

## Вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності: ознаки відповідності

У статті розглянуто не вирішені проблеми практичного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні, виділено непрямі ознаки відповідності звітності вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», проведено аналіз відповідності 30-ти українських підприємств за підгрупами.

**Ключові слова:** міжнародні стандарти фінансової звітності, непрямі ознаки відповідності, вимоги МСФЗ, перше застосування МСФЗ, аналіз відповідності.

В Україні реформування бухгалтерського обліку шляхом його адаптації до вимог міжнародних стандартів з урахуванням економіко-правового середовища та ринкових відносин розпочалося у 1998 році з прийняттям Кабінетом Міністрів України Постанови № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності» [1]. Згідно з зазначеною програмою, головним завданням було приведення національної системи обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Однак перехід на МСФЗ, задекларований урядом України, практично відбувся лише в 2012–2013 роках. Оцінюючи, наскільки правильним та послідовним був цей процес, треба запитати: чи можуть інвестори повною мірою базуватися на публічній фінансовій звітності, складеній українськими підприємствами, та які наслідки впровадження МСФЗ?

Проблемами обліку за МСФЗ останнім часом займаються багато українських, російських та іноземних авторів. Основи теорії та методології міжнародного обліку викладено в працях С. Голова, Т. Каменської, В. Костюченко, Г. Кірейцева, Л. Ловінської, О. Петрук, М. Пушкаря, В. Сопко, Л. Чижевської, М. Чумаченка та багатьох інших. Серед російських і зарубіжних авторів слід виділити: Д. Блейка, А. Бріттона, М. Ван Бреда, С. Грея, Д. Колдуелла, О. Соловійову, Е. Хендрікса, С. Умріхіна, Ф. Д. Чоя та ін.

Багато вчених вказують на важливість переходу на МСФЗ, при цьому не уточнюючи, яким має бути моніторинг якості корпоративної звітності, складеної за міжнародними стандартами. Отже, проблематика застосування МСФЗ в Україні, а також вивчення непрямих ознак застосування МСФЗ наразі опрацьована недостатньо.

Метою статті є визначення невирішених питань застосування МСФЗ та непрямих ознак від-

повідності вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ».

Традиційно бухгалтерська звітність в Україні складалася з огляду на юридичну форму, а не на економічний зміст. Більше того, менеджери фактично в ручному режимі можуть регулювати показник «балансовий прибуток». Про цей факт свідчить думка аудиторів, які, у свою чергу, попереджають інвесторів, оскільки зазначений підхід може призводити до зловживань. Труднощі юридично деталізованих, основаних на законі стандартів полягають у тому, що, визначаючи точно юридичну грань, вони заохочують діяти максимально близько до неї або навіть перевіряти її на міцність. Вони заохочують пошук дір у законодавстві та девальвують професійне судження [2].

За оцінками українських аналітиків, ступінь відповідності національних стандартів міжнародним досить високий. Напрошується висновок, що ті підприємства, які правильно ведуть бухгалтерський облік, зіткнуться з мінімальними трансформаційними проводками за МСФО. Проте насправді це далеко не так. Бухгалтери українських компаній найчастіше ігнорують вимоги національних стандартів через те, що невиконання цих вимог не карається ні на корпоративному рівні, ні на рівні державних регуляторів.

У будь-якому випадку компанії, які подають фінансову звітність за міжнародними стандартами, а бухгалтерський облік ведуть за національними, можуть зіткнутися з низкою невирішених проблем, наслідком чого стане те, що показники у звітності будуть різними.

Невирішеними питаннями є:

1. Подання квартальної звітності: складання проміжної звітності передбачено МСФЗ. Закон вимагає подання квартальної фінансової звітності. Відповідно, суб'єкти господарювання, які використовують МСФЗ, зобов'язані подавати квартальну фінансову звітність. Законом встановлено мінімальний обсяг квартальної звітності, яка може

вимагатися державними користувачами фінансової звітності.

