

Annotation. The article suggested tools determine the level of inflation in accordance with the purposes of regulating inflation dynamics.

Key words: inflation, financial crisis, Consumer Price Index.

УДК 657

Андрейцева І.А., к.е.н., доцент Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка;

Рибак О.П., гол. бухгалтер Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка

ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО МСФЗ

В статті проаналізовано вимоги щодо розкриття інформації у фінансовій звітності згідно МСФЗ.

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

Постановка проблеми. Гармонізація національних стандартів до МСФЗ полягає в тому, що значна кількість країн вносить зміни і розробляє нові національні стандарти фінансової звітності, які в цілому відповідають МСФЗ. Рішення привести національні стандарти бухгалтерського обліку і звітності були прийняті в Німеччині, Франції, Італії. Що є об'єктивним доказом перспективності застосування МСФЗ.

Адаптація національних правил до МСФЗ у довгостроковій перспективі повинна сприяти розвитку міжнародної гармонізації бухгалтерського обліку і звітності. Часткове застосування МСФЗ нездатне забезпечити реалізації задач міжнародної інтеграції, економічного розвитку, а також формування достовірної і повної інформації. Заміна національних стандартів на МСФЗ або використання їх в якості національних стандартів передбачає відмову від національних правил обліку і звітності на користь міжнародних стандартів. Такий підхід бажано застосовувати для країн з недостатньо розвиненими системами бухгалтерського обліку і звітності, які можуть відмовитися від розробки національних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі починають з'являтися публікації щодо формування показників фінансової звітності згідно МСФЗ. Зокрема, це питання досліджували такі науковці, як С.Голов, А.Суглобов та інші.

Виклад матеріалу. Розробкою й удосконаленням міжнародних стандартів займається спеціальна організація – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСФЗ), створений 29 червня 1973 року згідно угоди бухгалтерських органів Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Об'єднаного королівства й Ірландії, а також США. Діяльність Комітету регулюється Радою, яка нараховує представників 13 країн і 4 організацій.

Система міжнародних стандартів нараховує 41 стандарт, які розкривають всі основні питання пов'язані зі складанням фінансової звітності. Кожен стандарт містить наступну інформацію;

- об'єкт обліку – надається визначення об'єкта обліку і основних понять,

пов'язаних з цим об'єктом;

- визнання об'єкта обліку – розкриваються критерії віднесення об'єктів обліку до різних елементів звітності;
- оцінка об'єкта обліку – наводяться рекомендації по використанню методів оцінки та вимог до оцінки різних елементів звітності;
- відображення у фінансовій звітності – розкриття інформації про об'єкти обліку в різних формах фінансової звітності.

Фінансова звітність відображає фінансові результати операцій та інших подій, які об'єднують їх в широкі категорії у відповідності з їхніми економічними характеристиками. Ці широкі категорії називаються елементами фінансової звітності. Елементами, безпосередньо пов'язаними з виміром фінансового стану в балансі, є активи, зобов'язання і капітал; елементами безпосередньо пов'язаними з виміром результатів діяльності у звіті про прибутки і збитки – доходи і витрати.

Згідно –МСФЗ активи – ресурси, які контролюються організацією. Використання таких ресурсів, можливо, сприятиме у майбутньому надходженню економічної вигоди. Майбутня економічна вигода, втілені в активі, – це потенціал, вкладений прямо або побічно в надходження грошових засобів або їх еквівалентів. Майбутні економічні вигоди від використання активів можуть виникати в тих випадках, коли:

- актив використовується відособлено або в поєднанні з іншим активом для виробництва товарів і послуг, які призначені для реалізації;
- актив обмінюється на інші активи;
- актив використовується для погашення зобов'язань;
- актив розподілений між власниками організації.

В МСФЗ зазначено, що багато активів, наприклад, нерухомість, будови і обладнання, мають фізичну форму. Проте фізична форма не є важливою ознакою активу. Наприклад, авторські права і патенти – це активи, коли організація в майбутньому очікує отримання прибутку від їх використання, якщо вони контролюються організацією.

Інші активи, наприклад рахунки дебіторів, пов'язані з юридичними правами, включаючи право на власність. Проте при визначення активу право на власність не є основним.

Така важлива категорія, як активи, визнаються в українському законодавстві за умови отримання в майбутньому економічних вигод від їх використання. Отже, дані категорії є ідентичними у трактуванні.

Заборгованість згідно МСФЗ – існуюча на звітну дату заборгованість організації погашення, якої призведе до зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття ресурсів. Зобов'язання можуть виникати в силу дії договору або правової норми чи ділового договору довіри. Погашення зобов'язання може здійснюватися різними способами:

- виплатою грошових засобів;
- передачею інших активів;
- наданням послуг;
- заміною одного зобов'язання іншим;
- переведенням зобов'язання в капітал;
- зняттям вимоги зі сторони кредитора.

