

Міністерство фінансів України
Агентство з міжнародних стандартів фінансової звітності
Аудиторська палата України
Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України
Університет національного та світового господарства (Болгарія, Софія)
Полоцький державний університет (Беларусь, Новополоцьк)
Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова
Харківський інститут фінансів УДУФМТ
Подільський державний аграрно-технічний університет
Луцький національний технічний університет
Інтернет-видання «МСФО под ключ»

**ВІСНИК ВІДКРИТОЇ МІЖНАРОДНОЇ
ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЇ
«МСФЗ: ДОСЛІДЖЕННЯ, НАУКА,
ПРАКТИКА, ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ»**

1 квартал 2015 року

Харків 2015

МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація: матеріали відкритої міжнар. інт.-конф., Харків, – 1 квартал 2015 / ред. кол.: О.В. Харламова – Х. : Агентство з МСФЗ, 2015. – 41 с.

2 Вісник містить тези вітчизняних авторів, які були представлені на Відкритій міжнародній інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». У віснику розглянуто практику впровадження МСФЗ в країнах світу, впровадження МСФЗ в корпоративному секторі та у сфері фінансових послуг, застосування МСФЗ у малому та середньому бізнесі, висвітлені аспекти обліково-аналітичного та методичного забезпечення, аналізу і аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Вісник приверне увагу як науковців так і обліково-фінансових працівників, бухгалтерів, економістів, аудиторів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

Редакційна колегія не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, що надана авторами, та залишає за собою право не розділяти поглядів деяких авторів на ті чи інші питання, розглянуті на конференції.

Автори опублікованих матеріалів несуть повну відповідальність за підбір, точність наведених фактів, цитат, посилань, економіко-статистичних даних, галузевої термінології, інших відомостей.

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1 «ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В КРАЇНАХ СВІТУ: УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ».

Корюкова Т.С. Застосування МСФЗ в країнах пострадянського простору: досвід для України.....	4
Нікітіна Л.В. Застосування МСФЗ в країнах світу.....	5
Корчак В.С. Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами.....	7
Семенюк М.О. Проблеми, перспективи та можливості складання звітності згідно МСФЗ в Україні.....	8
Липова А.С. Бюджетування на основі міжнародних стандартів фінансової звітності: уроки для України.....	10

СЕКЦІЯ 2 «ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В КОРПОРАТИВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ»

Гордієнко Н.І. Досвід і проблеми складання фінансової звітності підприємствами за МСФЗ.....	13
Марухян Э. Г. Складання фінансової звітності в Україні за МСФЗ.....	15

СЕКЦІЯ 3 «ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В СФЕРІ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ»

Бабкова О.С. Банківські установи як «першопрохідці» у впровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності.....	17
---	----

СЕКЦІЯ 4 «МСФЗ ДЛЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД, ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ»

Кацель М.К. Впровадження та практичне застосування МСФЗ для складання звітності середніх та малих підприємств України.....	19
--	----

СЕКЦІЯ 5 «МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ І АНАЛІЗУ»

Череватенко В.В. Дисконтирование в МСФО.....	21
Скряга Н.О. Аналіз консолідованої звітності за МСФЗ.....	22
Троян В.І. Дисконтування у МСФЗ.....	24

СЕКЦІЯ 6 «МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ»

Харламова Е.В. Курсовые разницы: анализ требований к представлению в МСФО-отчетности.....	26
Бадалова Ж. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами.....	27
Лукин В.А., Москаленко Е.В., Пискунов Р.А. Справедливая стоимость как экономическая категория.....	29
Плахута М.А. Облік капіталу за міжнародними та національним стандартами.....	30
Романцова К.В. Концептуальні засади складання звіту про рух грошових коштів: закордонна та вітчизняна практика МСФЗ-звітність: обліково-аналітичне та методичне забезпечення.....	32
Папко Ю.В. Відображення доходів в звітності підприємств, складеній за МСФЗ.....	34
Ларіонова В.О. Облік фінансової оренди згідно з міжнародними стандартами фінансового обліку.....	37
Пилипчак М.Ю. Визначення та визнання витрат у фінансових звітах суб'єктів господарювання, сформованих за МСФЗ.....	38

Корюкова Т.С.

Харківський інститут банківської справи Університету банківської справи
Національного банку України**Застосування МСФЗ в країнах пострадянського простору: досвід для України**

Анотація. Узагальнено досвід пострадянських країн (Естонії, Латвії, Литви, Казахстану, Киргизстану, Таджикистану, Росії, Білорусії, Азейбарджану, Вірменії, Грузії, Молдови, Туркменістану), що дає змогу уникнути помилок, які було виявлено в даних країнах при запровадженні МСФЗ. Адже спільним для цих країн є те, що всі вище перелічені країни є активними учасниками у міжнародному економічному просторі, що зумовлює необхідність застосування МСФЗ.

Україна прямує до вступу в європейський економічний простір, що не можливо без відповідної системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. То ж питання впровадження МСФЗ є необхідною умовою для вступу в європейський простір.

Перехід на МСФЗ надасть українським підприємствам можливість залучення до ринку міжнародних капіталів, а сформована звітність відрізнятиметься високою інформативністю та корисністю для користувачів. Звичайно, впровадження МСФЗ є досить складним процесом, а тому в роботі досліджується досвід пострадянських країн (Естонії, Латвії, Литви, Казахстану, Киргизстану, Таджикистану, Росії, Білорусії, Азейбарджану, Вірменії, Грузії, Молдови, Туркменістану), що дасть змогу уникнути помилок, які було виявлено в даних країнах при запровадженні МСФЗ. Адже спільним для цих країн є те, що всі вище перелічені країни є активними учасниками у міжнародному економічному просторі, що зумовлює необхідність застосування МСФЗ.

Рівень розробленості проблеми полягає у вивченні досвіду запровадження МСФЗ пострадянськими країнами із виділенням позитивних і негативних аспектів цього процесу задля використання цих уроків для України.

Оцінка ситуації та напрями вирішення визначених проблем викладені в монографіях і наукових статтях провідних учених України та зарубіжжя: П.С. Безруких, О.С. Бородкіна, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Вериги Г, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненко, Картузова Т.В., Г.Г. Кірейцева, Корчагіна І.В., М.М. Коцупатрого, В.Г. Лінника, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, П.Т. Саблука.

1 січня 2012 року набрали чинності норми Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 року щодо складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, за міжнародними стандартами. Згідно цього Закону «міжнародні стандарти фінансової звітності – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності».

В даний час МСФЗ застосовуються в США, Канаді, Японії, Австралії, всіх країнах ЄС (за винятком Мальти та Ліхтенштейну), та всіх країнах, що входили до колишнього Радянського Союзу.

Переважна більшість країн запровадили МСФЗ на законодавчому рівні в 2002 році, зокрема це Естонія, Латвія, Литва, Казахстан, Киргизстан, Таджикистан. Це пов'язано з деякими передумовами, а саме інтеграцією економік в єдине європейське співтовариство.

Рівномірними є сплеск бажань країн пострадянського простору в 2004, 2005, 2007 та 2011 роках, що зумовлено поступовим процесом вступу до європейського економічного простору. Відсутній поштовх до нововведень в сфері МСФЗ в 2003, 2006 та 2009 роках.

В Україні застосовуються як МСФЗ, так і Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО).

Перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані застосовувати МСФЗ, позначений ч. 2 ст. 121 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Найбільш суттєва відмінність МСФЗ від П(С)БО – увага до деталей. Крім форм фінансової звітності, практично ідентичних вітчизняним, МСФЗ передбачає велику кількість приміток, що детально розкривають суть операцій.