2. **Форми фінансової звітності.** З огляду на потреби органів державної статистики та умови перехідного періоду наказом Міністерства фінансів затверджені стандартні форми фінансової звітності. До складання першої річної звітності, яка повністю відповідає МСФЗ, питання форми подання звітності будуть вирішені з урахуванням альтернативних підходів. Ось деякі з них:

- удосконалення стандартних форм фінансової звітності з урахуванням обов'язкових вимог МСФЗ;

- затвердження номенклатури статей фінансової звітності з наданням права суб'єктам господарювання самостійно вибирати форму останньої;

- упровадження подання фінансової звітності в електронному вигляді.

При використанні вдосконалених стандартних форм фінансової звітності інформація щодо подачі в іншій формі на вимогу інвестора розкривається у Примітках до фінансової звітності.

Важливою проблемою, на яку також варто звернути увагу, є те, що неформальний, неофіційний або тіньовий сектор економіки в Україні перевищує офіційний і є найбільшим серед країн СНД та інших країн ближнього зарубіжжя. Про такий стан справ було заявлено О. Іващенко у ході прес-конференції з нагоди презентації даних багаторічного проекту Інституту соціології НАН України «Моніторинг соціальних змін» 18.08.2011 року. Вона зазначила, що «австрійський економіст Шнайдер, який понад 30 років займається вивченням неформальної економіки у світі, в Україні дає 56% неформальної економіки». При цьому неформальний сектор існує в будь-якій економіці та зазвичай становить від 12

до 15% [3]. На жаль, наразі ситуація не покращилася.

Як бачимо, Україна перевищила звичайний рівень тінізації у майже чотири рази. За таких умов говорити про повноту й правдивість фінансової звітності просто не доводиться, оскільки порушується одна з основних якісних характеристик складання звітності за МСФЗ – правдиве уявлення. Із загальної кількості акціонерних компаній (5 761), зобов'язаних подавати звітність за МСФЗ, тільки 773 компанії є лістинговими, тобто прямий інтерес щодо залучення інвестицій має тільки 12,7% акціонерних компаній (за даними Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку [4]).

На думку автора, впровадження МСФЗ для всіх компаній було передчасним: фактично вигоди від цього отримали лише ті з них, які знаходяться у лістингу або планують залучити кредити зарубіжних банків; інші підприємства підійшли до цього питання формально. Нами було проведено дослідження 30-ти українських підприємств (більшість із яких – приватні акціонерні товариства, ПАТ) на момент переходу на МСФЗ, які були згруповані на великі, середні та малі підприємства. Оцінку показників проводили за непрямими ознаками, а саме:

- приріст вартості основних засобів (аналізувався факт проведення переоцінки);
- наявність статей додаткового капіталу (статті додаткового капіталу мають бути відсутні, тому що при трансформації згортаються на нерозподілений прибуток);
- наявність статей відкладених податків;
- нарахування резерву сумнівних боргів і резерву відпусток.

Результати дослідження зведено в табл. 1 (складено автором за даними [5]).

Таблиця 1

**Оцінка показників трансформованої звітності**

Найменування	Зміна вартості основних засобів	Статті додаткового капіталу	Відкладені податки	Резерв відпусток
Великі підприємства				
1. ПАТ «Металургійний комбінат «Азовсталь»	+	–	+	н/д
2. ПАТ «Алчевський металургійний комбінат»	–	+	+	н/д
3. ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»	+	–	+	н/д
4. ПАТ «ДТЕК Дніпрообленерго»	–	+	+	–
5. Єнакіївський металургійний завод	–	+	+	–
6. Металургійний комбінат «Запоріжсталь»	+	+	+	–
7. ПАТ «Інгулецький гірничо-збагачувальний комбінат»	+	+	–	–
8. ПАТ «Київенерго»	+	+	+	–
9. Маріупольський металургійний комбінат імені Ілліча	+	–	+	н/д
10. Укрнафта	+	+	–	–

