

МІЖНАРОДНІ ТА НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В АСПЕКТІ КОГЕРЕНТНОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті проаналізовано основні аспекти та вимоги міжнародних стандартів до складання фінансової звітності. Виділено невідповідність діючих форм фінансової звітності вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. Здійснено аналіз переваг і недоліків, якими супроводжується процес запровадження МСФЗ в Україні. Запропоновано шляхи удосконалення форм фінансової звітності, відповідно до вимог МСФЗ.

Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, національні положення бухгалтерського обліку, вимоги до фінансової звітності

Loboda N., Dumych M.

INTERNATIONAL AND NATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN THE ASPECT OF COHERENCE OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL ACTIVITIES

The article analyzes the main aspects and requirements of international financial reporting standards to the financial reporting preparation. The discrepancy between the existing forms of financial reporting and the requirements of international financial reporting standards is pointed out. The analysis of the advantages and disadvantages that accompany the process of IFRS implementation in Ukraine is carried out. The ways of improving financial reporting forms in accordance with IFRS requirements are offered.

Keywords: financial reporting, International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, National Accounting Provisions, financial reporting requirements

1. Вступ

Інтеграція України у Європейське співтовариство вимагає від українських підприємств впровадження змін у сфері управління компаніями. Одним з основних складових, що характеризує підприємство та є важливим для користувачів, є зрозуміла звітність. Представлення звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) не є обов'язковим для всіх компаній, але звітність у такій формі дедалі частіше хочуть бачити потенційні іноземні інвестори або банки чи інші фінансові установи при наданні кредитів. Для вирішення зазначених проблем фінансову звітність, як основу інформаційного забезпечення прийняття рішень, необхідно розвивати у напрямі покращення механізму інформаційного обміну між зацікавленими користувачами та підприємством. Саме тому актуальними є дослідження, спрямовані на удосконалення складання фінансової звітності для підвищення її інформативності у процесі прийняття рішень.

Вагомий внесок в удосконалення процесу складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, переведення вітчизняної звітності на МСФЗ зробили такі вчені: Ф. Ф. Бугинець [1], С. Ф. Голов [13], П. М. Гарасим [2], В. Н. Зоріна [4], П. О. Кущик [6], В. К. Макарович [5], Н. С. Мисько [7], Л. П. Нищенко [9], Т. С. Осадча [4], Н. М. Підлужна [8], Г. В. Тесля [8], О. М. Чабанюк [10], Г. Г. Штулер

[5] та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все ж таки зауважити, що на сьогодні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні не знайшли свого повного вирішення та вимагають подальшого вивчення.

Мета статті – вивчення методологічних аспектів складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, а також визначення перспектив вдосконалення фінансової звітності для вітчизняних підприємств.

2. Теоретичні основи характеристики фінансової звітності

Фінансові звіти, які складають вітчизняні підприємства, ґрунтуються на оцінках, судженнях і моделях, а не тільки на точних процедурних описах господарських операцій. Концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей, встановлює концептуальна основа фінансової звітності. Концептуальна основа, по-перше, визначає принципи, що є базою при підготовці фінансової звітності підприємств для зовнішніх користувачів, по-друге, лежить в основі при розробці нових міжнародних стандартів, по-третє допомагає бухгалтерам, керівникам і аудиторам при оцінці відповідності фінансової звітності вимогам міжнародних стандартів, а

також при вирішенні питань, які не специфікують міжнародні стандарти.

Національні положення-стандарти бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), затверджені Міністерством фінансів України, ґрунтуються на МСБО і МСФЗ, але між ними є низка розбіжностей, які вимагають додаткового обґрунтування. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, МСФЗ – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності [11]. Вони містять: Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS); Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS); Інтерпретації, розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC) або раніше чинним Постійним комітетом з інтерпретації (SIC).

Варто зазначити, що МСФЗ – це стандарти виключно звітності, тобто заключного етапу бухгалтерської роботи. Вони не висувають жодних спеціальних вимог до обліку, і компанія має право обирати будь-який доступний спосіб отримання міжнародної звітності.

Перехід на ведення обліку за міжнародними стандартами не припиняє, а, навпаки, прискорює розробку національних стандартів обліку. У них повинні розкриватися особливості методики й техніки обліку національних об’єктів, але з урахуванням принципів, передбачених міжнародними стандартами. Отже, за всіх умов зберігається національна система ведення обліку в кожній країні, її особливості та традиції.

Вперше про впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку заговорили в Україні ще 15 років тому, коли з’явилася Постанова Кабінету міністрів України “Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів” від 29.10.1998 р. №1706. Модернізація системи обліку та розкриття інформації в Україні почалася з прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996-XIV, розробки та затвердження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які базувались на МСБО, Плану рахунків бухгалтерського обліку.