Наприклад, в П(С)БО відсутній звіт, що розкриває інформацію в розрізі сегментів бізнесу, немає вимог про розкриття інформації про суми невикористаних кредитних коштів, про виділення сум, що відносяться до часток участі в спільній діяльності, МСФЗ містять більш докладні вимоги до розкриття інформації про облікову політику у так далі.

Дуже гостро щодо запровадження міжнародних стандартів стоїть проблема контролюючих інститутів – на сьогодні чітко не визначено, який орган відповідатиме за контроль дотримання МСФЗ.

В Україні застосування МСФЗ набирає все більших обертів і актуальності у зв'язку зі змінами в законодавстві про бухгалтерський облік. Трансформація звітності на МСФЗ досить трудомістка, оскільки звітність за міжнародними стандартами суттєво відрізняється від звітності за національними стандартами, навчальна

література важкодоступна і не просто знайти компетентного фахівця, що володіє практикою застосування МСФЗ. На лекторів, тренерів та спеціалістів зі знанням МСФЗ підвищується попит і росте їх ціна на ринку. Відповідно бухгалтери та фінансові директори, що володіють уміннями складати фінансову звітність за МСФЗ будуть затребувані на своїх робочих місцях, отримають впевненість та перевагу поміж своїх колег.

То ж надзвичайної актуальності набирає питання вивчення дисциплін щодо МСФЗ в вищих навчальних закладах. В 2013 році в освітньо-професійну програму магістра за напрямом підготовки «Облік і аудит» було внесено дисципліну за вибором студента під назвою «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку» курс якої – 54 години, тобто 4,2 % в питомій вазі серед всіх інших дисциплін. Потрібно зазначити, що ця дисципліна є основою для здобуття знань про міжнародні стандарти, а тому вона має стати обов'язковою, а не предметом за вибором студента.

Сьогодні МСФЗ в Україні навчають приватні консалтингові компанії, наприклад Азимут, Елькон, Нікланд, а також Міжнародна асоціація бухгалтерів.

Стосовно перспектив введення МСФЗ, можна зазначити, що вони виступають ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для доходів і витрат, оцінює активи і зобов'язання, яка надає можливість об'єктивно розкривати і відображати наявні фінансові ризики у суб'єктів звітування, а також порівнювати результати діяльності з метою забезпечення адекватного оцінювання потенціалу та прийняття відповідних управлінських рішень.

Таким чином, процес переходу до використання МСФЗ доречно розглядати як один з основних факторів продовження та активізації реформи бухгалтерського обліку в країні.

Висновки. Впровадження МСФЗ потребує тривалого часу й значних зусиль.

Та для України, яка прямує до вступу в Європейський економічний простір впровадження МСФЗ є необхідною умовою. При застосуванні МСФЗ виникають певні труднощі, пов'язані з регулюванням, мотивацією, культурою та менталітетом, масштабом, освітою, перекладом, доступністю вмісту, їх складністю та структурою. Однак, використовуючи наведений досвід пострадянських країн Україна може зробити все для уникнення помилок інших країн, та використати їх позитивний досвід у впровадженні МСФЗ враховуючи ще й особливості власної країни.

Нікітіна Л.В.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Застосування МСФЗ в країнах світу

Анотація. Виокремлено можливі форми застосування МСФЗ. Розподілено країни за формами застосування МСФЗ. Доведено, що в Україні національні стандарти розробляються окремо, хоча при цьому використовуються основні концепції МСФЗ.

У передмові до МСФЗ зазначається, що метою діяльності РМСБО є розробка системи зрозумілих, прийнятних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку високої якості, які вимагають подання у фінансовій звітності високоякісної, прозорої та порівнянної інформації з метою надання допомоги учасникам різних ринків капіталу в усьому світі та іншим користувачам у прийнятті економічних рішень.

МСФЗ не домінують над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності в певній країні. Ці стандарти не є обов'язковими, вони виступають як рекомендації до запровадження.

Тому результат запровадження МСФЗ у світовому масштабі залежить від переконання урядів та органів, які розробляють власні стандарти, визнання та підтримки зусиль РМСБО багатьма зацікавленими сторонами у різних регіонах світу, зростання престижу бухгалтерської професії.

Рада з МСБО активно співпрацює з національними органами, що встановлюють стандарти, щоб конвергенція національних стандартів бухгалтерського обліку та МСФЗ сприяла прийняттю високоякісних рішень.

Метою є розроблення своїх національних стандартів для кожної країни світу, які регулюють порядок складання і подання фінансових звітів. Проте у формі й змісті цих стандартів у різних країнах до утворення КМСБО мали місце значні відмінності.

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ставить за мету сформулювати єдині принципи обліку, які були б прийнятні до застосування в різних країнах світу, виділяючи національні особливості ведення бухгалтерського обліку, систематизує їх і по можливості виключає.

Увага РМСБО зосереджена на суттєвих питаннях і можливостях уникнення ситуацій, коли МСФЗ є досить складними для розуміння, що унеможливить їх широке та ефективне використання у світовому масштабі.

Основною організацією, що займається розробкою міжнародних стандартів, є спеціальна Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board, IASB).

Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності покликаний звузити розбіжності систем обліку та звітності шляхом зближення правил обліку і процедур, пов'язаних з підготовкою та поданням фінансової звітності.

Підходи до застосування МСФЗ різними країнами світу відображені у табл. 1. Слід відмітити, що автономно розроблені національні стандарти високорозвинених країн (США, Великобританії, Німеччини, Канади та ін.) в основному відповідають міжнародним стандартам.

Таблиця 1. Підходи до застосування МСФЗ різними країнами світу

№ з/п	Форма використання МСФЗ	Країни
1	2	3
1	Національні стандарти розробляються автономно без використання основних концепцій МСФЗ	США, Канада, Великобританія, Німеччина, Іспанія, Австрія, Японія, Корея, Бельгія, Росія
2	Національні стандарти розробляються окремо, хоча при цьому використовуються основні концепції МСФЗ. Посилання на МСФЗ відсутнє у національних стандартах, які можуть дати більший або менший вибір методів чи підходів	Франція, Литва, Португалія, Словаччина, Чехія, Україна, Туреччина, Норвегія, Індія, Сінгапур, Південна Африка, Мексика
3	Національні стандарти розробляються окремо, хоча при цьому використовуються основні концепції МСФЗ. Але кожен національний стандарт містить розділ, в якому дається порівняльна характеристика цих стандартів з відповідними МСФЗ	Італія, Швеція, Данія, Югославія, Австралія, Гонконг
4	При розробці національних стандартів враховуються норми і правила відповідних МСФЗ	Молдова, Болгарія, Словенія, Іран, Філіппіни, Китай, Чилі, Туніс
5	МСФЗ використовуються без змін як національні стандарти, але з додатковими поясненнями	Латвія, Вірменія, Грузія, Румунія, Хорватія, Непал, Македонія, Киргизстан, Мальта, Панама, Гаїті
6	МСФЗ використовуються без ЗМІН ЯК національні стандарти. По питаннях, які не розкриті в МСФЗ, розробляються власні національні стандарти	Малайзія, Папуа-Нова Гвінея
7	МСФЗ використовуються як національні стандарти, але в окремих випадках вони можуть бути пристосовані до місцевих вимог та обставин	Польща, Албанія, Колумбія, Ямайка, Таїланд, Уругвай, Замбія, Кенія, Судан
8	Національні стандарти відсутні. МСФЗ формально не визнані, але, як правило, використовуються	Ботсвана, Лесото

Проаналізувавши інформацію про застосування МСФЗ в різних країнах світу, можна побачити, що перехід на МСФЗ допоможе світовому бізнесу спілкуватися однією мовою. Тобто довести фінансову звітність до зрозумілих, прийнятних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку високої якості, які вимагають подання у фінансовій звітності високоякісної, прозорої та порівнянної інформації з метою надання допомоги учасникам різних ринків капіталу в усьому світі та іншим користувачам у прийнятті економічних рішень.

