

## Актуальні питання підготовки фінансової звітності за МСФЗ: завдання та виклики сучасності

Богуцька Л.Т.

кандидат економічних наук

Тернопільського національного економічного університету

Розглянуто передумови та необхідність упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України. Досліджено адаптацію системи бухгалтерського обліку до міжнародних підходів до реєстрації фінансового стану суб'єктами господарювання, що є важливим складником подальшої інтеграції національної економічної системи у світове співтовариство.

**Ключові слова:** фінансова звітність, Міжнародні стандарти фінансової звітності, конверсія, трансформація, адаптація.

Богуцкая Л.Т. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО: ЗАДАНИЯ И ВЫЗОВЫ СОВРЕМЕННОСТИ

Рассмотрены предпосылки и необходимость внедрения международных стандартов финансовой отчетности в учетную систему Украины. Исследована адаптация системы бухгалтерского учета к международным подходам к регистрации финансового состояния субъектами хозяйствования, что является важной составляющей дальнейшей интеграции национальной экономической системы в мировое сообщество.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, Международные стандарты финансовой отчетности, конверсия, трансформация, адаптация.

Bogutska L.T. TOPICAL ISSUES OF PREPARING FINANCIAL REPORTING FOR IFRS: TODAY'S CHALLENGES AND TASKS

Preconditions and necessity of introduction of the International Financial Reporting Standards in the registration system of Ukraine are considered. An order, terms and features of transition of domestic subjects of manage on IFRS is exposed. The adaptation of the accounting system to international approaches to the registration of financial status of economic entities is an important part of integration of the national economic system into the world economy.

**Keywords:** financial reporting, international financial reporting standards, conversion, transformation, adaptation.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Перехід підприємств України на міжнародні стандарти фінансової звітності є вимогою часу, ринкової системи господарювання й зумовлена необхідністю виконання договірних зобов'язань України щодо подальшої інтеграції в Європейський Союз. Застосування норм, прописаних Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), дають змогу формувати звітність, яка буде містити релевантну, зрозумілу та правдиву інформацію. Отже для вітчизняних суб'єктів господарювання ведення обліку та складання звітності за міжнародними стандартами стає об'єктивною необхідністю. Складність та невирішеність проблем адаптації національної системи бухгалтерського обліку в Україні до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності зумовлює потребу в дослідженні та узагальненні досвіду щодо їх вирішення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми реформування системи бух-

галтерського обліку в Україні досліджуються в працях цілої низки дослідників, зокрема В.М. Пархоменка, Л.Г. Ловінської, С.Ф. Голова, М.І. Бондаря, А.В. Озеран та ін. Однак єдності поглядів щодо подальшого напрямку дій у процесі такого реформування досягнути поки що не вдалося.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Хоча більшість дослідників підкреслює необхідність запровадження МСФЗ в Україні, однак є низка питань щодо того, яке місце вони будуть займати в системі обліку вітчизняних суб'єктів господарювання та який порядок застосування МСФЗ і П(С)БО для різних груп підприємств. Важливо також зазначити, що залишаються невирішеними і потребують подальших досліджень питання, яким чином облікова система буде діяти на підставі і національних і міжнародних стандартів та чи буде вона паралельно забезпечувати реалізацію інших завдань, зокрема пов'язаних із питаннями оподаткування.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Мета статті полягає у

тому, щоб надати оцінку позитивним моментам і складностям запровадження МСФЗ в Україні у зв'язку із внесеними законодавчими змінами, а також окреслити проблеми, з якими доведеться зіткнутися вітчизняній обліковій системі на даному етапі реформування; висвітлити можливі шляхи практичного застосування норм МСФЗ щодо формування показників фінансової звітності достатньо широкого кола суб'єктів підприємництва.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Важливим складником процесу інтеграції вітчизняної економічної системи у світове господарство є адаптація облікової системи до загальноприйнятих міжнародних підходів відображення результатів фінансово-господарської діяльності та фінансового стану суб'єктів господарювання. Трансформаційні реалії України потребують обґрунтованої та комплексної оцінки переваг національної інтеграції в міжнародний господарський простір. Особливу увагу міжнародне співтовариство приділяє усуненню в Україні перешкод для інвестицій, оскільки інвестиційна діяльність виступає важливим чинником подальшої міжнародної економічної інтеграції України у світову спільноту.

