

УДК 657.1.012.1

**АЛГОРИТМІЗАЦІЯ МЕТОДИКИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В МСФЗ-ФОРМАТ****Харламова О. В., к.е.н.***Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова*

Перехід на МСФЗ є достатньо складним процесом, оскільки вимагає певного часу, досвіду, додаткових обліково-аналітичних процедур, організаційно-методологічного забезпечення тощо. Зазначене актуалізує вирішення наріжного науково-практичного завдання, яке полягає у наданні методичної та роз'яснювальної допомоги українським укладачам МСФЗ-звітності. Аналіз останніх наукових досліджень дає підстави констатувати, що більшість науковців розглядають трансформацію як найоптимальніший спосіб підготовки першої МСФЗ-звітності, проте не знайшли свого остаточного вирішення і залишаються дискусійними питання алгоритмізації методики трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат. Метою дослідження є розробка алгоритмів трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат та виявлення особливостей трансформації на дату переходу та на наступні звітні дати. Результати дослідження свідчать, що алгоритм трансформації на дату переходу на складання МСФЗ-звітності суттєво відрізняється від алгоритму трансформації на будь-яку іншу дату, яка настає після дати переходу, що обумовлено різним складом форм фінансової звітності, які підлягають трансформації на різні дати. Практичним результатом дослідження є розроблені алгоритми трансформації всіх форм фінансової звітності з метою досягнення їх відповідності вимогам МСФЗ як на дату переходу, так і на наступні дати. За підсумками досліджень встановлено, що фактично трансформації підлягають Звіт про фінансовий стан і Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід. Інші форми фінансової звітності, а саме Звіт про зміни у власному капіталі та Звіт про рух грошових коштів, підлягають опосередкованій трансформації, як похідні форми звітності. Перспективи подальших досліджень вбачається доречним спрямовувати на деталізацію визначених у запропонованих алгоритмах етапів трансформації за об'єктами обліку та елементами фінансової звітності.

**Ключові слова:** П(С)БО, МСФЗ, фінансова звітність, способи підготовки МСФЗ-звітності, трансформація фінансової звітності, алгоритм трансформації фінансової звітності.

UDC 657.1.012.1

**FINANCIAL STATEMENTS TRANSFORMATION INTO THE IFRS-FORMAT ALGORITHM CONSTRUCTION****Kharlamova E., PhD***O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv*

Adoption of the IFRS is a quite difficult process because it requires certain time, experience, additional accounting and analytical procedures, organizational and

© Харламова О. В., к.е.н., 2015

methodological support, etc. The indicated issues actualize external scientific and practical task involving methodological and explanatory assistance to the Ukrainian drafters of statements under the IFRS. Analysis of the last scientific researches allows confirming that most of the scholars consider transformation as the most optimal method of the first statements under the IFRS preparation but they still have not found the final solution that is why the issue of construction of algorithm of methods of financial statements transformation into the IFRS format is to be discussed. The purpose of this research is development of algorithms of financial statements transformation into the IFRS format as well as determination of the transformation peculiarities as of the adoption date and as of the following reporting dates. The research results confirm that the transformation algorithm as of the date of beginning of statements under the IFRS preparation significantly differs from the transformation algorithm as of any other date following the adoption date due to different content of financial statement forms subject to transformation on the different dates. Practical result of the research includes developed algorithms of all forms of financial statements transformation for the purpose of conformance with the requirements of the IFRS both as of the date of adoption and on the following dates. As a result of the research there was determined that the Financial Condition Statement and Profit and Loss and Other Total Revenue Statement are actually subject to transformation. Other financial statement forms, namely Statement of Changes in Owner's Equity and Cash Flow Statement, are subject to mediated transformation as derived statement forms. It is reasonable that the aspects of further researches include specification of transformation stages of the offered algorithms in accordance with accounting objects and financial statements elements.

**Keywords:** NP(S)A, IFRS, financial statements, methods of statements preparation under the IFRS, financial reports transformation, algorithm of financial statements transformation.