Існує також умовне зобов'язання прийняття рішення, яке виникає, коли керівництвом компанії прийнято рішення придбати активи у майбутньому. Проте це не

є причиною появи дійсного зобов'язання. Іноді компанія може визнати у якості боргу майбутні виплати. Це характерно для тих випадків, коли виплати базуються на щорічних закупівлях і носять постійний характер. В якості прикладу таких зобов'язань можна навести існуючі гарантійні зобов'язання і відрахування до пенсійних фондів.

Власний капітал являє собою внески власників і накопичений прибуток організації. В бухгалтерському балансі власний капітал поділяється на підкласи. Так, статутний капітал, нерозподілений прибуток і резерви відображаються окремо. Такі класифікації є показниками правових та інших обмежень можливості підприємства розподіляти чи по-іншому використовувати власний капітал, оскільки вони мають значення для використання фінансових звітів для прийняття рішень.

Створення резервів іноді передбачено статутом або іншим законом з метою надання компанії та її кредиторам додаткового захисту від наслідків можливих збитків.

Інші резерви можуть формуватися в тому випадку, коли національний закон про оподаткування передбачає звільнення від податків або їх зниження на суми відрахувань в такі резерви. Наявність і розмір юридичних, статутних й податкових резервів являє собою інформацію, яка може бути корисною для прийняття рішень. Відрахування в ці резерви здійснюються за рахунок нерозподіленого прибутку, а не витрат.

Важливими елементами фінансової звітності є доходи і витрати, кваліфікація яких необхідна для процесу формування достовірних результатів організації.

Доходи згідно МСФЗ – збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі надходження або збільшення активів або зменшенім зобов'язань, що призводить до збільшення капіталу, не пов'язаного із внесками учасників акціонерного капіталу. Дохід включає виручку, отриману в результаті основної діяльності організації, дохід від неосновної діяльності.

Виручка, отримана від основної діяльності, визначається різними термінами: реалізація, винагорода, відсотки, дивіденди, роялті, гонорари, рента – залежно від типу організації. Прикладом доходів від неосновної діяльності можуть бути доходи від реалізації необоротних активів і позареалізаційних доходів, наприклад доходів від переоцінки ринкових цінних паперів або від збільшення балансової вартості довгострокових активів.

Для обліку виручки від продажу товарів, надання послуг, використання іншими сторонами активів, які приносять відсотки, ліцензійні платежі і дивіденди, в системі МСФЗ застосовується стандарт 18 «Виручка».

Отже, детально визначені питання обліку доходів від основної, систематичної діяльності.

Визначення доходів, яке відповідає МСФЗ, наведено П(С)БО 15 «Дохід».

Витрати згідно МСФЗ – зменшення економічної вигоди в звітному періоді в формі вибуття чи використання активів чи виникнення зобов'язань, які призведуть до зменшення власного капіталу і не пов'язані з його розподілом між учасниками.

Витрати включають у себе затрати і збитки, які виникають у процесі основної діяльності організації. До таких затрат належать затрати на виробництво продукції (робіт, послуг), амортизація і т.п. Збитки можуть виникати внаслідок стихійних лих, продажу необоротних активів, а також у випадку здійснення позареалізаційних операцій (змін валютних курсів, переоцінки активів).

В обліковій практиці України використовується П(С)БО 16 «Витрати», в якому

надано визначення витрат, які відповідають визначенню у МСФЗ.

На підставі розглянутого, доцільно відзначити, що МСФЗ порівняно з національними стандартами надають більшу свободу щодо використання методів оцінки елементів фінансової звітності. У міжнародних стандартах здійснено чіткі визначення елементів фінансової звітності – активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат, визначено критерії їх визнання.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [3] встановлює загальні принципи подання фінансових звітів загального призначення, включаючи рекомендації з їхньої структури та мінімальні вимоги до змісту.

До складу повного комплексу фінансових звітів входять:

- 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- 2) звіт про сукупні прибутки та збитки за період;
- 3) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- 4) звіт про рух грошових коштів за період;
- 5) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші

пояснювальні примітки.

Загальні вимоги до подання інформації у звіті про фінансовий стан містять пункти 54–80 МСБО 1 [3, с. 1014–1020]. Цей стандарт визначає мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо у звіті про фінансовий стан.

Звіт про фінансовий стан як мінімум повинен включати лінійні статті, а саме: основні засоби; нематеріальні активи; фінансові активи; інвестиції, які обліковуються за методом участі; запаси; грошові засоби та їх еквіваленти; заборгованість покупців і замовників та інша дебіторська заборгованість; податкові зобов'язання і вимоги; резерви; довгострокові зобов'язання, за якими нараховують відсотки; випущений капітал і резерви.