Середні підприємства				
1. ПАТ «Армпром»	+	+	-	-
2. АТ «НВАТ ВНДІкомпресормаш»	+	+	-	-
3. ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»	-	+	-	-
4. ПАТ «ДПЕК Добропільська центральна збагачувальна фабрика»	+	-	+	+
5. ПАТ «Донецький електротехнічний завод»	+	-	+	н/д
6. ПАТ «Дрогобицький завод автомобільних кранів»	-	+	-	-
7. ПАТ «Завод «Фрегат»	-	+	+	н/д
8. ПАТ «Запорізький завод зварювальних флюсів та скловиробів»	-	+	+	-
9. ПАТ «Кіровоградолія»	+	+	+	н/д
10. ПАТ «Слов'янський завод високовольтних ізоляторів»	+	+	+	н/д
Малі підприємства				
1. ПАТ «Перший Дніпропетровський авторемонтний завод»	-	+	-	-
2. ПАТ «Бориславський озокерит»	-	+	-	-
3. ПАТ «Галицький механічний завод»	-	+	-	-
4. ПАТ «Дніпровськпромбуд»	-	+	-	-
5. ПАТ Система	-	+	-	-
6. ПАТ «Інкерманський кар'єр розрізних вапняків «Інкерстром»	-	+	-	-
7. ПАТ «Лакма»	-	+	-	-
8. ПАТ «Машинобудівний завод «Елем»	-	+	-	-
9. ПАТ «Феодосійський механічний завод»	-	+	-	-
10. ПАТ «Фотон»	-	+	-	-

З наведеної вибірки видно, що серед великих підприємств тільки у трьох (Азовсталь, Арселор-Міттал, Металургійний комбінат імені Ілліча) є непрямі ознаки відповідності вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [6], а саме: проводилася переоцінка основних засобів, розраховувалися відкладені податки, згорталися статті додаткового капіталу. За середніми підприємствами ситуація гірша: лише два підприємства – Добропільська збагачувальна фабрика і Донецький електротехнічний завод – відповідають вимогам МСФЗ. Щодо малих підприємств, то майже жодна непрямая ознака відповідності МСФЗ не простежується, а саме: не нараховуються відкладені податки, резерви відпусток, не здійснюється переоцінка основних засобів та ін.

З огляду на результати проведеного дослідження можна зробити висновок, що більшість українських підприємств при обов'язковому переході на МСФЗ зупинилися на поданні фінансової звітності за формою, яка відповідає міжнародному формату, але не відображає реальних показників звітності. Відповідно, підготовлена таким чином звітність не приверне уваги інвесторів, погіршить значущість МСФЗ і нашої країни в цілому.

Побудова ефективної нормативної та інституційної основи на національному рівні – це склад-

не завдання. Згідно з положеннями практичного керівництва з розвитку системи обліку, оцінюючи процес розробки нормативних та інституційних стандартів для високоякісної корпоративної звітності слід ураховувати ряд аспектів та відповідні показники [7]. Розглянемо деякі з них.

1. Якість і вартість аудиту. На ринку аудиторських послуг в Україні представлені іноземні та вітчизняні аудиторські компанії. Більшість великих виробничих підприємств, а також лістингових компаній для реалізації своїх цілей користуються послугами міжнародних компаній. Щодо всіх інших компаній, які за організаційним устроєм є акціонерними товариствами, то вони звертаються до вітчизняних аудиторських компаній. Вартість послуг з підтвердження звітності за МСФЗ зросла на 30–40% з дати їх запровадження;

2. Ліцензування аудиторів. Ліцензування аудиторів в Україні здійснюється з 1993 року з часу прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність». Більше того, кожен аудитор повинен мати сертифікат і проходити щорічне підвищення кваліфікації.

3. Якість корпоративного управління. Оцінювання якості корпоративного управління передбачено Законом України «Про акціонерні товариства».

4. Перевірки, дисциплінарні заходи впливу та апеляції. На відповідність МСФЗ жодний орган не перевіряє. До Державної служби статистики подається звіт з графою «Відповідає МСФЗ»; у Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку здається звіт, підтверджений аудитором, водночас фахівці регулятора не мають право перевіряти й виносити будь-які рішення щодо якості наданої звітності.

5. Етика. Подані звіти за міжнародними стандартами часто не відповідають МСФЗ не тільки за форматом, але й за змістом, однак усі вони завірені аудиторськими компаніями. Найчастіше рівень аудиторських висновків дуже низький. Цей факт пояснюється низьким рівнем знань аудиторів, які не мають навіть найпоширеніших дипломів міжнародної сертифікації CAP, ACCA DipFR, при цьому отримання сертифіката аудитора в Україні відбувається з порушенням етичних вимог.