МСФЗ несуть собою рекомендації, дані стандарти не є обов'язковими для застосування, це справа кожної країни окремо переходити чи не переходити на МСФЗ. Як показує практика МСФЗ країн світу особливо не відрізняються від офіційних Міжнародних стандартів, тобто їх беруть за основу та приймають, як МСФЗ для даної країни. Такі кроки є позитивними для підведення фінансової звітності до однакових вимог світового бізнесу.

Корчак В.С.

Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного
торговельно-економічного університету

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами

Анотація. Окреслено завдання зробити ведення бухгалтерського обліку відповідним до світових стандартів. Доведено необхідність для вітчизняних підприємств застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, так як вони надають максимально можливу гармонізацію різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик країн. Сформульовано переваги складання фінансових звітів за міжнародними стандартами.

Останнім часом Україна досить активно бере участь у впровадженні Міжнародних стандартів фінансової звітності. Для України це є досить важливим кроком при виході на світовий ринок. Головним чином це дозволяє зробити ведення бухгалтерського обліку відповідним до світових стандартів, звітність українських підприємств стане зрозумілою та зіставною для іноземних користувачів, що призведе до більш тісного та активного співробітництва.

Здатність підприємства утворювати грошові кошти у результаті господарської діяльності є важливим показником його фінансової стійкості. Жодне підприємство не може продовжувати існування тривалий час, не утворюючи грошові кошти у результаті своєї діяльності.

Важливим також є для вітчизняних підприємств застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, так як вони надають максимально можливу гармонізацію різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик країн.

Тому дане питання є актуальним саме для України. Вивчення і впровадження міжнародних стандартів є необхідним для розвитку економічних відносин України із зарубіжними країнами.

Найхарактернішою закономірністю сучасного світу є величезне зростання зовнішньоекономічних зв'язків країн із різним ступенем розвитку. Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи і характер економічного та соціального розвитку, загальний економічний і політичний стан, тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Становлення та розвиток цих відносин – безпосередній результат поступової інтернаціоналізації виробництва і формування ринку.

Тенденція до глобалізації ринків капіталу робить необхідним створення єдиної системи фінансового обліку. Усвідомлення цієї необхідності є важливим кроком вперед у напрямку до створення міжнародних стандартів обліку та аудиту. В іншому випадку подальший розвиток міжнародних ринків капіталу ставиться під питання, оскільки різноманітність систем обліку ускладнює вибір ефективного об'єкта для інвестування.

Перехід до складання звітності за міжнародними стандартами є одним із раціональних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку, оскільки концепція створення міжнародних стандартів ґрунтується на створенні єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та увібрала всі найкращі якості міжнародного досвіду ведення бухгалтерського обліку. Проте це є ефективним лише для тих підприємств, які мають намір вести підприємницьку діяльність не тільки в Україні, але й за кордоном.

Використання фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами мають ряд переваг:

1. Об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами;
2. Задоволення потреб користувачів фінансової звітності;
3. Полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зі ставності і прозорості, незалежно від країни або галузі;
4. Сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;
5. Доступ до міжнародних ринків капіталу.

Фінансова звітність підприємств різних країн світу має певні відмінності, обумовлені соціальними, економічними і політичними чинниками. Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації і ухвалення рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

МСБО не є домінуючими над законодавчими актами, які регулюють складання фінансової звітності в певній країні.

На сьогоднішній день МСБО використовуються:

1. як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;
2. як міжнародний базовий підхід для тих країн, які розробляють свої власні вимоги;
3. фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам надавати фінансові звіти відповідно до МСБО;
4. наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;
5. Світовим банком, який вимагає від позичальників надання фінансової звітності відповідно до МСБО;
6. великою кількістю підприємств.

Практика свідчить, що ухвалення і дотримання МСБО забезпечує:

- 1) зменшення ризику для кредиторів і інвесторів;
- 2) зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- 3) поглиблення міжнародної кооперації у сфері бухгалтерського обліку;
- 4) однозначне розуміння фінансової звітності і зростання довір'я до її показників у всьому світі.

МСБО в Україні застосовують підприємства, чиї інвестори зацікавлені в їх складанні, а також компанії, що бажають одержати кредит у банках, які вимагають звітність за МСБО, або вийти на міжнародні фондові ринки.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСБО можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки й світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСБО, роблять її адекватнішою й здатною відобразити справжній майновий і діловий стан організації. У зв'язку із цим цінність МСБО важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів.

Семенюк М.О.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Проблеми, перспективи та можливості складання звітності згідно МСФЗ в Україні

Анотація. Висвітлено основні підходи до застосування МСФЗ, сформульовано основні перешкоди для ведення звітності та обліку за МСФЗ в Україні. Сформульовано результати впровадження МСФЗ в Україні.

У зв'язку з прагненням України вступити до Європейського Союзу з'явилась необхідність переведення існуючої в нашій країні системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у відповідність до вимог ринкової економіки, які отримали найбільш повне відображення в міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності у певній країні.

Через це впровадження МСФЗ здійснюється передусім зусиллями членів Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на місцях з метою переконання урядів та органів, які встановлюють стандарти і контролюють ринки цінних паперів, а також представників ділових кіл, дотримуватися міжнародних стандартів при складанні фінансових звітів.

На Міжнародному конгресі національних регуляторних органів у сфері бухгалтерського обліку, організованому Правлінням Ради з МСФЗ у вересні 2007 року у Лондоні, учасниками було складено три підходи до шляхів переходу на МСФЗ, таких як:

1. конвергенція національних стандартів до МСФЗ;
2. розробка національних стандартів на основі МСФЗ;
3. прийняття МСФЗ як національних стандартів.

Для України, найбільш прийнятним став такий підхід, як розробка національних стандартів на основі МСФЗ.

Основними перешкодами для ведення звітності та обліку за МСФЗ в Україні є:

1. Брак кваліфікованого персоналу

На даний час на ринку праці в Україні недостатньо фахівців з МСФЗ,

тому переважно менша кількість підприємств має змогу скласти звітність та вести облік згідно МСФЗ самостійно, більша кількість змушена звертатися до консалтингових і аудиторських компаній.

2. Відсутність прозорості

Забезпечення прозорості суб'єктів національної економіки має величезне значення, оскільки, ринкова вартість капіталу визначається двома ключовими чинниками: майбутніми доходами та майбутніми ризиками. Деякі ризики дійсно характерні для діяльності самих організацій, проте є й такі, які спричинені відсутністю необхідної інформації, відсутністю точних відомостей про прибутковість капіталовкладень. Кредитори і інвестори згодні одержувати менший прибуток, але бути впевненими в тому, що достовірна, справедлива і точна інформація знизить їх ризики.

3. Великі затрати

Найбільш суттєвими витратами для підготовки звітності по МСФЗ, є витрати на наймання компетентного персоналу, таких як фахівців зі складання звітності по міжнародним стандартам або навчання персоналу підприємства, а також на консультаційні та аудиторські послуги.