Іноземні інвестиції розцінюються як інструмент, який забезпечує розвиток та інтеграцію економіки країни до міжнародного рівня, що глобалізується завдяки наданню цілої низки активів, включаючи капітал, технологію, управлінські здібності і навички, доступ до іноземних ринків [1].

Важливо також відзначити, що головною рисою глобальної економіки є те, що вона є інформаційно-фінансовою, тому необхідність удосконалення регулювання інвестиційної діяльності включає формування якісного інформаційного забезпечення відображення фінансових показників підприємств, що, безумовно, позитивно сприятиме притягненню інвестиційних ресурсів, зокрема через міжнародні фондові ринки.

Якщо вести мову про реалії сучасного економічного розвитку нашої держави, то це стосується цивілізованого поступу України до ЄС, який значною мірою також залежить і від рівня організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, який повинен забезпечити формування якісної економічної інформації, необхідної для задоволення вимог усіх груп користувачів.

Не випадково питанням реформування облікової системи в останнє десятиріччя приділяється постійна увага науковців, практиків,

а також професійних організацій, що розробляють і впроваджують нормативно-правові документи. Зокрема, починаючи з 2006 р. Методологічна рада з бухгалтерського обліку, яка діє при Міністерстві фінансів України, ухвалила стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку в країні, посиляючись на нормативні документи ООН [2]. Також розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.06 № 911 було затверджено Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [4].

Важливим кроком у запровадженні норм цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні є підписання Президентом України Закону «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким було введено в дію ст. 12 «Застосування міжнародних стандартів» [3].

Відповідно до п. 2 ст. 12 ЗУ «Про бухгалтерський облік», передбачено перелік підприємств, які повинні застосовувати МСФЗ для складання фінансової звітності: публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Всі інші підприємства, згідно з п. 3 ст. 12, можуть використовувати МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності на підставі самостійно прийнятого відповідного рішення. Таким чином, закладено нормативну базу для подальшого реформування облікової системи вітчизняних підприємств на підставі МСФЗ. Однак у зв'язку з прийнятим рішенням виникають питання: що далі? які дії необхідно зробити? як цей крок пов'язується з іншими кроками, спрямованими на реформування обліку в Україні та інші питання, які потребують подальшого врегулювання.

Оскільки «візитною картою» діяльності підприємства виступає фінансова звітність підприємства, під час дослідження її показників можна зробити необхідні висновки про фінансовий стан підприємства, успішність веденої діяльності, а також щодо подальшої перспективи розвитку такого бізнесу, тому потенційного інвестора цікавитиме інформація, що міститься у фінансовій звітності. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію

про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Згідно з вимогами чинного законодавства, формування показників фінансової звітності відповідно до МСФЗ можливо здійснювати двома шляхами: методом трансформації чи методом паралельного обліку.

Трансформація (лат. *Transformatio*) – це процес перетворення однієї економічної системи на іншу. Це зміна, перетворення виду, форми, істотних властивостей чого-небудь. Метод трансформації під час складання фінансової звітності передбачає здійснення комплексу заходів для підготовки основних звітів у форматі МСФЗ шляхом групування облікової інформації відповідно до норм, що прописані у П(С)БО.

Якщо методи оцінки статей звітності, викладені у П(С)БО, узгоджуються з МСФЗ, трансформацію можна здійснити на базі фінансових показників, сформованих відповідно до вимог П(С)БО.

Процес трансформації також потребує здійснення комплексу таких заходів:

#### 1. Методологічний етап:

– Аналіз та адаптація загальних вимог до звітності у форматі МСФЗ з урахуванням особливостей ведення бізнесу конкретної компанії.

– Проведення порівняльного аналізу українських стандартів бухгалтерського обліку та МСФЗ для виявлення розбіжностей в оцінках.

– Консультаційні послуги з МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування МСФЗ».

– Підготовка облікової політики компанії відповідно до МСФЗ чи приведення норм діючої облікової політики у відповідність із МСФЗ.

#### 2. Трансформація звітності відповідно до МСФЗ:

– Проведення порівняльного аналізу облікової політики, підготовленої відповідно до українських стандартів П(С)БО та МСФЗ, опис і внесення коригувань.

