

С. І. Дробязко,
к. е. н., доцент кафедри економіки промисловості та організації виробництва,
ДВНЗ "Український державний хіміко-технологічний університет"

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ УКРАЇНИ: ВІД НАЦІОНАЛЬНОГО П(С)БО ДО МСФЗ

S.I. Drobyazko,
PhD in Economics, Associate Professor Department of industrial economy and management engineering Ukrainian State
University of Chemical Technology, Dnepropetrovsk

UKRAINIAN FINANCIAL STATEMENTS: FROM UKRAINIAN ACCOUNTING STANDARDS TO
INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS)

Розглядаються зміни ускладненні фінансової звітності, які відбулись з прийняттям Національного П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та їх відповідність Міжнародним стандартам фінансової звітності. Визначені перспективи узгодження діючих П(С)БО до норм прийнятого Національного П(С)БО 1 та подальшого трансформування звітності до норм МСФЗ.

The examined change in drafting of the financial reporting, which happened with acceptance the National Accounting standard 1 the "General requirements to the financial reporting" and their accordance the International Accounting Standards (IAS). The prospects concordance of operating Ukrainian Accounting standards are certain to the norms accepted the National Accounting standard 1 and subsequent transformation of accounting under right IAS.

Ключові слова: фінансова звітність, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Key words: financial statements, National Accounting standard 1, Ukrainian Accounting standards, International Accounting Standards (IAS).

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Інтеграція української економіки у світовий економічний простір вимагає інтерпретації та пристосування вітчизняної фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Відповідно до Закону України від 12.05.2011 г. № 3332-VI "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2], фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами складають: публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається постановою Кабінету Міністрів України.

Також, відповідно до Порядку подання фінансової звітності затвердженого Постановою КМУ № 419 від 28.02.2000 р., фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність складають за міжнародними стандартами фінансової звітності (далі — МСФЗ) [13]:

— публічні акціонерні товариства, банки, страховики, починаючи з 1 січня 2012 р.;

— кредитні спілки — з 1 січня 2014 р.;

— підприємства, які здійснюють господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення, за винятком діяльності з управління активами, а також недержавне пенсійне забезпечення — починаючи з 1 січня 2013 р.;

— допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування, а також діяльність з управління активами — починаючи з 1 січня 2014 р.

Крім того, будь-яке інше підприємство має змогу перейти на МСФЗ.

Однак, використання вітчизняних форм фінансової звітності не дає змогу українським підприємствам використати у повній мірі цю можливість, а МСФЗ не передбачено використання регламентованих форм фінансової звітності, вони визначають тільки інформацію, яка повинна відобразитись у звітності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми трансформації фінансової звітності України до міжнародних стандартів вивчали такі провідні вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, С.В. Голов [1], Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга [5], В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.М. Пархоменко [8] та інші. Висвітлення питань практичного застосування переходу українських підприємств на МСФЗ здійснювали у своїх працях О. Золотухін, М.М. Іванов [4], І. Чалий [15] та інші. З прийняттям Національного П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73 [7], змінено формат фінансової звітності підприємств України, яку вони повинні складати, починаючи з I кварталу 2013 року. Однак, виникла низка питань щодо їх застосування та інтерпретації відповідно до діючого національного законодавства і міжнародних норм, що потребує подальшого дослідження.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження застосування Національного П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" відповідно до МСФЗ, визначення основних проблем та перспектив цього процесу.