З цього моменту всі підприємства почали вести бухгалтерський облік і складала фінансову звітність, відповідно до національних стандартів. А починаючи з 2006-2008 рр., чимало компаній в ініціативному порядку почали переходити до використання МСФЗ. Відбувся певний перелом в усвідомленні необхідності МСФЗ й активного їх впровадження в практичну площину, що сприяло не тільки виходу українських підприємств, компаній і банків на міжнародний рівень, а й залученню інвестицій та нових джерел фінансування, які є більш масштабними за розміром і менш коштовними, ніж вітчизняні.

Особливо процес впровадження МСФЗ в Україні набув розвитку, коли до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” були внесені зміни Законом України “Про

внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 12.05.2011 р. №3332-VI. Згідно зі змінами, публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначає Кабінет міністрів України, для складання фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать закону й офіційно опубліковані на веб-сайті Міністерства фінансів України. Решта підприємств самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 затверджено нове НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” на заміну П(С)БО 1, 2, 3, 4 і 5, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. До введення в дію НП(С)БО 1, суб’єкти господарювання, які склали фінансову звітність за МСФЗ, під час формування її показників (статей), використовували українські типові форми, які було затверджено національними П(С)БО. Єдиною відмінністю була відмітка, яка ставилась в шапці форми, про те, що вона заповнюється за міжнародними стандартами.

НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Варто зазначити, що нове НП(С)БО 1 отримало “підвищення у статусі”: стало “національним”. НП(С)БО 1 набуло чинності 19 березня минулого року. Тобто, вже у 2013 році звітність подавалась за новими формами: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) або Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом); Звіт про власний капітал.

НП(С)БО 1 ділить фінансову звітність на річну та проміжну. Проміжна фінансова звітність може бути місячною та квартальною, вона охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. НП(С)БО 1 не визначає переліку форм, які входять до проміжної фінансової звітності. Зазвичай, це Баланс і Звіт про фінансові результати. Решту форм заповнюють за підсумками фінансового року.

Наступним кроком впровадження МСФЗ в національну економіку стало затвердження Наказом Міністерства фінансів України НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність” від 27.06.2013 р. № 628. Це Положення визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

3. Трансформація вітчизняної фінансової звітності у звітність за міжнародними стандартами

Основними передумовами необхідності переходу на МСФЗ є: розширення як вертикальних, так і

горизонтальних господарських зв'язків призвело до активізації самостійності суб'єктів господарювання, яким для прийняття рішень необхідна якісна інформація, що повно та істинно відображає всі економічні процеси; активізація ролі грошей призвела до збільшення потреби на кредитні кошти, для отримання яких банки вимагають від суб'єктів господарювання надання фінансових документів, які б дали змогу провести фінансовий аналіз підприємства швидко, якісно і доступно; прослідковується стійка тенденція щодо збільшення кількості підприємств, що займаються міжнародним бізнесом; вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає надання фінансової звітності, відповідно до міжнародних стандартів, а також перехід до західної практики ведення бухгалтерського обліку; потреба в значних іноземних інвестиціях; поступова інтеграція в європейський економічний простір.

Можливими є два варіанти застосування МСФЗ: застосовувати стандарти з метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; вести бухгалтерський облік та податкові розрахунки, відповідно до національних стандартів, а фінансову звітність складати із застосуванням МСФЗ шляхом трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО у фінансову звітність за МСФЗ. У такому випадку до облікової політики потрібно додати розділ "Коригування інформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ".

Варто зазначити, що для власників або керівництва підприємства дуже важливо виробити правильну стратегію впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення питання про переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти: трансформація фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів на звітність за МСФЗ; конверсія або ведення паралельного з національними стандартами управлінського обліку, відповідно до МСФЗ.

Трансформація звітності за національними стандартами, згідно з вимогами МСФЗ, може проводитись методом повної трансформації (переведення даних бухгалтерського обліку в кінці періоду шляхом рекласифікації статей звітності або господарських операцій та внесення коригувань, відповідно до МСФЗ) або повної трансформації з урахуванням вимог щодо перерахунку в іноземну валюту (переведення даних бухгалтерського обліку за НП(С)БО у кінці періоду до вимог МСФЗ з додатковим перерахуванням в іноземну валюту, відповідно до встановлених курсів).

Основні етапи трансформації фінансової звітності, відповідно до вимог МСФЗ, наведено на рис. 1.

Як зазначає вчений С. Ф. Голов, основна вимога до розкриття елементів фінансової звітності – їх достовірність. Якщо інформація достовірна, то достатньо привести до вимог МСФЗ лише форму звітності: активи формуються у двох розділах – оборотні та оборотні активи; пасив – у трьох розділах – власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання; у формі № 2 "Звіт про фінансові результати" ("Звіт про сукупний дохід") немає результатів від надзвичайної діяльності [13].