– Збір інформації, необхідної для проведення трансформації.

– Підготовка структури звіту в індивідуальному порядку.

– Підготовка робочих документів.

– Внесення коригувань, а також проведення класифікації наявних активів і зобов'язань компанії.

– Складання Балансу і Звіту про прибутки та збитки відповідно до МСФЗ, а також підготовка приміток до звітності.

– Складання Звіту про рух коштів.

#### 3. Додаткові послуги:

– Підготовка додаткових розділів звітності.;

– Переведення звітності у валюту країни контрагента.

Якщо застосування МСФЗ відбувається вперше, то необхідно також скласти вступний баланс та баланс на початок першого звітного періоду за МСФЗ, а також скласти фінансову звітність за МСФЗ на звітну дату.

Сьогодні немає єдиної методики проведення трансформації звітності, складеної відповідно до П(С)БО, у звітність, яка б відповідала Міжнародним стандартам фінансової звітності. У кожному окремому випадку на неї впливатимуть особливості фінансово-господарської діяльності, порядок організації бухгалтерського обліку та облікова політика підприємства.

Під час переходу підприємства на норми ведення обліку та складання фінансової звітності згідно з МСФЗ необхідно також здійснити порівняльний аналіз виявлених розбіжностей вітчизняних П(С)БО та МСФЗ в оцінках статей балансу конкретної компанії; провести аналіз фінансової звітності, підготовленої компанією згідно з П(С)БО, на її відповідність МСФЗ. Важливим є узгодження облікової політики підприємства відповідно до МСФЗ. Здійснення цих заходів у подальшому значною мірою полегшить упровадження і застосування МСФЗ під час формування фінансових показників і складання звітності.

Розглянемо конверсію, як один зі шляхів формування показників діяльності за МСФЗ. Конверсія з латинської *convertio* (перетворюю, змінюю) – суттєве перетворення, принципова зміна умов. Цей підхід варто застосовувати для найбільш ефективного ведення паралельного обліку, хоча для цього необхідні суттєві інвестиції. Ефективне впровадження конверсії на підприємстві можливе шляхом упровадження процесу подвійного введення інформації в дві системи звітності або шляхом розроблення програмного забезпечення для формування звітності двох типів (за МСФЗ та П(С)БО). Застосування конверсії на практиці вимагатиме ведення подвійної системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Розглянемо більш детально переваги і недоліки застосування конверсії і трансформації (табл. 1).

Розглянувши практичні аспекти застосування норм чинного законодавства щодо формування звітності за МСФЗ, зауважимо, що внесення змін до Закону України «Про

Таблиця 1

**Переваги і недоліки конверсії і трансформації**

|               | <b>Переваги</b>  | <b>Недоліки</b>  |
|---------------|--|--|
| Конверсія     | Можливість отримання звітів за МСФЗ на вимогу, більша точність інформації у звітах порівняно з даними, отриманими шляхом трансформації   | Наявність постійних додаткових витрат на забезпечення ведення паралельного обліку              |
| Трансформація | Здійснюється з використанням даних, отриманих у системі бухгалтерського обліку за національними стандартами проводиться за вимогою і не потребує додаткових постійних витрат, пов'язаних із веденням подвійної бухгалтерії за П(С)БО та МСФЗ | Достовірність інформації значною мірою залежить від професійного судження облікового персоналу |

бухгалтерський облік і фінансову звітність», пов'язаних з обов'язковим застосуванням МСФЗ, є важливим і значущим кроком на шляху розвитку системи бухгалтерського обліку і звітності в нашій державі і може бути оцінено лише позитивно. У подальшому необхідно:

1) створити законодавчі підстави для більш широкого розповсюдження МСФЗ в Україні, що має стати підґрунтям для підвищення інвестиційної привабливості українських підприємств. Під час складання фінансової звітності за МСФЗ економічні суб'єкти отримують додаткові можливості для виходу на міжнародні ринки, залучення іноземних інвестицій, оскільки така звітність є більш інформативною і зрозумілою для потенційних інвесторів;

