

Фаріон А.І.

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МСФЗ В УКРАЇНІ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ. КРАЩИЙ ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД

Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у практику національних підприємств пов'язано з необхідністю формування в країнах сприятливих умов для участі у міжнародному співробітництві, виходу на міжнародні товарні та фінансові ринки, співпраці з іноземними інвесторами. МСФЗ є найперспективнішою системою обліку в напрямі масового застосування, введення та використання підприємствами різних розвинутих країн світу. Частковий або повний перехід на МСФЗ викликає: зростання довіри іноземних інвесторів до місцевих ринків, збільшення міжнародних інвестиційних потоків, ефективно розміщення капіталу, часткове подолання політичних бар'єрів.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), фінансовий результат, Європейський Союз, Європейська Комісія, Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів, Європейська консультативна група з фінансової звітності, Європейський парламент, імплементація, міжнародні організації, чистий прибуток.

Постановка проблеми. Сьогодні існують вагомі причини для переходу на єдині стандарти обліку як в країнах ЄС, так і в країнах Американського материка. Найпершою і найбільш вагомою причиною є всесвітньо відоме твердження економістів: "Інвестори працюють на глобальному ринку"¹. А національні облікові стандарти країн не діють на глобальному ринку, отже від цього найбільше потерпає транснаціональний бізнес, який є найбільшим джерелом прибутків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Принципи запровадження МСФЗ як системи правових засад та методологічних підходів, які б давали змогу модернізувати та імплементувати аспекти ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні, розглядали у своїх працях такі вчені-науковці, як Л.М.Кіндрацька, С.В.Свірко, Б.А.Засадний, С.Ф.Голов, О.А.Петрик, М.Р.Лучко, Ю.А.Верига, С.С.Котова, Л.Т.Штимер, І.Р.Лукановська.

Методологія дослідження. У процесі дослідження застосовано сукупність загальнонаукових та специфічних методів. Для вирішення окремих завдань використані методи індукції та дедукції, а також порівняльний метод при дослідженні методологічних та методичних підходів до бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є вивчення досвіду різних розвинутих європейських країн щодо впровадження МСФЗ, поетапного переходу та обґрунтування основних переваг використання МСФЗ в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідно відмітити, що МСФЗ не впливають на процес регулювання техніки та методики обліку, вони залишаються різними в різних країнах світу,

прийнятими національними стандартами. Вони регулюють лише основні, принципові моменти, від яких залежить формування фінансових результатів діяльності підприємства, відображення у звітності результатів діяльності та фінансового стану підприємства.

Більшість розвинених країн використовують послідовну схему переходу до МСФЗ (рис. 1).

Згідно із статистичними даними понад 65 мільйонів компаній малого та середнього бізнесу (SMEs²) у світі використовують МСФЗ (рис. 2) [1].

За структурою використання МСФЗ країни поділяються на дві групи (рис. 3) [1].

Для врахування усієї специфіки облікової процедури були створені міжнародні організації, представлені країнами-учасниками процесу розроблення МСФЗ: Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів – International Accounting Standards Committee (IASC). Консультативна рада зі стандартів представляє низку економічно розвинених країн з усіх континентів, Всесвітню федерацію бухгалтерів, Світовий банк, Міжнародну організацію комісій з цінних паперів та деякі інші міжнародні організації. Над розробленням облікових стандартів працюють й інші міжнародні організації: Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦБ), Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Однією із значущих міжнародних організацій, що займаються проблемами застосування МСФЗ, є Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, що діє в ЮНКТАД.

Європейський Союз як активний учасник процесу імплементації МСФЗ започаткував формування механізму впровадження МСФЗ у 2001 р. створенням Європейською Комісією Комітету європейських регуляторів цінних паперів (Committee of European Securities Regulators – CESR), зобов'язуючи його пошуком шляхів поліпшення координації між національними регуляторами

¹ Переклад з англ.: "Investors are acting on a global market".