Варто зазначити, що при впровадженні МСФЗ в практику України виникають проблемні питання. Відтак, складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами вперше, може виникнути ряд проблем, основними з яких є такі: відсутність кваліфікованих фахівців, які можуть розуміти і застосовувати МСФЗ. Причому йдеться не лише про підготовку звітності, а й про використання і розуміння її. Найбільш результативним методом вивчення МСФЗ є навчання у процесі впровадження стандартів в конкретній компанії; виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення, за допомогою якого складання звітності значно полегшило б роботу персоналу та зменшило можливість допущення помилок; необхідність збору додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ, включення до обов'язків працівників підрозділів додаткових функцій; складність окремих стандартів. Найбільш важкі для сприйняття на сьогодні елементи МСФЗ – стандарти, присвячені відображенню у звітності фінансових інструментів, зокрема, вкладень у цінні папери, похідних інструментів, дебіторської та кредиторської заборгованості. Складність також полягає ще й у тому, що активи і зобов'язання повинні оцінюватись за справедливою вартістю, що є складним завданням для вітчизняних фахівців.

До недоліків МСФЗ можна віднести і те, що вони орієнтовані тільки на комерційні підприємства, створені та функціонуючі для отримання прибутку. Варто зазначити і відсутність в МСФЗ детальних інтерпретацій та прикладів додатків стандартів до конкретних ситуацій. До того ж, запровадженню стандартів в Україні перешкоджають такі фактори, як розбіжності у рівні розвитку і традиціях, а також небажання національних інститутів поступитися своїм пріоритетом у сфері регулювання та методології обліку.

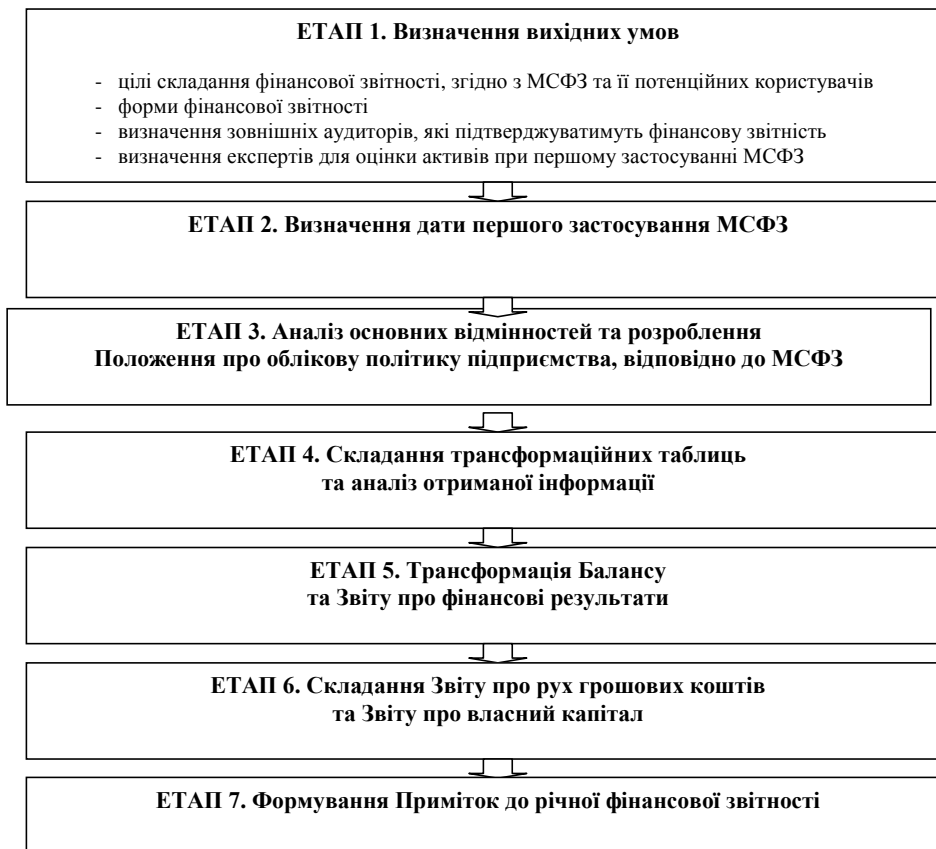


Рис. 1. Етапи трансформації фінансової звітності підприємства

Незважаючи на те, що існують певні проблеми, пов'язані із застосуванням стандартів, натомість вигоди від застосування МСФЗ переважають. Переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів:

1) компаній – підвищення якості інформації для прийняття рішень менеджерами; полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел; зниження вартості капіталу;

2) інвесторів – підвищення якості інформації для прийняття рішень; зміцнення довіри до поданої інформації; краще розуміння ризиків;

3) державних чиновників – зміцнення українського ринку капіталу й підвищення його привабливості; полегшення доступу до світових ринків капіталу;

4) національних органів регулювання – зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання; підвищення стандартів розкриття фінансової інформації; більш широкі можливості щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній;

5) інших зацікавлених осіб – підвищення довіри і покращення економічних перспектив для бухгалтерської й аудиторської професій; покращення звітності за новими та іншими аспектами бізнесу.