Заробітна плата у спеціалістів з ведення МСФЗ та які мають сертифікати, які підтверджують ці знання, набагато вища, за звичайних бухгалтерів або у інших фінансових спеціалістів.

Зазвичай ці витрати найбільш високі на момент переходу підприємства на МСФЗ, але після впровадження міжнародних стандартів вони суттєво знизяться.

Існує два основних напрями ведення згідно МСФЗ:

1. Переведення даних українського обліку відповідно до МСФЗ

Переведення являє собою переклад української фінансової звітності в міжнародну шляхом корегування окремих показників. Зазвичай при такому підході до ведення звітності, підприємство втрачає багато часу.

2. Паралельне ведення бухгалтерського обліку як по українським, так і по міжнародним стандартам.

Паралельне ведення обліку по міжнародним стандартам полягає в відображенні у обліку МСФЗ кожної господарської операції, що для крупного підприємства буде технічно не можливо не маючи дорогої автоматизаційної системи та персоналу для підтримання її.

Вибір ведення звітності згідно МСФЗ зазвичай обумовлений передбачуваними витратами і метою впровадження міжнародних стандартів на підприємстві.

Зазвичай підприємства на яких керівництво буде ширше використовувати інформацію, зіставлену на основі МСФЗ, обирають паралельне ведення обліку.

Такий спосіб, на мій погляд, ефективніше, оскільки дозволяє компанії будувати систему внутрішньої звітності на тих же принципах, що і зовнішньої.

Для обґрунтування доцільності й необхідності використання міжнародних стандартів в Україні справедливим є наведення наступних доводів:

- формування звітності за західними стандартами є одним з важливих кроків, що відкривають вітчизняним підприємствам можливість залучення до міжнародних ринків капіталу;
- міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована згідно МСФЗ, відрізняється високою інформованістю й корисністю для користувача;
- використання МСФЗ дозволяє значно скоротити час і ресурси, необхідні для розробки національних правил формування звітності. Ці стандарти закріплюють досить тривалий досвід ведення обліку і звітності в умовах ринкової економіки.

Професійне використання МСФЗ дає можливість досягти таких результатів, як:

1. Формування звітності для інвесторів, банків та зарубіжних партнерів у короткі терміни з високою точністю та з мінімальними витратами;
2. Звітність підприємства зможуть перевірити та підтвердити провідні світові аудитори;
3. Звітність зіставлена за міжнародними стандартами дає змогу об'єктивно оцінити стан підприємства по міжнародним критеріям та приймати обґрунтовані управлінські рішення;
4. Підприємство, яке веде облік та звітність згідно міжнародних стандартів отримує міжнародне визнання та репутацію серйозного партнера;
5. Зменшення витрат на ведення МСФЗ.

На сьогодні можна констатувати такі результати впровадження МСФЗ в Україні:

- прийнятий Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ;
- досягнуто домовленість з НБУ та професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів про спільні та скоординовані дії використання в Україні МСФЗ (Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ);
- налагоджується співпраця з Радою по МСФЗ;
- оприлюднені міжнародні стандарти на веб-сайті Міністерства фінансів України.

Основні переваги застосування МСФЗ полягають у наступному:

- залучається закордонне фінансування;
- підвищується корпоративний імідж шляхом публікації більш якісної фінансової інформації;
- посилюється фінансова прозорість;
- досягається порівнянність фінансової інформації, підготовленої у різних країнах;
- зростає ступінь популярності компаній в середовищі конкурентів, покупців і на фінансових ринках.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків.

Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації.

У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Липова А.С.

Харківський національний університет ім. В. Н.Каразіна

Бюджетування на основі міжнародних стандартів фінансової звітності: уроки для України

Анотація. Охарактеризовано бюджетування як ефективний інструмент фінансового управління в діяльності будь-якого підприємства. Доведено необхідність конвергенції згідно МСФЗ системи управлінського обліку та бюджетування як прогресивної управлінської технології, що сприяє забезпеченню раціонального управління фінансовими результатами, рухом грошових коштів, активами та пасивами, удосконаленню аналізу та контролю діяльності різноманітних суб'єктів господарювання України в умовах активізації євроінтеграційних процесів.

Бюджетування є ефективним інструментом фінансового управління в діяльності будь-якого підприємства. Основою бюджетування, зокрема його якості та інформативності, є управлінський облік, що призначений для прийняття внутрішніх управлінських рішень.

Наразі в Україні існує об'єктивна потреба в переході до міжнародних стандартів фінансової звітності (надалі – МСФЗ), що викликана процесами глобалізації та необхідністю виходу компаній на світові фінансові ринки. Усі ці фактори вказують на актуальність проблеми дослідження взаємозв'язку між принципами бюджетування й принципами ведення управлінського обліку, який повинен враховувати норми національного законодавства в сфері обліку й фінансової звітності та міжнародні стандарти обліку. Тому необхідна конвергенція згідно МСФЗ системи управлінського обліку та бюджетування як прогресивної управлінської технології, що сприяє забезпеченню раціонального управління фінансовими результатами, рухом грошових коштів, активами та пасивами, удосконаленню аналізу та контролю діяльності різноманітних суб'єктів господарювання України в умовах активізації євроінтеграційних процесів.

У сучасних умовах управлінський облік в Україні сильно інтегрований з бухгалтерським. Таким чином, в системі бухгалтерського обліку виділяються статті, які дають можливість формувати управлінську звітність.

На сьогодні розроблено на базі міжнародних стандартів та затверджено наказами Мінфіну 32 національних положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО). Основне завдання стандартів – визначення єдиного порядку підготовки та подання фінансової звітності, в тому числі вироблення критеріїв визнання окремих статей та операцій, їх класифікація та порядок відображення у звітності; методи оцінки, обсяг інформації, що підлягає розкриттю у звітності та опису в примітках [1].

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998р. № 1706, передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. Мета введення цих стандартів – забезпечити порівнянність і зрозумілість для міжнародних інвесторів звітів суб'єктів господарської діяльності різних країн світу. Стандарти мають певну гнучкість, що дозволяє враховувати особливості національних економік – вони містять не чітко прописані форми і правила, а лише загальні принципи і підходи до відображення операцій і розкриття інформації. При цьому стандарти постійно допрацьовуються і доповнюються, виходячи зі зміни ситуації на світових ринках [1].

Міжнародні стандарти широко використовуються у всьому світі. Для успішного впровадження МСФЗ в Україні, необхідно в першу чергу реалізувати наступні пункти: призначення відповідальних за адаптацію і впровадження стандартів, визначення переліку суб'єктів, які зобов'язані надавати звітність за МСФЗ, планування заходів по навчанню кадрів. Перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані застосовувати МСФЗ, позначений ч. 2 ст. 121 Закону «Про бухгалтерський облік»:

1. за 2012 рік: публічні і акціонерні товариства; банки; страхові компанії.
2. з 01.01.2013: всі компанії, наступних видів діяльності: надання фінансових послуг; недержавне пенсійне забезпечення.
3. з 01.01.2014: компанії, що надають допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування [2].

Завдяки цим нормативно-правовим актам частина великих вітчизняних компаній веде звітність за міжнародними стандартами. Серед них – ВАТ «Укртелеком», ЗАТ «Утел», ВАТ «Укрнафта», корпорація «Інтерпайп», ПрАТ «Філіп Морріс Україна» і багато інших [7].