Проте цей перелік не є вичерпним. Тому у звіті необхідно наводити додаткові статті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансового стану підприємства.

Необхідність додаткових статей з метою правдивого відображення фінансового стану підприємства ґрунтується на аналізі:

- характеру ліквідності, суттєвості активів та їхніх функцій у межах підприємства;
- сум, характеру, строків і умов погашення зобов'язань;
- однорідності оцінки активів і зобов'язань.

У складі нематеріальних активів звичайно виділяють гудвіл, оскільки його не можна реалізовувати окремо від підприємства.

В свою чергу прийнято окремо відображати зобов'язання, на які нараховують відсотки, та ті, на які відсотки не нараховують.

Нарешті, недоцільно об'єднувати в одну статтю активи або зобов'язання, до яких застосовано різні оцінки.

Отже, для забезпечення правдивого відображення фінансового стану підприємства не слід подавати однією сумою, в разі їх суттєвості різні за характером і функціями статті, а саме; монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та фінансові; відсоткові та не відсоткові.

Крім того, мінімальний перелік статей звіту може бути переглянутий виходячи з характеру діяльності підприємства. Це дає можливість надавати інформацію про фінансовий стан підприємства з урахуванням специфіки його діяльності.

Звіт про сукупні прибутки і збитки передбачає включення до нього всіх без

винятку доходів і витрат. Це означає, що доходи і витрати, які відображають у складі власного капіталу, мають відобразитись у звіті про сукупні прибутки і збитки.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визначає мінімальний перелік статей, які мають бути відображені: дохід; фінансові витрати; виграти на податок; сума, яка містить підсумок прибутку (збитку) після оподаткування; прибуток або збиток за період; кожний компонент іншого сукупного прибутку; загальна сума сукупного прибутку; розподіл сукупного прибутку (збитку) за період.

За МСБО 1 можна наводити усі статті доходів і витрат в одному звіті або надавати два звіти, з яких один фактично є продовженням звіту про прибуток. У першому випадку традиційний звіт про прибуток доповнено ще одним розділом, у якому узагальнено витрати і доходи, які були відображені безпосередньо на рахунках власного капіталу. У другому випадку разом зі звітом про прибуток складають звіт про інші сукупні прибутки та збитки. В обох варіантах статті іншого сукупного прибутку можна наводити за вирахуванням податків, безпосередньо у звіті про сукупні прибутки та збитки наводять лише загальну суму іншого сукупного прибутку за вирахуванням податків.

Звіт про зміни у власному капіталі потрібно наводити: загальну суму прибутку (збитку), визначену у звіті про сукупні прибутки та збитки. При цьому у консолідованій звітності слід окремо відображати частішу сукупного прибутку (збитку), яка відноситься до власників материнського підприємства, та частину, яка належить власникам неконтрольованих часток у капіталі;

- вплив на кожну статтю власного капіталу ретроспективного застосування змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок згідно МСБО 8;
- узгодження залишку на початок і кінець звітного періоду за кожною статтею власного капіталу з виокремленням змін внаслідок:
- сукупного прибутку (збитку);
- операцій з власниками з окремим відображенням їх внесків і розподілу капіталу між власниками, а також змін в контрольованих частках в капіталі дочірніх підприємств.

Крім того, або безпосередньо у звіті, у примітках до фінансових звітів слід наводити суму дивідендів, визнану як розподіл капіталу між власниками впродовж звітного періоду, та відповідну суму дивідендів на акцію.

Звіт про рух грошових коштів – це фінансовий звіт, у якому відображають надходження і видаток грошових коштів та їх еквівалентів, а також чисті зміни їх величини в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

Загальні вимоги щодо подання та розкриття інформації у цьому звіті МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». Згідно з МСБО 7 інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може бути наведена із застосуванням прямого або непрямого методу.

Оскільки П(С)БО 4 передбачає складання звіту про рух грошових коштів на основі прямого методу, такий звіт на основі МСФЗ доречно складати із використанням непрямого методу. Це забезпечить всебічне розкриття інформація про рух грошових коштів товариства.

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів» у примітках до фінансових звітів слід наводити інформацію:

- про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємс-

тва;

- таку, що вимагається МСФЗ, але не наведена безпосередньо у фінансових звітах;

- додаткову, яка не наводиться у фінансових звітах, але є необхідною для правдивого відображення фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

При цьому рекомендується така послідовність подання інформації у примітках до фінансових звітів:

- 1) вказівки на відповідність звітності вимогам МСФЗ;
- 2) виклад застосованих істотних облікових політик;
- 3) пояснювальна інформація до статей, наведених безпосередньо у фінансових звітах;
- 4) інші розкриття.