2) дати можливість уникнути законодавчих протиріч і нерегульованості нормативної бази, яка мала місце ще нещодавно. Застосування МСФЗ для складання фінансової звітності було передбачено рішенням ДКЦПФР від 30.10.2010 № 1780 «Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності». При цьому звітність за МСФЗ мала складатися додатково і паралельно зі звітністю за національними П(С)БО, враховуючи, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» не передбачав іншої альтернативи. Нині публічні товариства можуть уникнути проблеми дублювання складання звітності за різними вимогами згідно з МСФЗ і П(С)БО;

3) створити умови для підвищення якості формування облікової інформації тих підприємств, які візьмуть за основу ведення обліку і складання звітності за МСФЗ як на обов'язкових, так і на добровільних засадах. Водночас не можна не звернути увагу на те, що внесення змін до Закону України «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність» щодо розширення підстав для застосування МСФЗ не вирішує цілої низки проблем з формування облікової інформації.

На етапі самого запровадження МСФЗ підприємства, вочевидь, зустрілися із цілою низкою проблемних аспектів, пов'язаних із таким переходом.

По-перше, запровадження обов'язкового складання фінансової звітності за МСФЗ за 2012 р. передбачало необхідність установлення дати переходу на міжнародні стандарти станом на 31.12.2010 для формування порівняльної інформації. Однак ретроспективне застосування низки вимог стандартів є достатньо складним процесом, особливо з урахуванням специфіки господарювання вітчизняних підприємств, для яких характерні:

- наявність значної кількості так званих «проблемних активів» та значної частки неврахованого на балансі майна і в обліку операцій;
- складність в отриманні тієї чи іншої історичної інформації;
- труднощі у визначенні структури власності компаній;
- проблеми з оцінкою активів для їх відображення у звітності та ін.

Також неформальне застосування МСФЗ потребує підготовки з боку облікового персоналу, що, своєю чергою, вимагає спільних дій щодо допомоги у навчанні і перепідготовці від державних органів, навчальних закладів, професійних організацій.

Доцільно зазначити, що у більшості підприємств відсутні необхідні фінансові, технічні та інформаційні ресурси для переходу на МСФЗ.

Перелік проблемних моментів можна продовжувати, однак хотілося б зосередити увагу на одному аспекті, який є головним каменем спотикання на шляху широкого запровадження МСФЗ в Україні серед тих, для кого таке запровадження є добровільним. Для

того щоб застосування МСФЗ для ведення обліку і складання звітності отримало широке розповсюдження не лише в тих компаніях, які є публічними, повинен існувати запит із боку реального користувача на формування саме такої звітності. А, на жаль, такого запиту з боку більшої частини власників вітчизняних підприємств сьогодні немає через низький рівень довіри користувачів інформації до показників звітності.

**Висновки з цього дослідження.** Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити висновок, що завдяки внесенню змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 23.05.2011 в Україні створено законодавчі підстави для більш широкого запровадження МСФЗ. А також зазначимо, що відповідні законодавчі зміни є вагомим, але лише першим кроком на шляху подальшого реформування облікової системи в Україні в напрямі її наближення до європейських вимог. Подальші кроки мають полягати в тому, що необхідно сформулювати запит на якісну фінансову інформацію з позицій потен-

ційного і реального власника, а це можна зробити лише шляхом підняття статусу фінансової звітності і визначення пріоритетності під час ведення обліку на цілі достовірності облікової інформації і складання якісної фінансової звітності, на підставі якої шляхом коригувань може бути складено податкову звітність.

Визначене коло питань потребує подальшого обговорення серед професійної і наукової спільноти та широкого кола користувачів звітності, оскільки саме на підставі пошуку консенсусу інтересів користувачів можна віднайти оптимальні шляхи подальшого реформування облікової системи України. Реальна оцінка діючого стану обліково-контрольної системи вітчизняних підприємств і системи їх оподаткування, на жаль, приводить до висновку, що більш широке запровадження МСФЗ для складання фінансової звітності в Україні є перспективним кроком, але без прийняття низки додаткових рішень вирішення проблеми формування єдиної та цілісної інформаційної бази складання фінансової та податкової звітності не може бути здійснено.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / С.Ф. Голов. – К., 2009. – 31 с.
2. Документы Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию. Девятая сессия ООН. Нью-Йорк – Женева, 1997. – С. 311.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>.
4. Розпорядження про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.