**Актуальність проблеми.** Прийняття змін до Закону України «Про бухгалтерській облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV [1], а саме доповнення його статтею 12-1 «Застосування міжнародних стандартів», створило умови для широкого впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) [2] в українську облікову практику. Значна кількість компаній, серед яких публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії та інші учасники фінансових ринків, відтепер зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ та засвідчувати її достовірність шляхом незалежного аудиторського підтвердження. Практичний досвід автора свідчить, що фінансову звітність за МСФЗ складають не тільки ті компанії, які увійшли до

обов'язкового переліку, визначеного на законодавчому рівні, але й останнім часом з'являється все більше і більше компаній, які у добровільному порядку складають МСФЗ-звітність. Стимулом для таких компаній є вимоги міжнародних банків щодо умов кредитування, співробітництво з зарубіжними партнерами, прагнення отримати довіру іноземних інвесторів та інші. Перехід на МСФЗ є достатньо складним процесом, оскільки вимагає певного часу, досвіду, додаткових обліково-аналітичних процедур, організаційно-методологічного забезпечення тощо. Зазначене актуалізує вирішення наріжного науково-практичного завдання, яке полягає у наданні методичної та роз'яснювальної допомоги українським укладачам МСФЗ-звітності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Найбільш вагомі науково-практичні здобутки щодо переходу на складання МСФЗ-звітності висвітлені в роботах Голова С.Ф., Костюченко В.М., Кулаги О.М. [5, 6], Веріги Г.В. [3, 4], Жука В.М. [9], Діділовського О.М. [8]. Але питання переходу на складання МСФЗ досліджуються, як правило, фрагментарно. І. Данилюк і Н. Зорій [7] проаналізовано основні вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності, здійснено аналіз змін, що відбулись у нормативно-правовому полі та в методиці подання, складання фінансової звітності, за кожною формою подано порівняльну характеристику фінансової звітності до змін та після, зазначено позитивні сторони й недоліки, які проігноровані законодавцями в методиці формування показників фінансової звітності, а також запропоновано напрями вдосконалення національної системи обліку. Г. Мисака і І. Головка [11], досліджено методи коригування статей фінансової звітності в умовах зміни цін та інфляції, а також систематизовано методику розрахунку інфляційного прибутку (збитку) підприємства згідно чинного законодавства. Проблемні питання та особливості трансформації фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів розкрито у роботі Корягіна М.В. [10]. Аналіз останніх наукових досліджень дає підстави констатувати, що більшість науковців розглядають трансформацію як найоптимальніший спосіб підготовки першої МСФЗ-звітності, проте не знайшли свого остаточного вирішення і залишаються дискусійними питання алгоритмізації методики трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат.

**Мета роботи** полягає в розробці алгоритмів методики трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат та виявленні особливостей трансформації на дату переходу та на наступні звітні дати.

**Викладення результатів дослідження.** Традиційно під алгоритмом розуміють послідовність конкретних дій та процедур, виконання яких дозволяє із вихідної точки процесу досягти бажаного результату. Відповідно під алгоритмом методики трансформації доречно розуміти послідовність трансформаційних коригувань щодо окремих рахунків, об'єктів обліку та форм фінансових звітів, результатом чого має стати фінансова МСФЗ-звітність. Алгоритмізація методики трансформації нерозривно пов'язана з логікою складання фінансової звітності, яка покладена в основу розробки алгоритму трансформації.

Практичний досвід автора свідчить, що алгоритм трансформації на дату переходу буде дещо відрізнятися від алгоритму на всі наступні звітні дати внаслідок необхідності трансформації різних фінансових звітів.

Для подальшого розгляду методики трансформації та її алгоритмізації доречно розділити рахунки на статичні та динамічні. Статичні рахунки - це рахунки, які мають залишки на звітну дату (рахунки активів, зобов'язань і капіталу). Динамічні рахунки - це рахунки без залишків, що мають виключно обороти (рахунки доходів і витрат). У національному плані рахунків статичні рахунки - це рахунки 1-6, динамічні - 7 і 9 (8) класів.

На дату переходу трансформації підлягають виключно статичні рахунки, оскільки відповідно до вимог п.6 МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [2] на дату переходу готується тільки один звіт — початковий Звіт про фінансовий стан (Баланс).

Трансформація на дату переходу починається з детального аналізу рахунків 1-6 класів на предмет їх відповідності вимогам МСФЗ. Розгляд трансформаційних коригувань не є предметом цього дослідження, тому детально не розкривається. Всі коригування здійснюються за загальним правилом з віднесенням на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» (або іншій рахунок капіталу, якщо його використання є більш доречним).