Найбільш суттєва відмінність МСФЗ від ПСБО – увага до деталей. Крім форм фінансової звітності, практично ідентичних вітчизняним, МСФЗ передбачає велику кількість приміток, що детально розкривають суть операцій [8].

Керівнику підприємства необхідно обрати стратегію впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення цього питання: 1) трансформація бухгалтерської звітності – звітність, складена за національними стандартами, у кінці періоду коригується відповідно до МСФЗ; 2) конверсія – ведення обліку паралельно за національними та міжнародними стандартами [10].

Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності є вимогою часу, ринкової системи господарювання й зумовлена потребою виконання договірних зобов'язань України з метою інтегра-

ції до Європейського Союзу. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні була прийнята від 24 жовтня 2007 р. № 911-р для розвитку міжнародного співробітництва, залучення іноземних інвестицій в економіку України, успішного виходу вітчизняних підприємств на міжнародні ринки та поглиблення їхньої участі у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничої кооперації [7].

Таким чином, позитивними сторонами застосування МСФЗ як для суб'єктів господарювання: можливість отримання великої кількості необхідної надійної інформації для прийняття управлінських рішень; забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність; можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки; престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів; прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності. Але в той же час існує низка труднощів, пов'язаних з оновленням, перекладанням та тлумаченням міжнародних стандартів та забезпеченням кваліфікованим персоналом [4].

Інформаційною основою бюджетування як управлінської технології діяльності різноманітних суб'єктів господарювання є бухгалтерський облік, який, крім того, що надає необхідну інформацію як для бюджетного планування, так і для подальшого контролю та аналізу виконання бюджетів, є однією зі складових бюджетного процесу [3].

Закордонні підходи до бюджетування зорієнтовані на удосконалення та оптимізацію бюджетування з метою підвищення його ролі у реалізації довгострокових цілей розвитку суб'єктів господарювання. В той час, в Україні ж на сучасному етапі розуміння сутності бюджетування в системі управління підприємством залишається дещо штучно звуженим, позбавленим стратегічних орієнтирів [9].

Детальніше зв'язок бюджетування та бухгалтерського (управлінського) обліку в системі управління підприємствами зображено на рис. 1.



Рис. 1. Зв'язок бюджетування та бухгалтерського (управлінського) обліку в системі управління підприємствами [3]

В умовах глобалізації до прийняття обов'язкового використання МСФЗ усіма країнами світу в окремих підприємств, особливо транснаціональних корпорацій, виникає питання, яких облікових стандартів дотримуватись у своїй діяльності. Якщо корпорація хоче бути дійсно повноправним членом міжнародної спільноти, то вона повинна надавати перевагу МСФЗ над європейськими і національними стандартами [5].

Безумовно, планування і управлінський облік у межах системи бюджетування повинні бути взаємопов'язані, що необхідно, насамперед, для того, щоб порівняння план-факту було осмисленим. Отже, говорячи про обґрунтування приведення системи бюджетування у відповідність до МСФЗ, виділяються такі необхідні етапи: рекласифікація рахунків; ведення управлінського обліку на основі рекласифікації рахунків [6].

За допомогою впровадження у практичну діяльність вищезазначених кроків можна досягти зіставлення бюджетних та управлінських форм звітності, що значно полегшить і оптимізує весь бюджетний процес. Особливо цінним моментом є підвищення прозорості процедури контролю виконання бюджету, оскільки управлінська і фінансова звітність будуватимуться на однакових принципах обліку, а також зникне необхідність у перегрупованні окремих статей [6].

Література

1. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. – [Електронний ресурс]. – Офіц. веб-сайт. – Верховна Рада. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov>.

ua/laws/show/z0391-99

2. Біда, С. О. Організаційно-методичний механізм впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах / С. О. Біда // Ефективна економіка. — 2014. — № 6. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3103>

3. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник –Львів: “Магнолія-2006”, 2009. – 744 с.

4. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД. - [Електронний ресурс]. - Офіц. веб-сайт. - Незалежна асоціація банків України. - Режим доступу: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>

5. Григорів О.О. Роль бюджетування і бухгалтерського (управлінського) обліку у системі управління вищими навчальними закладами / О.О. Григорів // Культура народів Причорномор'я. — 2012. — № 234. — С. 27-29. — [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/59033/08-Grygoriv.pdf?sequence=1>

6. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: Підручник / О.М.Губачова, С.І.Мельник // - К.:Центр учбової літератури, 2008. - 432с.

7. Дубінська Т. Л. Вдосконалення національних стандартів бухгалтерського обліку до відповідності міжнародним стандартам бухгалтерського обліку // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – Вип. 9(33), ч. 1. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_1/52.pdf

8. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

9. Зайцева, І. П. Бюджетування на основі міжнародних стандартів фінансової звітності в банках / І. П. Зайцева // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць / ДВНЗ УАБС. - Суми, 2013. - Вип. 36. - С. 172-179.

10. Ілюхіна, Н.П. Адаптація національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності до міжнародних стандартів в сучасних умовах / Н.П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наукових праць. – Вип. 38. – 2010. – 404 с.

11. Касич, А. О. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення [Текст] / А. О. Касич, Я. Ю. Яковенко // Облік і фінанси = Accounting & Finance. - 2013. - N 1. - С. 22-27.

12. Коблянська О. І. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. І. Коблянська, С. Огреба // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка: сер.: Економіка. – 01/2010. – Вип.117. – С. 20-23.

13. Марченко О. І. Бюджетування у системі фінансового планування на підприємстві: стан, перспективи розвитку / О. І. Марченко, Г. Б. Погріщук // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. - 2013. - Вип. 2. - С. 49-57. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa_2013_2_8.pdf

14. Мисько Н.С. Проблеми запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Н.С. Мисько // Управління розвитком. - 2013. - №13. - С. 13 – 15

15. Непочатенко, О. О. Фінанси підприємств : навч. посіб. / О. О. Непочатенко, Н. Ю. Мельничук. - К. : ЦУЛ, 2013. - Книга. - 504 с.

16. Поліщук С. В. Історичні аспекти розвитку теоретичних підходів до бюджетування [Електронний ресурс] / С. В. Поліщук // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» . - 2013. - № 10. - С. 230-235. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/evntukpi_2013_10_39.pdf

17. Сас Л. С. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. — Івано-Франківськ, 2012. — Вип. 8, т. 2. — С. 197–202.

18. Сенишин О. Використання зарубіжного досвіду ділового планування в організації планової діяльності підприємств корпоративного сектора України / О. Сенишин// Вісник Львів. ун-ту. – Серія екон. – 2008. – Вип. 39. – С.494-499. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.lnu.edu.ua/faculty/ekonom/Visnyk_Econom/2008_39/93.pdf

19. Чабанова Л. О. Переваги та проблеми впровадження і застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] / Л. О. Чабанова // Управління розвитком. - 2013. - № 23. - С. 36-39. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2013_23_17.pdf

а. Шишина А.О. Стратегія застосування МСФЗ в Україні / А.О. Шишина // - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46739.doc.htm

СЕКЦІЯ 2 "ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В КОРПОРАТИВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ"

Гордієнко Н.І.

канд.екон.наук, професор

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Досвід і проблеми складання фінансової звітності підприємствами за МСФЗ

Анотація. Проведений аналіз розбіжностей між Міжнародними та Національними стандартами бухгалтерського обліку і звітності. Сформульовані основні проблеми, що виникають у підприємств, які приймають участь у лістингу та складають фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і звітності.