Приклади подання інформації у фінансових звітах згідно з МСФЗ наведено у Керівництві із запровадження МСБО [3, с. 1071–1086] та додатках до МСБО 7 [3, с. 1129–1136].

Через існуючі розбіжності між П(С)БО і МСФЗ вітчизняні підприємства, що складають звітність за МСФЗ, змушені вести паралельний облік згідно з МСФЗ або періодично трансформувати звітність, складену за П(С)БО.

При цьому формування фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ звичайно здійснюється шляхом трансформації.

З урахуванням цього фахівцями Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) підготовлено третє видання Методики трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ [4], яка рекомендована ДКЦПФР та апробована на практиці.

Методика трансформації передбачає:

- 1) аналіз відповідності П(С)БО міжнародним стандартам (МСФЗ);
- 2) вибір облікової політики і форматів фінансових звітів;
- 3) трансформацію балансів;
- 4) визначення поточного та відстроченого податку на прибуток;
- 5) трансформацію звіту про фінансові результати;
- 6) складання звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів;
- 7) розкриття інформації у примітках до фінансових звітів.

Оскільки у фінансовій звітності слід наводити зіставну інформацію принаймні за один попередній рік, відповідно необхідно перераховувати інформацію на початок року, за який надається така зіставна інформація.

МСФЗ 1 передбачає такі коригування для переходу від попередніх до міжнародних стандартів: припинення визнання окремих старих активів і зобов'язань, перекласифікація, переоцінка.

Пригінення визнання старих активів і зобов'язань означає списання з балансу тих активів і зобов'язань, які на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання за міжнародними стандартами. Зокрема, це стосується застарілих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які слід визнавати втратами періоду.

Поряд із тим визнаються ті активи та зобов'язання, які відповідають критеріям визнання згідно з міжнародними стандартами, але не були визнані, але які є зобов'язанням і підлягають відображенню у балансі.

Перекласифікація означає перенесення суми однієї статті до іншої. Для оцінювання всіх визнаних активів і зобов'язань застосовуються правила переоцінки, передбачені МСФЗ, які діють на дату балансу.

Усі коригування, пов'язані з переходом до МСФЗ на дату їх першого застосування, визнаються безпосередньо у складі нерозподіленого прибутку або іншої категорії капіталу.

Досвід свідчить, що основними перевагами трансформації є невеликі фінансові витрати та витрати часу на підготовку звітності, але якість останньої визначається кваліфікацією фахівців, які здійснили трансформацію.

Крім того, для великого підприємства досить складно виявити всі необхідні коригування, виявлені специфікою господарської діяльності. Нарешті, динамічність процесів гармонізації фінансової звітності та остання тенденція узгодження П(С)БО з нормами Податкового кодексу не дають змогу вважати трансформацію оптимальним методом складання звітності за МСФЗ.

З огляду на розглянуте, окремі підприємства віддають перевагу паралельному веденню бухгалтерського обліку за МСФЗ. Проте паралельний облік потребує додаткових витрат, а трансформація виправдана лише як тимчасовий захід, зокрема для складання першої фінансової звітності за МСФЗ. У подальшому доцільно дати можливість суб'єктам господарювання вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність лише за МСФЗ, що потребує внесення відповідних змін до чинного законодавства.

Висновки. Розкриття інформації на основі МСФЗ сприятиме достовірності та якості звітності підприємств за умови наявності необхідних знань у осіб, що складатимуть фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Розкриття інформації за двома стандартами (МСФЗ і П(С)БО) може ввести в оману користувачів, особливо в врахуванням останніх нормативних змін (узгодження П(С)БО з нормами Податкового кодексу).

Складання фінансової звітності згідно з МСФЗ вимагає від суб'єктів господарювання паралельного обліку за міжнародними стандартами або щорічної трансформації інформації, сформованої відповідно до норм П(С)БО.

Список використаних джерел

1. IFRSs as issued at 1 January 2011 in English [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mvw.ifrs.org/IFRSs/IFRSs.htm>.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssmc.gov.ua/ShowPage.aspx?PageID=748>.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009; пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – Т. 1. – К., ФПБАУ, 2009. – 1608с.
4. Голова С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: [практ. посіб.]/С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, О.М. Кулага. – К., ФПБАУ, 2010. – 308с.

***Annotation.** In the article requirements are analysed in relation to opening of information in the financial reporting concordantly IFRS.*

***Key words:** financial reporting, national standards of record-keeping, international standards of the financial reporting.*