Після того як усі статичні рахунки, за винятком 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», трансформовано, необхідно розрахувати відстрочені податкові активи (зобов'язання). Особливу увагу слід звернути на трансформацію цих рахунків, оскільки на дату переходу їх трансформують в останню чергу.

Розрахунок відстрочених податкових активів (зобов'язань) при трансформації - обов'язкова облікова процедура, за виключенням компаній, які не є платниками податку на прибуток, або за законодавством мають право сплачувати податки з бухгалтерського прибутку.

Розрахунок відстрочених податкових активів (зобов'язань) проводять на підставі вже трансформованих (тобто таких, що відповідають вимогам МСФЗ) залишків за рахунками активів і зобов'язань, порівнюючи їх із даними податкового обліку за національним законодавством. Імовірність відсутності відстрочених податкових активів (або зобов'язань) украй низька. Адже при трансформації обов'язково будуть виникати коригування, які жодним чином не відобразатимуться в податковому обліку, що само собою й призводить до виникнення податкових різниць. МСБО 12 «Податки на прибуток» [2] регулює виключно тимчасові різниці, а постійні перебувають поза сферою його дії. Тому при трансформації важливо не тільки виявити податкові різниці, але й класифікувати їх на постійні та тимчасові. І тільки останні беруть до уваги при розрахунку відстрочених податкових активів (зобов'язань).

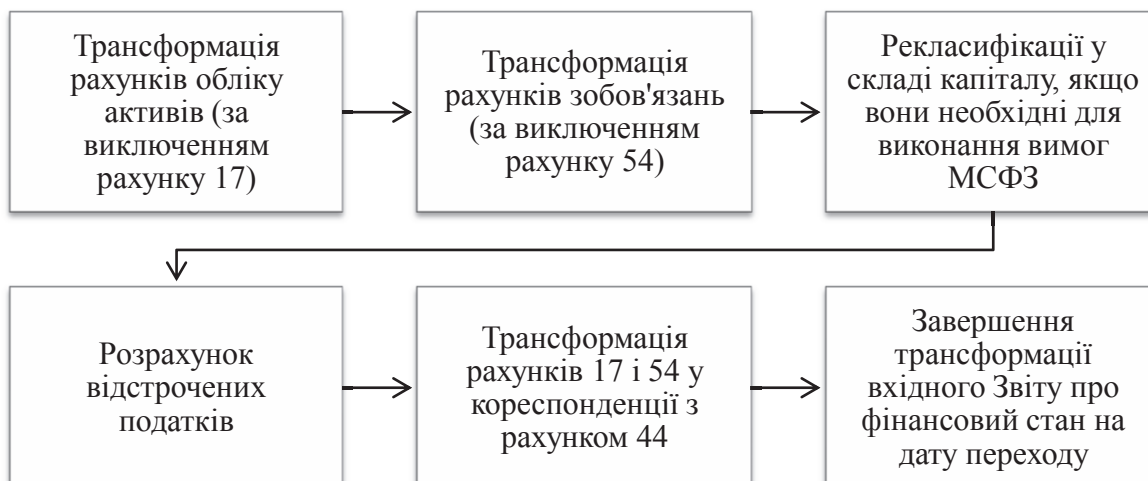
Лише після того, як буде розраховано відстрочені податкові активи (або зобов'язання) і сформується трансформаційне коригування (кореспонденція рахунку 44X із рахунком 17 чи 54), можливо завершити процес трансформації початкового Звіту про фінансовий стан на дату переходу.

Описаний вище процес трансформації Звіту про фінансовий стан на дату переходу може бути представлений у вигляді алгоритму, наведеного на рис. 1.

Трансформація на дату закінчення звітного періоду, що передуює першому звітному періоду за МСФЗ (включаючи проміжні квартальні дати), являє собою більш трудомісткий процес. Адже трансформувати потрібно всі форми звітності, а не тільки Звіт про фінансовий стан. Тому алгоритм трансформації суттєво змінюється.

Якщо трансформація на дату переходу починається зі статичних рахунків, то на будь-яку наступну дату — із динамічних, тобто рахунків доходів і витрат.

