінансових звітів за МСФЗ;
- підготовка коректувань;
- трансформація балансу на дату переходу;
- коригування відстроченого податку на прибуток та формування залишку нерозподіленого прибутку.

Висновки. Серед основних переваг переходу українських компаній на МСФЗ є те, що вони є інструментом складання якісно нового рівня управлінської звітності, що забезпечує її достовірність, неупередженість та прозорість.

Трансформація звітності є трудомістким процесом з високою вартістю. Найсуттєвішою є проблема відмінності МСФЗ і П(с)БО, які регулюють як різні аспекти визнання, оцінки й відображення в обліку його об'єктів, так і подання та розкриття інформації в фінансовій звітності. Розбіжності виявляються в систематизації, кількості, назвах, деталізації, сфері застосування стандартів тощо.

При трансформації звітності слід враховувати наступне:

- якість облікової інформації не завжди відповідає навіть П(с)БО, тому потрібно спочатку виправляти помилки згідно національних стандартів;
- яким чином позначитися на фінансових звітах вибір однієї з альтернатив для розкриття кращої інформації про підприємство з переходом до МСФЗ;
- дані у вітчизняному бухгалтерському обліку занадто формалізовані, тому строки трансформації і вивірення даних затримуються.
- При складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами, підприємства стикаються з рядом організаційних проблем:
- розбіжності у методиках розрахунків статей фінансової звітності в національній і міжнародній практиці;
- складність сприйняття українськими обліковцями окремих стандартів, (наприклад, присвячених відображенню у звітності фінансових інструментів) та відсутність кваліфікованих фахівців, які можуть застосовувати МСФЗ;
- необхідність збору додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ;
- поява додаткових функцій у працівників бухгалтерії;

- необхідність заміни бухгалтерського програмного забезпечення, що викликана переходом на міжнародні стандарти.

В умовах обмеженої облікової свободи, коли кожен крок бухгалтера лімітується інструкціями та вказівками запропоновані формати звітів приводять до того, що отримана таким чином звітність не відповідає всім вимогам МСФЗ. Тобто в міжнародній аудиторській практиці вони не будуть визнані. Принциповим кроком, що вирішив б цю проблему є законодавче збільшення свободи для бухгалтера. Але вітчизняна облікова практика розвивається шляхом поступового коректування через інструкції, а звідси доведення української фінансової звітності до стану відповідності МСФЗ може зайняти тривалий період.

МСФЗ ефективно працюватимуть, якщо буде створений необхідний механізм втілення їх в життя. Тому серед першочергових задач на ближчий час буде складання поетапного регламенту трансформації фінансової звітності, що може бути універсальним для підприємств різних видів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності: МСФЗ, МСФЗ для МСП, вкл. МСБО та тлумачення КТМФЗ [Електронний ресурс] (редакція на 01.01.2013 року). - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
2. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Голов; КНЕУ. – Киев, 2008. – 603 с.
3. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. - № 1(19). – с. 142-146.
4. Золотухін О. З нового року - на міжнародні стандарти фінансової звітності / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2012. - № 4. – с. 23-27.
5. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Олег Олійник. - К.: Чернівецький Бізнес-центр УКМ. - Режим доступу: http://www.fincom.inf.ua/RUS/LIBRARY/br_msbu.pdf.
6. Пархоменко В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами / В.Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2012. - № 11. – с. 45-49.
7. Циган Р. М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р. М. Циган, І. В. Кашуба // Вісник ЖДТУ “Економічні науки”. – 2009. - № 1(47). – с. 145-147.
8. Чирко Д. М. МСФЗ як елемент виходу на міжнародний валютний ринок ФОРЕКС / Д. М. Чирко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. - № 3(15). – с. 338-345.