© Фаріон Антоніна Іванівна, к.е.н. ст. викладач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету, м. Тернопіль, e-mail: fantonna@mail.ru

² Переклад з англ.: Small and medium enterprises (SMEs) – підприємства середнього та малого бізнесу.

ринків цінних паперів і виконання консультативних функцій для Комісії, зокрема, у галузі застосування МСФЗ. Вимога до держав – членів ЄС вживати належних заходів для забезпечення дотримання МСФЗ компаніями міститься у Регуляторному Акті Європейського Парламенту та Ради від 19 липня

2002 року. В 2002 р. Європейський Союз прийняв рішення про обов'язкове використання МСФЗ з 1 січня 2005 року для складання консолідованої звітності лістинговими компаніями, яке закріплено в Постанові № 1606/2002 Європейського Парламенту і Ради від 19 липня 2002 року [2].

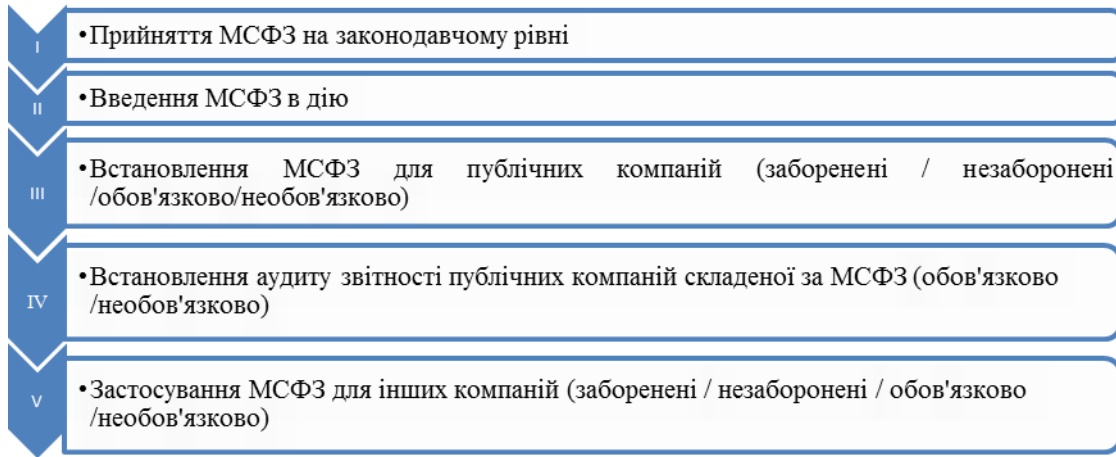


Рис. 1. Поетапна схема переходу країн до МСФЗ



Рис. 2. Кількісний процес впровадження МСФЗ в розвинених країнах світу



Рис. 3. Структурне використання МСФЗ

Відповідно обов'язковими є тільки схвалені стандарти; країнам надано свободу вирішувати, чи повинні інші компанії керуватись цими стандартами; країнам була надана можливість відкладати впровадження рішення про обов'язкове застосування МСФЗ для компаній, які торгують тільки своїми борговими цінними паперами або торгують цінними паперами не на європейських ринках і для цих цілей використовують американські стандарти з дотриманням певних умов.

Заключне схвалення застосування стандарту приймається Європейською Комісією (European Commission) і публікується в офіційному журналі, технічні консультації розробляються спеціально створеною незалежною групою експертів – Європейською консультативною групою з фінансової звітності (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG), яка контролюється спеціально створеним консультативним органом –

Групою огляду консультацій зі стандартів (Standards Advisory Review Group – SARG), а заключне прийняття рішення про пропозицію схвалення, застосування стандарту залишене на Комітет з регулювання обліку (Accounting Regulatory Committee – ARC); схвалення рішення Комітету з регулювання обліку приймається Європейським Парламентом (European Parliament) (рис. 4).