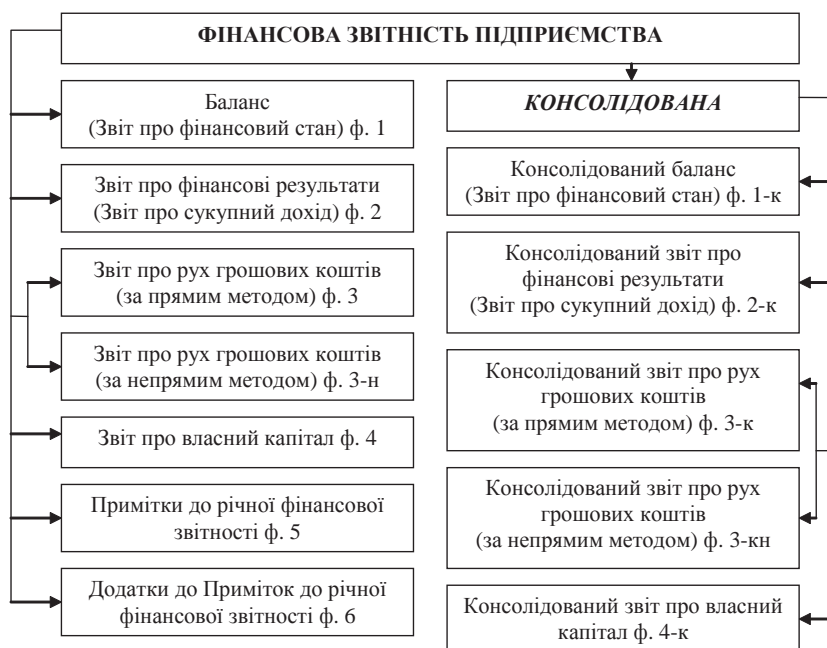


Рис. 1. Склад фінансової звітності підприємств відповідно до Національного П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Складено автором на основі [7].

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Згідно з Національним П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", фінансова звітність підприємств складається з наступних форм (рис. 1).

Основними відмінностями форм фінансової звітності за нормами Національного П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від раніше діючих: П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів", П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал", які втратили чинність з 19.03.2013 р., є:

- зменшення кількості розділів (в активі балансу — з чотирьох до трьох, у пасиві балансу — з п'яти до чотирьох);
- вилучення розділів "Звіту про фінансові результати", що містять інформацію про податкові різниці;
- включення до "Звіту про фінансові результати" розділу "Сукупний дохід";
- введення можливості вибору методу складання "Звіту про рух грошових коштів" за прямим або непрямим методом за окремою формою звіту;
- відображення окремих статей звітності за справедливою вартістю;
- включення витрат майбутніх періодів до складу оборотних активів, доходів майбутніх періодів — до поточних зобов'язань, цільового фінансування — до довгострокових зобов'язань;
- заміна поняття статутного капіталу на статтю зареєстрований капітал;
- розподіл забезпечень на довгострокові і поточні;
- скорочення окремих статей фінансової звітності (запаси, інші оборотні активи, інші поточні зобов'язання, ін.);
- розшифровка розрахунків з бюджетом та виділенням заборгованості щодо розрахунків з податку на прибуток підприємства;
- вилучення статей доходів і витрат від надзвичайних подій;
- застосування додаткових статей у фінансовій звітності.

Зазначені зміни наблизили вітчизняні форми фінансової звітності до вимог МСФЗ. Так, відповідно до МСФЗ:

- дебіторська заборгованість відображається в балансі за справедливою вартістю, у додаткових статтях наводиться історична вартість і сума нарахованого резерву чи дисконту (за їх наявності);
- розрахунки з пов'язаними особами мають відображатись у балансі виходячи з їх суті: торгова, фінансова або інша заборгованість без використання спеціальних рядків, але в додаткових статтях до кожної із статей дебіторської та кредиторської заборгованості необхідно виділяти сальдо розрахунків з пов'язаними особами;
- витрати та доходи майбутніх періодів у звітності за МСФЗ відображаються відповідно у складі "Інших оборотних активів" та "Інших поточних зобов'язань" без виділення в окремі статті чи розділи;
- "Необоротні активи та групи вибуття" в балансі за МСФЗ відображаються як окрема стаття оборотних активів;
- у МСФЗ забезпечення майбутніх виплат визнаються у складі зобов'язань, які, в свою чергу, поділяються на поточні і довгострокові;

— коригування статей Балансу здійснюється за рахунок власного капіталу;

— безвідсоткові та пільгові довгострокові зобов'язання і забезпечення відображаються в Балансі на основі дисконтування;

— зобов'язання, залучені на менш вигідних за ринкові умови, дооцінюються до їх справедливої вартості;

— більшість балансових статей повинні розкриватись у Примітках до фінансової звітності.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. [6], розкривається зміст та порядок формування статей фінансової звітності відповідно до норм Національного П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [7].

Проведемо порівняльний аналіз кардинальних змін у фінансовій звітності підприємства, що відбулись з 19.03.2013 р. за Національними П(С)БО та їх відповідність МСФЗ.

Так, Баланс підприємства отримав подвійну назву Баланс (Звіт про фінансовий стан), що дозволило привести її у відповідність до МСФЗ.

У складі необоротних активів окремою статтею виділено інвестиційну нерухомість відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" [12] та МСФЗ.

Довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції та довгострокова і поточна дебіторська заборгованість відображаються в Балансі за справедливою вартістю відповідно до МСФЗ. Інформація щодо первісної вартості, накопиченої амортизації та резервного фонду розкривається у додаткових статтях у Примітках до річної фінансової звітності.