6. Чіткі інституційні обов'язки. Великою проблемою в Україні є наявність великої кількості державних регуляторів, які ніяк не пов'язані між собою та не координують свою роботу. Така ситуація викликає хаос і непорозуміння всіх учасників процесу переходу до підготовки звітності за МСФЗ. Вважаємо за потрібне створення Єдиного координаційного інституційного органу, функціями якого буде координація заходів щодо впровадження МСФЗ в Україні та моніторинг якості звітності за міжнародними стандартами.

7. Ефективність механізмів фінансування. Наразі механізмів фінансування переходу на МСФЗ не передбачено. На думку автора це нонсенс, що вказує на формальний підхід держави до окресленої проблеми.

8. Професійні організації бухгалтерів. На сьогодні в Україні представлена велика кількість професійних організацій, одна з яких є повним членом Міжнародної федерації бухгалтерів – Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України. Крім неї, зазначимо також Спілку аудиторів України, Українську асоціацію бухгалтерів і аудиторів України, Федерацію професійних бухгалтерів та аудиторів АПК України тощо. Професійні організації повинні активізувати заходи з сертифікації бухгалтерів і моніторити якість наданих послуг. На практиці же цього не відбувається.

З огляду на вищезазначене доцільно сформулювати такі рекомендації:

1. Через постійні зміни в МСФЗ, які відбуваються на міжнародному рівні, українські підприємства повинні швидко адаптуватися, щоб вчасно урахувати нові стандарти й правила в галузі обліку. У зв'язку з цим Міністерству фінансів України важливо забезпечити механізми регулярного та ефективного обміну інформацією з міжнародними органами з розробки стандартів, а також іншими міжнародними органами у сфері обліку та звітності.

2. Іншою важливою тенденцією є підвищення значення державних органів регулювання. В Україні необхідно створити незалежні органи аудиторського або бухгалтерського нагляду, відповідальні за підготовку, сертифікацію, освіту, підвищення кваліфікації, контроль якості та дисциплінарні стягнення щодо аудиторів та аудиторських фірм.

3. Однією з ключових проблем, як і раніше, є складання нефінансової звітності. За останні 10 років низка країн ввела або посилила вимоги щодо розкриття нефінансової інформації, пов'язаної з природоохоронними та соціальними аспектами, а також з питаннями корпоративного управління. На Україні досі такі вимоги не розроблені.

4. Багато країн приділяють особливу увагу заохоченню звітності з питань сталого розвитку. У грудні 2013 року в Україні відбувся запуск формату Інтегрованої звітності в Україні. Але поки лише кілька компаній у країні ведуть роботу першопрохідців з упровадження звітності з питань сталого розвитку.

5. Однією зі значущих тенденцій є розширення ролі фондових бірж, які стали провідниками відповідних рекомендацій у сфері управління для зареєстрованих на них компаній. Це забезпечується завдяки їх біржовим регламентам і вимогам відповідності, а також здійсненню їх правозастосовних повноважень, якими вони наділені в деяких країнах.

6. Іншою важливою тенденцією (водночас невирішеною проблемою в багатьох країнах) є підвищення рівня узгодженості дій усіх установ, що беруть участь у процесі підготовки корпоративної звітності. Як правило, до процесу нормативно-правової діяльності у сфері корпоративної звітності залучені кілька установ. В Україні важливу роль у сфері формування звітності відіграють, серед інших, такі державні установи:

- Міністерство фінансів;
- Національний банк;
- Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;
- Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг;
- Державна податкова служба України;
- Державна служба статистики.

7. Одним із найбільш важливих завдань у контексті розвитку нормативної та інституційної основи на національному рівні є робота з установами, що займаються освітою та підготовкою. Дуже важливим як на рівні університетів, так і в рамках професійних бухгалтерських організацій є оновлення програм із забезпеченням їх відповідності сучасним міжнародним зразкам. А отже, вкрай важлива координація роботи ключових установ, залучених в цей процес, наприклад Міністерства освіти та професійних бухгалтерських ор-

ганізацій, у частині гармонізації навчальних програм з останніми національними й міжнародними нормами та вимогами. Завдяки цьому фахівці, які проходять процедуру сертифікації, зможуть застосовувати стандарти ефективніше.