Сформована система бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на міжнародних стандартах, враховує правові норми, що методологічно і методично забезпечують формування та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання в Україні.

Це створило умови для складання достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, працівниками, для оцінки прибутковості, конкурентоспроможності, потенціалу нарощування додаткової економічної вартості та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання.

Запровадження П(С)БО в Україні безумовно наблизило українську фінансову звітність до відповідності принципам та підходам, які закладені в основу ПСБО. В українській фінансової звітності багато спільних з МСФЗ принципів і основних припущень, на яких базується звітність.

Кожен з П(С)БО також вимагає від українських підприємств розкриття інформації, однак затверджені форми звітності не дають змогу забезпечити повне висвітлення всієї інформації, яка є корисною для користувача. Особливо це стосується розкриття застосовуваної облікової політики.

Поряд з цим, П(С)БО встановлюють єдині форми фінансових звітів, що не передбачено МСБО.

Стосовно проміжної фінансової звітності, на відміну від МСБО 34, що включає комплект повних, або стислих фінансових звітів, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» встановлює включення до проміжної звітності лише балансу і звіту про фінансові результати.

Форми фінансової звітності та їх зміст за ПСБО не передбачають об'єднання або згортання статей виходячи з їх суттєвості на відміну від МСБО 1, по якому при поданні, згортанні та об'єднанні статей у фінансовій звітності слід виходити з їх суттєвості.

Порівняльна інформація, яку згідно з МСБО 1 слід розкривати за попередній період щодо всієї числової інформації у фінансових звітах, у типовій формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за ПСБО не передбачається.

Дослідження практики застосування ПСБО свідчить про такі типові проблеми обліку:

1. Відміни Положень ПСБО від МСБО стосовно Балансу

1.1. розбіжності між ПСБО 8 та МСБО 38:

- на відміну від ПСБО 8, де передбачається вимога не включати витрати на сплату відсотків за кредит у первісну вартість нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку, у МСБО 38 це не передбачається;
- суворе обмеження визнання безоплатно отриманого нематеріального активу за справедливою вартістю за ПСБО, на відміну від МСБО 38, де дозволяється визнавати актив первісно за номінальною сумою плюс будь які видатки, які прямо відносяться до підготовки активу до призначеного використання;
- ПСБО 8 не визнаються накладні витрати, необхідні для створення активу та які можна обґрунтовано та послідовно розподіляти на активи, як частину первісної вартості створеного на підприємстві нематеріального активу, на той час як у МСБО 38 вони наводяться;
- ПСБО 8 не передбачено порядок зменшення корисності нематеріальних активів та не вимагається визначення суми очікуваного відшкодування тих нематеріальних активів, які ще не є придатними для використання.

1.2. на відміну від МСБО 16 «Основні засоби» ПСБО 7:

- не містить положення стосовно обліку малоцінних основних засобів;
- не встановлює порядок зменшення корисності основних засобів на відміну від МСБО 16, який містить посилання на МСБО 36;
- клас (групи) основних засобів може відрізнятися від класифікації основних засобів, встановлених за ПСБО;
- застосування МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» до коригування вартості основних засобів є досить складним, оскільки МСБО 29 слід застосовувати до всіх фінансових звітів, а не лише до окремої статті, крім того він відображає зміну загальної купівельної спроможності, а не

зміну вартості конкретних активів.

1.3. визначення асоційованого підприємства відрізняється від підходу за МСБО, згідно з яким асоційованим підприємством є підприємство, в якому інвестор має суттєвий вплив і яке не є ні дочірнім, ні спільним підприємством інвестора.

1.4. слід враховувати, що на відміну від ПСБО 12 МСБО 27, 28, 31 не вимагає обов'язкового застосування обліку участі в капіталі для відображення фінансових інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства в окремій фінансовій звітності інвестора (материнського підприємства, контролюючого учасника тощо).

1.5. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» містить більш детальні положення щодо оцінки та подання гудвілу та негативного гудвілу ніж ПСБО 19.

1.6. МСБО 2 на відміну від ПСБО 9 не встановлює єдину класифікацію запасів на класи і не передбачає виділення в окрему групу МШП.

1.7. на відміну від ПСБО 10, згідно з МСБО 39 не визначає конкретні методи обчислення та відображення сумнівних боргів.

1.8. у складі статті «Інший додатковий капітал» відповідно до вимог МСБО 16, 38, 39 потрібно відображати лише дооцінки необоротних активів.

1.9. вартість необоротних активів, що безкоштовно отримані, виходячи з концептуальної основи МСБО, на відміну від ПСБО 7, слід визнавати доходами підприємства та відобразити у звіті про фінансові результати.

1.10. забезпечення та довгострокові зобов'язання потребують перекласифікації та відображення у балансі за МСБО 37 та 12.

1.11. згідно з МСБО 12 «Податок на прибуток» поняття постійних різниць не застосовується на відміну від ПСБО 17 «Податок на прибуток».

2. Відміни Положень ПСБО від МСБО стосовно звіту про фінансові результати

2.1. На відміну від НПСБО 1, що визначає єдину форму звіту, МСБО не містить конкретної форми звіту, дозволяється вибір у підходів до класифікації операційних витрат за функціями та за характером (елементами).

2.2. МСБО містить мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо у звіті про фінансові результати.

2.3. доходи і витрати звичайної діяльності подаються у МСБО у розрізі: пов'язані з операціями, пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування, на відміну від ПСБО де доходи і витрати звичайної діяльності подаються у розрізі: операційні, фінансові, інші.

2.4. У ПСБО передбачено лише відображення суми загального доходу та втрат від участі в капіталі, на відміну від МСБО 28 де частку інвестора у прибутках від інвестицій у асоційовані підприємства, що обліковується за методом участі в капіталі слід наводити окремою статтею.

3. Відміни НПСБО 1 від МСБО 1 стосовно подання інформації про зміни у власному капіталі

3.1. МСБО 1 вимагає окремого відображення загальної суми доходу, витрат, прибутку, які визнані безпосередньо у складі власного капіталу проте, така стаття у формі НПСБО 1 відсутня.

3.2. форма 4 містить обмежену кількість рядків, що не дає можливості відобразити окремо усі можливі зміни в капіталі.

3.3. у НПСБО 1 вимагається доповнювати річну звітність звітом про власний капітал, а МСБО передбачає формат, у якому послідовно наводяться дані за попередній та поточний рік.

4. Відміни НПСБО 1 від МСБО 7 стосовно подання інформації про рух грошових коштів

4.1. МСБО 7 не визначає формату звіту про рух грошових коштів і перелік статей, але містить конкретні вимоги та пояснення.

Ми привели тільки деякі основні розбіжності між ПСБО та МСБО. Але вони свідчать про те, що для подання фінансової звітності підприємствами України за вимогами МСБО та МСФЗ потрібна трансформація національної звітності, яка являє собою достатньо трудомісткий процес.

Справа ускладнюється у випадках, коли користувачами інформації підприємства є кілька інвесторів, які вимагають складання фінансової звітності за МСБО, та мають різні облікові політики стосовно обліку та оцінки окремих активів, зобов'язань та власного капіталу.

Особливості діяльності підприємств, що мають на балансі державну власність теж ускладнює трансформацію фінансової звітності відповідно МСБО.

Отже враховуючи, що МСБО встановлюють лише мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо у фінансових звітах необхідні відповідні рекомендації що до можливих варіантів подання та розкриття статей, наведених у формах фінансових звітів П(С)БО.