Цікавим прикладом для міжнародної спільноти виступає взаємодія інституцій ЄС із врегулювання питань впровадження МСФЗ з бізнес-спільнотою. Європейська консультативна група з фінансової звітності проводить щорічне анкетне опитування компаній, які переходять на МСФЗ з метою удосконалення як самого процесу, так і надання їм юридично-правової допомоги. Тобто до процесу ухвалення адаптації до МСФЗ підключаються самі учасники впровадження МСФЗ (рис. 5), так звані “зацікавлені групи” (interest groups).

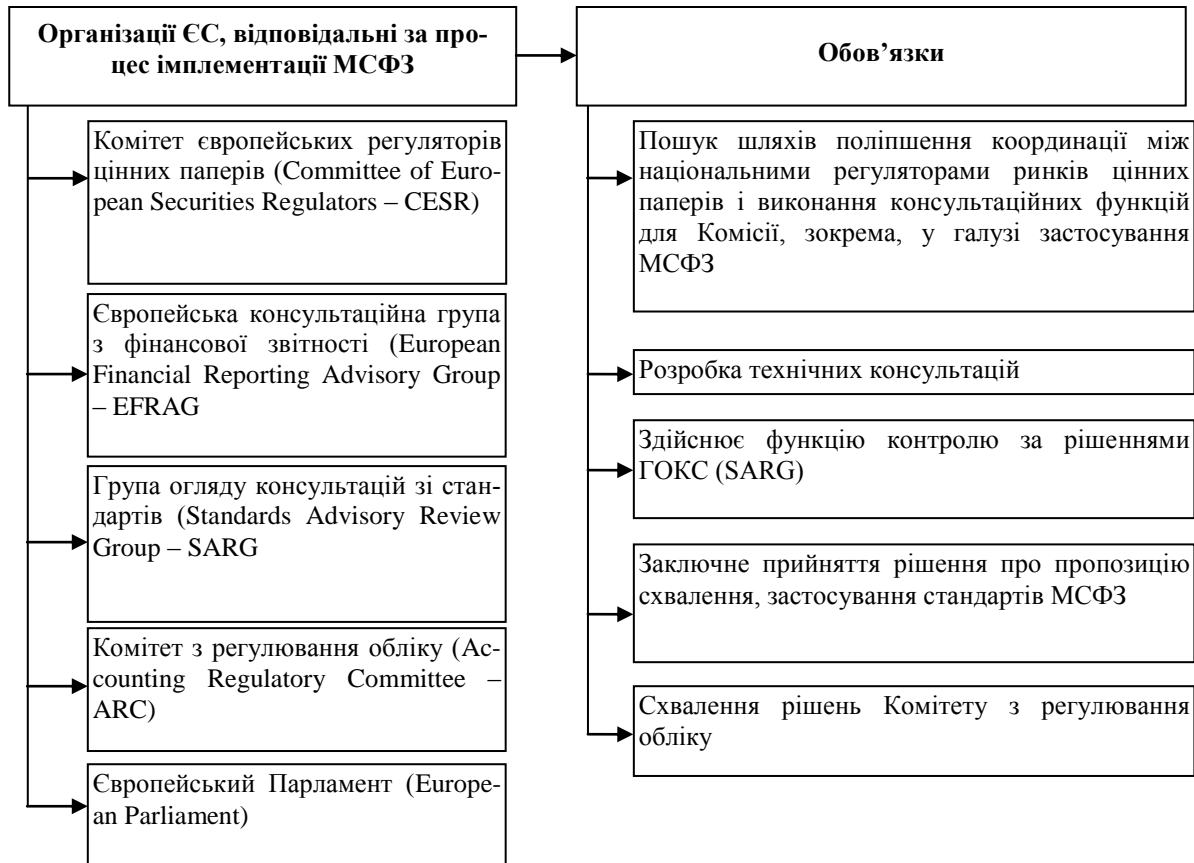


Рис. 4. Інституції ЄС, відповідальні за процес імплементації МСФЗ

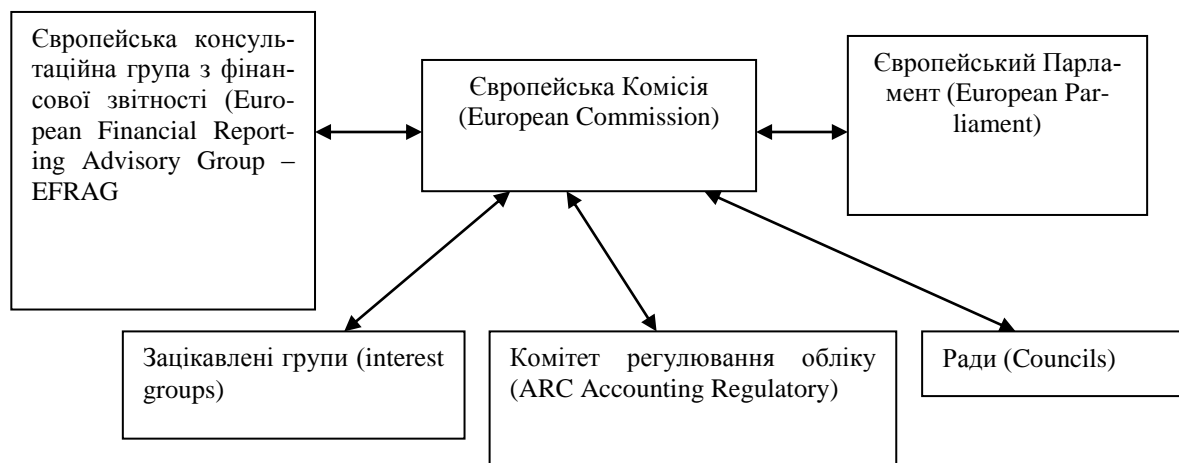


Рис. 5. Введення додаткового елемента в процес прийняття рішення щодо запровадження МСФЗ в ЄС

Більшість компаній країн-учасниць ЄС пройшли повний процес імплементації МСФЗ. Цей процес не є одноетапним, і на кожному етапі виникають проблеми, які потребують своєчасного та упередженого вирішення. Розглянемо досвід проходження процесу імплементації в трьох країнах ЄС: Англії, Італії та Ірландії – країнах з високо розвинутою ринковою економікою та передовим досвідом використання МСФЗ. В Англії та Ірландії схоже національне облікове середовище, законодавча система та аналогічні форми ведення бухгалтерського обліку. Облікові стандарти в основному сфокусовані на потреби акціонерів. В Італії існують інші підходи до ведення облікової політики – най-