Для відображення трансформаційних коригувань на будь-які наступні звітні дати після дати переходу на МСФЗ використовують рахунки 7 і 9 класів, за винятком випадків, коли виявлено факти неврахованих трансформаційних коригувань на дату переходу. У цьому випадку використовують рахунок 44X, враховуючи їх із дати переходу.



*Рис.1. Алгоритм методики трансформації вхідного Звіту про фінансовий стан на дату переходу*

На відміну від дати переходу на будь-які наступні звітні дати у першу чергу трансформують Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід. Як вже вище зазначалося, розгляд трансформаційних коригувань не є предметом цього дослідження, тому детально не розкривається.

Аналіз відмінностей у визнанні та оцінці доходів і витрат за П(С)БО та МСФЗ дозволяє виявити необхідні трансформаційні коригування. Але неправильно обмежитися лише аналізом доходів і витрат. Адже визначити витрати з податку на прибуток, не виявивши тимчасових податкових різниць і не розрахувавши відстрочених податкових активів (зобов'язань), як цього вимагає МСБО 12 «Податки на прибуток» [2], не є можливим. Згідно із МСБО 12 витрати з податку на прибуток включають два компоненти: поточний податок на прибуток, розрахований за даними податкового обліку, і зміни у відстрочених податкових активах (зобов'язаннях):

$$\text{ВПП} = \text{ППП} + \Delta \text{ВПА (ВПЗ)}, \quad (1)$$

де: ВПП — витрати з податку на прибуток, які визнаються у Звіті про прибутки і збитки;

ППП — поточний податок на прибуток за даними податкового обліку;

$\Delta$  ВПА (ВПЗ) — зміна величини відстрочених податкових активів (зобов'язань) протягом звітного (трансформованого) періоду.

Для розрахунку величини відстрочених податкових активів (зобов'язань) необхідно одержати трансформовані дані за статичними рахунками, як це було розглянуто вище, тобто на дату переходу на

складання МСФЗ-звітності. Тому трансформацію Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід призупиняють на етапі розрахунку витрат із податку на прибуток. Наступні процедури трансформаційного процесу повинні бути сфокусовані на Звіті про фінансовий стан. Процес трансформації Звіту про фінансовий стан на будь-які наступні звітні дати після дати переходу на МСФЗ аналогічний тому, який здійснюють на дату переходу і який було описано вище. Істотною відмінністю, як уже зазначалося, буде використання для трансформаційних коригувань рахунків 7 і 9 класів (замість рахунку 44X). Після завершення трансформації Звіту про фінансовий стан та проведеного розрахунку податкових різниць та відстрочених податків з'являється можливість визначити зміну ВПА (ВПЗ). Дані про поточний податок на прибуток є доступними за даними податкового обліку. В результаті обидві складові формули (1) відомі, що дозволяє завершити трансформацію Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

Розрахунок чистого прибутку, трансформація елементів іншого сукупного доходу й розрахунок загального сукупного доходу завершують процес трансформації Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

В результаті описаних процедур Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід буде відповідати вимогам МСФЗ і вважається трансформованим.

На даному етапі трансформації важливо усвідомлювати, що Звіт про фінансовий стан трансформовано тільки в частині активів і зобов'язань, оскільки за рахунками капіталу податкові різниці не виникають. Для коректного подання капіталу в Звіті про фінансовий стан потрібно сформулювати Звіт про зміни у власному капіталі.

На практиці авторів доводилося зустрічатися з розповсюдженою помилкою. До вихідного рядка Звіту про зміни у власному капіталі укладачі фінансової звітності вносили дані за П(С)БО, потім у рядках, призначених для коригувань, відображали трансформаційні коригування з метою складання МСФЗ-звітності. Таким чином, скоригований залишок за елементами власного капіталу являв собою трансформовані залишки за рахунками капіталу. Варто зазначити, що це є методологічно неприпустимим, оскільки в будь-якій звітності не можуть бути присутніми дані з двох різних облікових систем — у цьому випадку

П(С)БО та МСФЗ. Тому жодні дані за попередньо використовуваними П(С)БО до трансформованої МСФЗ-звітності не включаються.

Початкові залишки у Звіті про зміни у власному капіталі — це дані з початкового Звіту про фінансовий стан (тобто із Звіту про фінансовий стан на дату переходу).