8. Інший важливий аспект упровадження нормативних та інституційних основ пов'язаний зі стійкими й незалежними механізмами фінансування розвитку бухгалтерського обліку. У процесі створення зазначених основ формування високоякісної корпоративної звітності в Україні вкрай важливо, щоб усі установи могли об'єктивно й неупереджено виконувати свої функції. При цьому органи зі встановлення стандартів повинні мати гарантоване і стабільне джерело фінансування, не залежне від добровільних внесків тих організацій, на які поширюються створювані стандарти. Незалежність передбачає, що фінансування не повинно бути обтяжене умовами. Так, у 2006 році Фонд Міжнародної ради зі стандартів обліку затвердив чотири принципи фінансування [6]:

1) фінансування повинно мати широку основу. Стійка система довгострокового фінансування повинна розширити базу підтримки за рахунок залучення найбільших учасників глобальних ринків капіталу;

2) система фінансування повинна бути привабливою. У зв'язку з цим буде потрібна підтримка з боку відповідних органів регулювання;

3) фінансування не повинно бути обмежене й зумовлене певними діями, які можуть порушити незалежність органів зі встановлення стандартів. Сенс полягає в тому, щоб у фінансуванні брали участь найбільші економічні держави світу; при цьому валовий внутрішній продукт міг би бути одним із параметрів, що визначають рівень внесків окремих держав;

4) перехід до простої системи зборів додав би елемент автоматизму системі фінансування і знизив будь-яку майбутню можливу залежність від внесків однієї компанії. Більше того, внески б робили всі компанії, які користуються МСФЗ.

9. Украв важливим елементом ефективної інфраструктури обліку є моніторинг якості послуг і набір санкцій, які можуть бути задіяні у разі виявлення порушення складання звітності за МСФЗ.

Ураховуючи вищевикладене, зауважимо, що поширення МСФЗ свідчить на користь необхідності міжнародної гармонізації фінансової звітності. Інформація, наведена у звітності за МСФЗ, повинна бути порівнянна і корисна для її користувачів, а також має сприяти підвищенню довіри з боку постачальників капіталу, зростанню інвестицій та економічному розвитку. Крім того, практичне впровадження МСФЗ актуалізує нові питання інституційного, стратегічного, організаційного, правового характеру, які визначатимуть розвиток цього процесу в Україні та, відповідно, окреслюватимуть напрями подальших досліджень.

### Список використаних джерел

1. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>
2. Enron – что дальше? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.gaap.ru/articles/enron\\_что\\_dalshe/](http://www.gaap.ru/articles/enron_что_dalshe/)
3. Юрченко Н. Тіньовий сектор економіки України перевищує офіційний [Електронний ресурс] / Н. Юрченко. – Режим доступу : [http://www.ukrinform.ua/ukr/news/tnoviy\\_sektor\\_ekonomki\\_ukrani\\_perevishchu\\_ofitsyniy\\_sotsolog\\_1036033](http://www.ukrinform.ua/ukr/news/tnoviy_sektor_ekonomki_ukrani_perevishchu_ofitsyniy_sotsolog_1036033)
4. Український фондовий ринок: впевненість, стійкість та зростання. 2011 // Звіт НКЦПФР. – К. : ТОВ «МЕГА-ПРИНТ ПЛЮС», 2012. – 74 с.
5. Bureau van Dijk. Company Information and Business Intelligence [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.bvdinfo.com> – Screen title.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)
7. Regulatory and Institutional Foundations for High Quality Corporate Reporting: Main Trends and Challenges : TD/B/C.II/ISAR/63 [Electronic resource] // United Nations Conference on Trade and Development, Trade and Development Board Investment, Enterprise and Development Commission. – 2012. – Access mode : [http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard63\\_en.pdf](http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard63_en.pdf)