Таким чином, складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами користувачі отримують певні переваги. Але, слід зазначити, що навіть у разі повного переходу Україною на МСФЗ, не варто очікувати потужного потоку інвестицій в країну.

Натомість це буде важливим кроком у процесі побудови взаємної довіри між Україною та міжнародним співтовариством.

Перехід українських підприємств на міжнародні стандарти обліку та звітності – процес незаперечний, але поступовий. Найбільш оптимальним варіантом трансформації бухгалтерського обліку і звітності є максимально можлива гармонізація вітчизняних П(С)БО із МСФЗ, що дозволить вчасно вносити необхідні доповнення в них у міру розвитку міжнародних стандартів. Такий шлях, який обрали Китай і ряд інших країн, доцільно повністю регламентувати міжнародними стандартами. Такий крок забезпечить чіткішу та зрозумілішу, як організаційно, так і методологічно, регламентацію обліку та формування якісної інформації для складання звітності за МСФЗ. Однак, з трансформацією обліку за вимогами міжнародних стандартів виникає ризик поверхневого розроблення методологічного забезпечення бухгалтерського обліку, що призведе до отримання неякісної інформації та складання “формальних” фінансових звітів.

Крім того, разом із виникненням необхідності ведення обліку і складання звітності за міжнародними стандартами, виникає потреба в сертифікації бухгалтерів підприємств. Бажано, щоб таку кваліфікацію можна було отримати разом з вітчизняним дипломом про вищу освіту.

4. Висновки

Враховуючи вищевикладене, можна підсумувати, що на сьогодні МСФЗ є ефективним засобом міжнародної інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Використання МСФЗ має суттєві переваги перед П(С)БО для більшості підприємств і користувачів їхньої фінансової звітності. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною та здатною відобразити реальний майновий стан організації. У зв'язку з цим, запровадження МСФЗ дасть змогу залучити іноземних інвесторів і розширити експортні можливості України, що, своєю чергою забезпечить майбутнє процвітання економіки. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність впровадження МСФЗ для економіки України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бугинець Ф. Ф. Звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бугинець. – Житомир : ЖДГУ, 2006. – 428 с.
2. Гарасим П. М. Організація обліку і звітності [Текст] : навч. посіб. / П. М. Гарасим, М. П. Гарасим, С. В. Приймак. – Львів : Українські технології, 2012. – 328 с.
3. Гарасим М. П. Бухгалтерський баланс як основа транспарентності інвестиційних процесів у вітчизняній та міжнародній практиці / М. П. Гарасим, Н. О. Лобода // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. ; 3-4 квітня 2014 р. – К. : КНЕУ, 2014. – С. 229-231.
4. Зоріна В. Н. Фінансова звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. / В. Н. Зоріна, Т. С. Осадча, Г. Г. Зорін. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 200 с.
5. Кузіна Р. В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика / Р. В. Кузіна // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць / [відп. ред. О. Є. Кузьмін]. – Львів : Львівська політехніка, 2012. – С. 126-131.
6. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць / [ред. кол.: О. Є. Кузьмін, Ж. В. Поплавська, І. В. Алексєєв та ін.]. – Львів : Львівська політехніка, 2012. – Вип. 722. – 415 с.
7. Мисько Н. С. Проблеми запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Н. С. Мисько // Управління розвитком. – 2013. – № 13(153). – С.13-16.
8. Підлужна Н. М. Удосконалення методики складання фінансової звітності / Н. М. Підлужна, Г. В. Тесля // Вісник Запорізького національного університету. – № 2(6). – 2012. – С. 223-226.
9. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Л. П. Нищенко. – К., 2010. – 22 с.
10. Чабанюк О. М. Планування аудиту фінансової звітності у контексті міжнародних стандартів контролю якості / О. М. Чабанюк // Творчий пошук молоді-курс на ефективність: тези допов. III міжн. наук.-теорет. конф. ; 16 берез. 2012 р. – Хмельницький : Медобои, 2006, 2012. – С. 89-92.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996 – XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
13. Голов С. Ф. МСФЗ в Україні: шляхом спроб і помилок / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №3. – С.3-6.