Розраховані на попередніх етапах трансформації величини чистого прибутку, іншого сукупного доходу й загального сукупного доходу є вихідною інформацією для трансформації Звіту про зміни у власному капіталі. Безумовно, у Звіті про зміни у власному капіталі відображають і всі операції з власниками за рухом капіталу в частині статутного, резервного та інших видів капіталу, якщо вони відповідають вимогам МСФЗ. Як свідчить практика, трансформаційні коригування в частині операцій із власникам малоймовірні. А рекласифікації в капіталі, як правило, є наслідком трансформації Звіту про фінансовий стан.

Після того, як трансформовано Звіт про зміни у власному капіталі, можливим стає завершення трансформації Звіту про фінансовий стан, оскільки по суті Звіт про зміни у власному капіталі є розкриттям розділу «Власний капітал» Звіту про фінансовий стан.

Наступним кроком в алгоритмі трансформації фінансової звітності є трансформація Звіту про рух грошових коштів. Звіт про рух грошових коштів - це єдиний звіт, який складається за касовим методом (при підготовці інших форм фінансової звітності використовують метод нарахування). Відомо, що для складання Звіту про рух грошових коштів можна використовувати різні методи збору та подання даних. Необхідно розрізняти методи подання інформації в даному Звіті і способи одержання цієї інформації. Існує два методи подання інформації в Звіті про рух грошових коштів — прямий і непрямий (п. 18 МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [2]). Згідно з п. 18. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [2] прямий метод передбачає розкриття інформації про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів (виплати працівникам, постачальникам, надходження від покупців тощо). Для прямого методу подання інформації у Звіті про рух грошових коштів п. 19 МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [2] передбачено два способи одержання інформації, а саме:



а) використання інформації з облікових реєстрів суб'єкта господарювання, або

б) шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції (дохід у вигляді відсотків та подібний дохід, витрати на виплату відсотків та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про сукупні доходи.

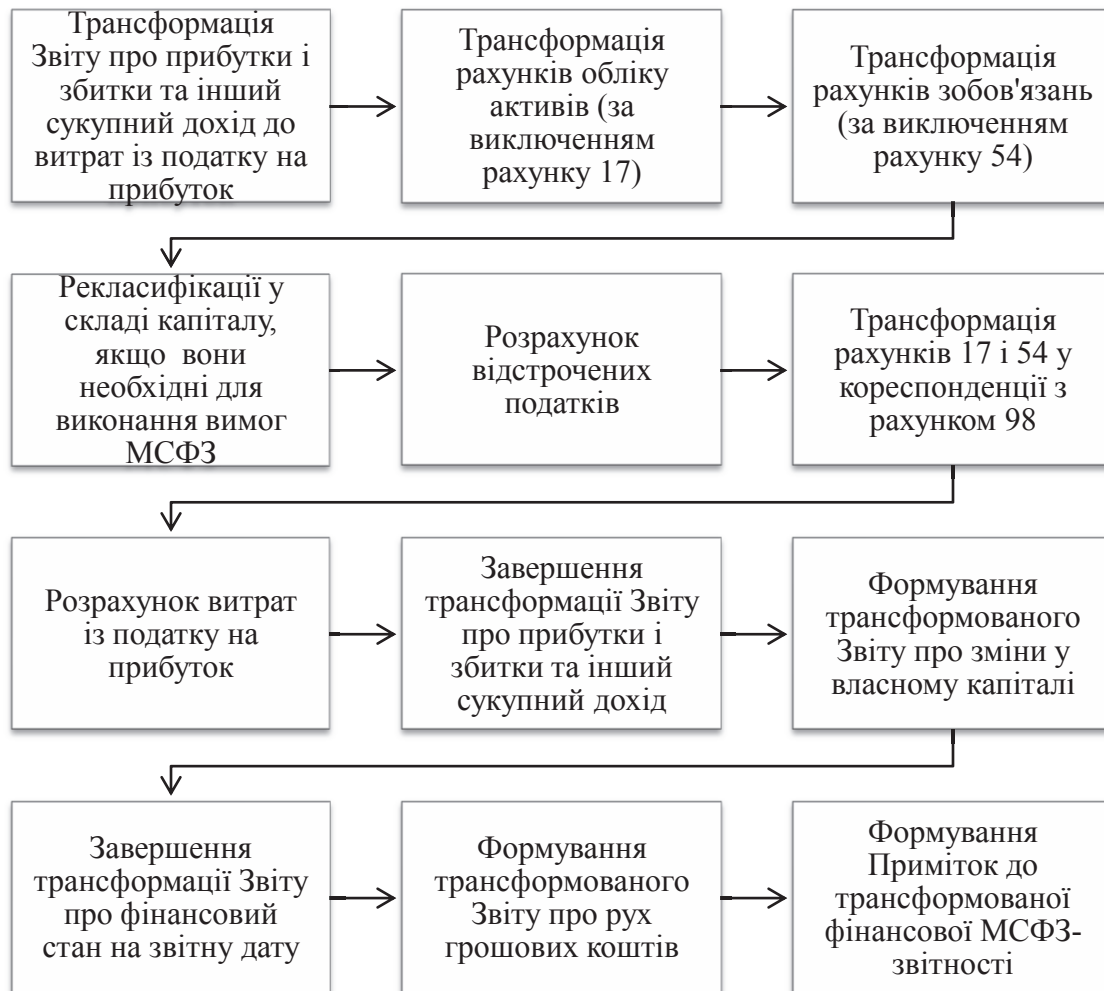
Відтак трансформований Звіт про рух грошових коштів може бути сформований шляхом коригувань даних раніше трансформованих Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансовий стан, що цілком відповідає меті фінансової звітності, оскільки Звіт про рух грошових коштів призначено для розкриття інформації про зміни у фінансовому стані, викликані результатами діяльності компанії.