Вважаємо за доцільне для запровадження МСФЗ для складання українськими підприємствами фінансової звітності:

- створення законодавчих та організаційних передумов запровадження міжнародних стандартів для складання підприємствами України фінансової звітності;
- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази шляхом внесення змін та прийняття нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- внесення відповідних змін до законодавчих та нормативних документів які будуть вимагати обов'язкового застосування МСФЗ для певної категорії підприємств.

Марухян Э.Г.

Харківський національний університет імені в.н. Каразіна

Складання фінансової звітності в Україні за МСФЗ

Анотація. Проаналізовані системи складання фінансової звітності за українським законодавством та за міжнародними стандартами фінансової звітності. В результаті чого зроблено висновок, що українські вимоги до складання фінансової звітності поступово наближуються до міжнародних, хоча існують деякі відмінності в принципах складання фінансової звітності.

Актуальність теми дослідження зумовлена тенденціями, пов'язаними з глобалізацією світової економіки, зростаючою відкритістю національних економік, зростанням їх взаємозалежності, поглибленням інтеграції в світову економіку. Як наслідок, виникає потреба в інтернаціоналізації та уніфікації систем бухгалтерського обліку та звітності. Одним з вирішенням цієї потреби є перехід національних систем складання бухгалтерської звітності, зокрема фінансової, на міжнародні системи фінансової звітності.

Треба зазначити, що з кожним роком стандарти МСФЗ частково або повністю використовуються все більшою кількістю країн.

Не є виключенням і Україна в цьому процесі. З 1 січня 2012 р. фінансові та консолідовану звітність за МСФЗ вже повинні складати публічні акціонерні товариства, банки, страховики. З 1 січня 2013р. до них приєдналися суб'єкти господарювання, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, за винятком діяльності з управління активами, а також ті, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення. З 1 січня 2014 р. застосовувати МСФЗ потрібно ще й суб'єктам господарювання, які здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування.

Ступінь наукової вивченості теми: дана тема знайшла своє відображення в основному у законодавчих актах та національних стандартах і положеннях фінансової звітності України. Також вивченням теми впровадження МСФЗ займається міжнародна аудиторська компанія Deloitte. Для дослідження цієї теми компанією Deloitte був створений окремий проект IAS plus, який і займається дослідженням впровадження МСФЗ у світі.

Метою дослідження є аналіз складання фінансової звітності за національним законодавством України та міжнародними стандартами фінансової звітності, зокрема корпоративним сектором.

Для досягнення поставленої мети в роботі будуть поставлені та вирішені наступні **завдання дослідження:**

- виявити та систематизувати причини та основні етапи виникнення та розвитку МСФЗ;
- охарактеризувати структуру МСФЗ та їх використання у світі;
- виявити та систематизувати корпоративний сектор України;
- визначити систему складання фінансової звітності за українським законодавством та МСФЗ

В основі причин виникнення МСФЗ лежить глобалізація економіки - об'єктивний процес, пов'язаний із зростаючою відкритістю національних економік, зростанням їх взаємозалежності, поглибленням інтеграції в світову економіку, і, як наслідок, інтернаціоналізацією систем бухгалтерського обліку та звітності.

Мета МСФЗ: координація облікових стандартів для того, щоб звести до мінімуму національні відмінності звітності та забезпечити на цій основі порівнянність і надійність інформації для прийняття управлінських рішень її користувачами, просування і строгий контроль за дотриманням стандартів.

Основні завдання МСФЗ:

- визначити порядок підготовки та подання фінансової звітності;
- встановити критерії визнання окремих статей та операцій у фінансовій звітності;
- класифікувати об'єкти обліку;
- уніфікувати порядок відображення об'єктів обліку в звітності;
- рекомендувати методи оцінки об'єктів обліку;
- визначити обсяг інформації, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності.

У поняття МСФЗ об'єднана сукупність наступних документів:

- передмова до положень МСФЗ;
- принципи підготовки та подання фінансової звітності;
- стандарти;
- роз'яснення до них.

Згідно з дослідженням, проведеним однією з провідних аудиторських компаній світу «Deloitte», станом

на перший квартал 2013 року стандарти МСФЗ для підготовки консолідованої фінансової звітності за національними стандартами компаніями, зареєстрованими на біржі:

- не можуть бути використані замість національних стандартів звітності в 24 країнах світу;
- можуть бути використані замість національних стандартів звітності в 25 країнах світу;
- обов'язкові для використання для деяких видів публічних компаній в 11 країнах світу;
- обов'язкові для використання для всіх публічних компаній в 92 країнах, у тому числі 31 країн Європейського союзу і 5 країн, які використовують стандарти ідентичні МСФЗ.

Станом на перший квартал 2013 року стандарти МСФЗ для підготовки консолідованої фінансової звітності за національними стандартами компаніями, акції яких не торгуються на біржі:

- не можуть бути використані замість національних стандартів звітності в 32 країнах світу;
- можуть бути використані замість національних стандартів звітності в 45 країнах світу;
- обов'язкові для використання для деяких видів публічних компаній в 34 країнах світу;
- обов'язкові для використання для всіх публічних компаній в 27 країнах.

Україна також бере участь в поступовому переході на міжнародні стандарти фінансової звітності.

З 1 січня 2012 р. фінансові та консолідовану звітність за МСФЗ вже повинні складати публічні акціонерні товариства, банки, страховики.

З 1 січня 2013р. до них приєдналися суб'єкти господарювання, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, за винятком діяльності з управління активами, а також ті, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення.

Слід зазначити, що в 2013 році уряд вніс зміни до Порядку подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000г. № 419, якими визначено, що на рік пізніше (тобто з 1 січня 2014р.) складати фінансову та консолідовану звітність за МСФЗ будуть кредитні спілки та підприємства, що здійснюють господарську діяльність з управління активами. З 1 січня 2014 р. застосовувати МСФЗ потрібно ще й суб'єктам господарювання, які здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування.

Згідно з Господарським кодексом України до корпоративного сектору належать кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб. На 1 листопада 2013 року в Україні зареєстровано 579 634 суб'єктів корпоративного сектору.

СЕКЦІЯ 3 “ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В СФЕРІ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ”

Бабкова О.С.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Банківські установи як «першопрохідці» у впровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності

Анотація. Розглянуті питання, присвячені процесу запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у практику українських банків, починаючи з 90-тих років, коли було започатковані найперші спроби реформування обліку в банківських установах згідно вимогам МСФЗ, до стану цього процесу в сучасних умовах. Також освітлено зарубіжний досвід організації складання фінансової звітності банками, дотримуючись вимог міжнародних стандартів.

Актуальність даної теми викликана у зв'язку з внесенням змін до п.2. ст.12'1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV, в якому говориться про, те що «Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами».

Питанню впровадження МСФЗ в банківській системі присвячені роботи таких авторів, як Л. М. Кіндрацька, В. І. Ричаківська, П. М. Сеница, В. Жук, В. Пархоменко, О. Білорус, М. Шигун Білолипецький, У. Бек, Л. Лесков, Б. В. Лукашевича, П. Нападівська Л. В. Снігурська Л. П., М.В. Литвин.

Україна зробила перші кроки по переходу на МСФЗ у 1998 році, коли Постановою КМУ від 28.10.1998 № 1706 була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Запровадження МСФЗ у банківському секторі економіки було викликано:

- необхідністю входження банківського сектору України до світової економічної спільноти;
- зростанням уваги потенційних інвесторів до фінансового ринку України ;
- потребою користувачів фінансової звітності банків в отриманні достовірної, чіткої інформації ;
- становленням нагляду за банками і розробленням регулятивних інструментів ;
- створенням передумов для організації внутрішнього і зовнішнього аудиту за міжнародними стандартами ;
- необхідністю підвищення ефективності управління банком .