більша увага приділяється кредиторам, які виступають основними зовнішніми користувачами фінансової звітності компаній. Отже логічно, що імплементація МСФЗ, яка в основному зосереджена на інвестиційному середовищі, в Італії потребує більших змін та підходів у вирішенні суперечностей, ніж в країнах Об'єднаного Королівства. Після впровадження МСФЗ в цих країнах найбільш видимим змістовим результатом став річний звіт компаній – обсяг якого зріс в такій пропорції: + 73 – Італія, 13 – Англія і 19 – Ірландія. Зміни також відбулися у відображенні результатів діяльності компаній. В табл. 1 представлені зміни у відображенні результатів діяльності компаній після впровадження МСФЗ [4].

Таблиця 1

**Чистий прибуток за національними обліковими стандартами
у % співвідношенні до аналогового показника згідно з МСФЗ [3]**

	Англія	Італія	Ірландія
	%	%	%
Чистий прибуток	66	85	89
МСФЗ 2	100	101	101
МСБО10	95	100	100
МСБО 12	102	101	98
МСБО 38	97	98	100
МСБО 39	101	104	100
МСБО 40	96	100	100

Як результат, значення, яке перевищує 100, вказує, що прибутковість за національними обліковими стандартами є більшою, ніж з використанням МСФЗ, тобто з їхньою імплементацією рівень відображення прибутку знижується. Значення менше 100 відображає

зворотний результат – використання МСФЗ приводить до зростання відображення рівня прибутковості компаній.