Після трансформації основних форм фінансової звітності формуються Примітки до неї. Це досить об'ємний документ, який, на відміну від Приміток до фінансової звітності, передбачених національним законодавством, не має стандартизованої форми. Окрім того, МСФЗ-примітки здебільшого є текстово-табличною інформацією. При підготовці до трансформації важливо мати попередній варіант Приміток. Це дозволить визначитися зі ступенем деталізації облікових даних, правильно вибудувати аналітичне забезпечення їх підготовки, а також делегувати відповідним службам підготовку необхідної нефінансової інформації.

Описаний вище процес трансформації фінансової звітності на дати, що відрізняються від дати переходу на складання МСФЗ-звітності, може бути представлений у вигляді алгоритму, наведеного на рис. 2.

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що алгоритм трансформації на дату переходу на складання МСФЗ-звітності суттєво відрізняється від алгоритму трансформації на будь-яку іншу дату, яка настає після дати переходу. Їх відмінність обумовлена різним складом форм фінансової звітності, що підлягають трансформації на різні дати. Практичним результатом дослідження є розроблені алгоритми трансформації всіх форм фінансової звітності з метою досягнення їх відповідності вимогам МСФЗ як на дату переходу, так і на наступні дати. Важливим представляється висновок про те, що фактично трансформації підлягають Звіт про фінансовий стан і Звіт про прибутки та збитки та

інший сукупний дохід. Інші форми фінансової звітності, що входять у повний її комплект, а саме Звіт про зміни у власному капіталі та Звіт про рух грошових коштів, підлягають опосередкованій трансформації, як похідні форми звітності.



*Рис.2. Алгоритм методики трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат на звітні дати після дати переходу*

Перспективи подальших досліджень вбачається доречним спрямовувати на деталізацію визначених у запропонованих алгоритмах етапів трансформації за об'єктами обліку та елементами фінансової звітності.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

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](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962)
3. Веріга Г., Савро А. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ // 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 // 36. 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. - Вид. 4-те. - 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. Данилюк І. Фінансова звітність: аналіз вимог міжнародних стандартів та подальші напрями адаптації національної системи обліку до МСФЗ / І. Данилюк, Н. Зорій // Галицький економічний вісник — Тернопіль : ТНТУ, 2014. — Том 44. — № 1. — С. 125-130. — (Фінансово-обліково-аналітичні аспекти).
8. 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.
9. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2008. - № 3. - С. 4-14.
10. Корягін М. В. Проблеми трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ / М. В. Корягін // Вісник комерційної Львівської академії. – 2012. – № 7. – С. 414 – 420
11. Мисака Г. Методичні підходи до трансформації статей фінансової звітності з урахуванням зміни цін та інфляції / Г. Мисака, І. Головка // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – Київ, 2011. – С. 34-38. – (Економіка ; Вип. 130).