У статті "Запаси" відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [9], розшифровка за видами запасів здійснюється у додаткових статтях у Примітках до річної фінансової звітності відповідно до норм МСФЗ — це конфіденційна інформація підприємства.

У статті "Гроші та їх еквіваленти" відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводиться інформація про кошти в національній або іноземній валюті.

Виняток зі звіту статей "векселі одержані", "векселі видані" є цілком доречним відповідно до недостатності їх використання унаслідок недорозвиненості фондового ринку України.

Витрати майбутніх періодів віднесені до складу "Оборотних активів" підприємства відповідно до МСФЗ.

Окремим розділом Балансу залишаються виділені "Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття", в якому відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [11], що не відповідає нормам МСФЗ, адже "Необоротні активи та групи вибуття" в Балансі за МСФЗ відображаються як окрема стаття оборотних активів.

Зміни відбулись у першому розділі пасиву балансу, який зазнав суттєвих перетворень відповідно до МСФЗ:

— у статті "Зареєстрований капітал" наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства;

— у статті "Капітал у дооцінках" наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.

Інформація про всі види сформованих резервів підприємства наводиться у додаткових статтях в Примітках до річної фінансової звітності відповідно до норм МСФЗ і виключається як окремий розділ Балансу.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи — до МСФЗ), основними елементами якого є доходи, витрати, прибуток чи збиток, інший сукупний прибуток, загальний сукупний прибуток.

У статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо) та податків і зборів. Ця інформація формується відповідно до вимог бухгалтерського обліку.

Розділ II "Сукупний дохід" складається тільки з окремих видів доходів і не відображає змісту розділу, крім того, відсутнє визначення такого поняття, як сукупний дохід у відповідному П(С)БО 15 "Дохід" [10].

Розшифровка операцій з формування підприємством інформації про інший сукупний дохід за звітний період повинна наводитися окремим рядком у Звіті про власний капітал та передбачає коригування залишків власного капіталу на початок року. Зв'язок сум сукупних доходів із форми № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), що є доходами, та форми № 4 Звіт про власний капітал, що є зміною додаткового капіталу підприємства і передбачається за даними аналітичного обліку та у додаткових статтях в Примітках до річної фінансової звітності.

Відповідно до норм Міжнародних стандартів фінансової звітності, Звіт про рух грошових коштів складається за прямим або непрямим методом за вибором підприємства.

ВИСНОВКИ

Останнім часом українське законодавство поступово наближається до норм Міжнародних стандартів фінансової звітності, однак відкладання остаточного переходу призводить до невідповідностей у нормативно-законодавчій базі,

ускладненню практичного їх застосування, затримання розвитку фондового ринку, залучення іноземних інвестицій та інтеграції українських підприємств у світовий економічний простір, чим затримує розвиток економіки країни.

За результатами проведеного аналізу фінансової звітності відповідно до національних та міжнародних стандартів, можна зазначити, що внесені зміни наблизили фінансову звітність українських підприємств до МСФЗ і водночас ускладнили процес її складання для вітчизняних обліковців для формування інформації додаткових статей фінансової звітності. Крім того, змін потребують і інші П(С)БО, які визначають окремі поняття та порядок їх визначення.

Дослідження питань трансформації фінансової звітності України відповідно до вимог МСФЗ є перспективним та цікавим і в подальшому, цей перехід доцільно здійснити якнайшкоре для залучення іноземних інвестицій та прискорення інтеграції у світову економічну спільноту.

Література:

1. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: усовершенствование и применение / С. Голов / Бухгалтерский учет и аудит. — 2007. — № 11. — С. 43—57.
 2. Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
 3. Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
 4. Іванов М.М., Бугай І.В. Перехід українських компаній на МСФЗ згідно з IFRS 1 // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Секція: Економіка та підприємництво. — 2012. — № 4. — С. 101—110.
 5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. — Житомир, 2005. — 548 с.
 6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р.
 7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.
 8. Пархоменко В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами // Вісник Податкової служби України 16.03.2012 р. — № 11. — Режим доступу: <http://www.visionuk.com.ua/ua/pubs/id/944>
 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.
 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290.
 11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617.
 12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Інвестиційна нерухомість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779.
 13. Постанова КМУ № 419 від 28.02.2000 р. "Про затвердження Порядку подання фінансової звітності".
 14. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка [та ін.]; за ред. М.С. Пушкаря. — Тернопіль: Економічна думка, 2010. — 267 с.
 15. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. — Х.: Фактор, 2011. — 400 с.
- Стаття надійшла до редакції 09.04.2013 р.*