Зміни у відображенні капіталу компаній також зазнають суттєвого впливу з переходу на МСФЗ (табл. 2).

Капітал компаній за національними обліковими стандартами у % співвідношенні до аналогового показника згідно з МСФЗ [3]

	Англія	Італія	Ірландія
	%	%	%
Капітал	66	85	89
МСФЗ 2	99	100	100
МСБО 10	87	100	96
МСБО 12	104	99	107
МСБО 16	99	99	100
МСБО 19	167	102	104
МСБО 32	100	101	100
МСБО 38	99	99	100

У результаті значення, яке перевищує 100, вказує, що рівень чистого капіталу за національними обліковими стандартами є більший, ніж з використанням МСФЗ, тобто з їхньою імплементацією рівень відображення знижується. Значення менше 100 відображає зворотний результат – використання МСФЗ приводить до зростання відображення рівня чистого капіталу компаній.

Серед всіх МСФЗ не мали істотного впливу на Баланс (Balance Sheet) та Звіт про фінансові результати (Income Statement):

- МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів”;
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 11 “Будівельні контракти”;
- МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”;
- МСБО 24 “Розкриття інформації про зв’язані сторони”;

- МСБО 26 “Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення”;
- МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”;
- МСБО 33 “Прибуток на акцію”;
- МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність”.

Найбільшими проблемами на шляху адаптації до МСФЗ є обмежені рамки часу та висока собівартість навчання персоналу (рис. 6). Окремі стандарти вимагають багато технічних та методичних характеристик, а також інтерпретації на різні мови – а це не тільки затрата часу, але й додаткових коштів. Мультинаціональна компанія, осередок якої знаходиться в Ірландії, провела 12 конференцій для ознайомлення та перекваліфікації власного персоналу. Досить часто доводиться залучати зовнішніх експертів. Мовний бар’єр особливо явний в Італії (рис. 7).



Рис. 6. Статистичні дані стосовно персоналу

Кількість бухгалтерів та аудиторів-професіоналів – це дані про приблизну кількість фізичних чи юридичних осіб, які займаються обліком та звітністю в кожній країні. Дані були зібрані з кількох джерел: Звіту про дотримання стандартів та законів (ROSC); Бюро статистики праці США; Національне статистичне агентство Канади; компанії Guardian News and Media Limited та Управління статистики Міжнародної організації праці (МОП) [3].



Рис. 7. Часовий інтервал для початкового етапу імплементації МСФЗ

Висновки і перспективи подальших досліджень. Оскільки Україна є частиною Європи і перебуває у процесі інтеграції до світового економічного простору, процес переходу на МСФЗ для нашої країни став неминучим. Вимоги МСФЗ передбачають реорганізацію інформаційних

систем з метою більш гнучкого, достовірного і своєчасного збору даних для формування звітності. Імплементація МСФЗ поліпшує бізнес-репутацію країни в цілому, впровадження стандартів розглядається як готовність держави до реформ та інтеграції у світове економічне співтовариство.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. IFRS Adoption and Implementation in the World and in Latin America. Seminarian IFRS Colombia, November 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.javeriana.edu.co%2Fpersonales>
2. Regulation (EC) the Europarliament and of the Council of 19/07/2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/finance/accounting/legal_framework/ias_regulation
3. Перелік країн, що застосовують МСФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/IfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/ListCountriesUsingIFRS.aspx>
4. The implementation of IFRS in the UK Italy and Ireland [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.icas.org.uk/res_helliar_ifrs_report.pdf
5. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>
6. Страны, уже использующие МСФО или предполагающие переход на МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gaar.ru>
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.