Першочерговими завданнями були :

1. зміна ідеології бухгалтерського обліку фінансових інструментів;
2. зміна Плану рахунків бухгалтерського обліку в банках;
3. принципово нова організація аналітичного обліку банку;
4. відокремлення в окремі підсистеми управлінського та податкового обліку;
5. перехід на збирання економічної інформації від банків за економічними показниками;
6. зміна руху потоків інформації в електронному вигляді від банків;
7. технічне забезпечення названих проектів.

Надалі процес реформування банківської системи потребував додаткових заходів, що пояснюється такими чинниками , як внесення змін в законодавство України, великі зміни в МСФЗ та прийняття Податкового кодексу України. Було усунено неузгодженість основного законодавства в статті 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та в статті 68 Закону України “Про банки і банківську діяльність”.

Знаковою подією в реформуванні звітності банків згідно МСФЗ стало ухвалення Розпорядження КМУ від 24.10.2007 № 911-р, в якому була відображена стратегія застосування МСФЗ . Основними напрямками реалізації якої було створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складання суб'єктами господарювання фінансової звітності. У червні 2011 року Верховна Рада України прийняла зміни до Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, відповідно до яких публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні подавати звіти за МСФЗ з 2012 року.

Починаючи з 2012 року банки України повинні складати в обов'язковому порядку фінансову звітність за міжнародними стандартами згідно Інструкції «Про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України» № 373.

Хоча більшість банків України має великий досвід підготовки фінансової звітності за МСФЗ. При цьому, основні форми приміток до річної фінансової звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ за попередні роки, суттєво відрізняються за форматом представлення від приміток, які необхідно використовувати під час складання річної фінансової звітності відповідно до вимог Інструкції №373.

На сьогодні методологія бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності банків практично повністю відповідає вимогам МСФЗ, окрім формування резервів за фінансовими активами та формування резервів під зобов'язання кредитного характеру (фінансові гарантії, поручительства тощо).

Загальними проблемами впровадження норм МСФЗ у методологію бухгалтерського обліку та складання

фінансової звітності є:

1. Відсутність в Україні відповідної інфраструктури, що значно ускладнює використання в обліку методу оцінки за справедливою вартістю.
2. Обмеженість статистичних даних для використання їх у процесі оцінки, що ускладнює або унеможливорює процес оцінки реальної вартості активів, зобов'язань, капіталу та фінансових результатів (у тому числі резервів під кредитні ризики).
3. Постійні зміни у вимогах МСФЗ потребують їх безперервного моніторингу, вивчення для адаптації та впровадження.

Недостатньо уваги приділяється дотриманню фахівцями Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Як і в Україні, в РФ банки були піонерами переходу на МСФЗ. Ще з 2004 року Банк Росії почав робити кроки в напрямку приведення фінансової звітності кредитних організацій у відповідність до вимог міжнародних стандартів. З цією метою на початку 2001 р. був створений спільний проект Банку Росії і Європейського співтовариства по переходу російських банків на міжнародні стандарти звітності. Свою частку в наближенні звітності до МСФЗ вніс і проект «Перехід на МСФЗ у банківському секторі», реалізований за підтримки Євросоюзу, що тривав з листопада 2006 року по 31.03. 2009 року. Основним підрядником проекту виступила компанія «Прайсвотерхаус Куперс». До складу керівного комітету входили: Банк Росії, Міністерство фінансів, Бюро Європейської Комісії із співробітництва, представники Європейських банків, а також представники асоціації Російських Банків та Асоціації Регіональних банків Росії.

Національні стандарти Казахстану були розроблені на базі МСФЗ та мають значну схожість, але не цілком відповідають МСФЗ.

Відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», за МСФЗ зобов'язані складати звітність суб'єкти великого підприємництва та організації публічного інтересу. До організацій публічного інтересу належать:

- фінансові організації (за винятком юридичних осіб, виключним видом діяльності яких є організація обмінних операцій з іноземною валютою);
- акціонерні товариства (за винятком некомерційних);
- добувні підприємства;
- організації з державною участю .

Узагальнення та поширення досвіду застосування МСФЗ здійснюється Міністерством фінансів, Національним банком, акредитованими професійними організаціями бухгалтерів, професійними аудиторськими організаціями шляхом видання методичних рекомендацій, навчальних посібників і проведення навчальних семінарів і тренінгів.

На перших етапах навчання МСФЗ в Казахстані велося у формі короткострокових курсів підвищення кваліфікації, з часом з'явилися національні програми навчання МСФЗ, включені в систему вищої освіти. МСФЗ включені в програми обов'язкової атестації аудиторів і бухгалтерів.

Бурхливий розвиток фінансової сфери потребує узгодженої, прозорої інформації, тому важливим є використання МСФЗ у повному обсязі. Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності надав змогу зробити прозорою діяльність банків, дав можливість користувачам отримувати достовірну інформацію щодо їх діяльності. Складання фінансової звітності на основі вимог МСФЗ, як для суб'єктів господарювання та банків є просто необхідною основою для їх ефективної взаємодії.

СЕКЦІЯ 4 "МСФЗ ДЛЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД,
ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ"

Кацель М.К.

Харківський торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

Впровадження та практичне застосування МСФЗ для складання звітності середніх та малих підприємств України

Анотація. Обґрунтовано необхідність впровадження МСФЗ для МСП в Україні. Встановлено низький рівень застосування МСФЗ на МСП в Україні. Доведено, що перехід до МСФЗ повинен бути поступовим і враховувати усі особливості ведення бухгалтерського обліку та подання звітності на МСП.

Ефективне управління підприємством залежить від багатьох чинників, одними із яких є впровадження, розвиток й удосконалення контролю за формуванням і використанням фінансових результатів.

Сьогодні питання вдосконалення фінансового та управлінського обліку фінансових результатів постійно перебувають у центрі уваги науковців і практиків. Значний внесок у дослідження теоретичних і методологічних підходів зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема Ф. Бутинець, С. Голов, П. Друкер, К. Друрі, Є. Калюга, В. Костюченко, Н. Малюга, П. Каблук, Н. Ткаченко та інші. Останнім часом у вітчизняному законодавстві відбулось багато змін стосовно впровадження МСФЗ в Україні. Проте у науковій літературі проблеми, з якими зіткнулись українські підприємства в контексті цих змін, поки залишаються недостатньо висвітленими, також не приділяється достатня увага питанню вартості переходу на МСФЗ для України.

На світовому ринку Україна є економічно вигідною країною для закордонних інвесторів, проводить експортну та імпорتنу політику. Виходячи з цього, фінансовий і господарський сектор зацікавлені наблизитись до світових контрагентів та інвесторів. Отже, потрібна така інформаційна база фінансової звітності, яка б легко задовольняла потреби одночасно вітчизняних та закордонних користувачів.

Безперечно, актуальним на сьогодні залишається питання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) на підприємствах України. Особливо гостро постає це питання в світі активної підготовки владою документальної бази до можливої інтеграції з Євросоюзом (ЄС).

У 2011 році Україна зробила ризикований крок на зустріч світовій економіці і розпочала політику впровадження МСФЗ в фінансовий, а згодом і господарський сектор, але ця система і досі має багато невідповідностей та розбіжностей з особливостями діяльності українських суб'єктів господарювання.

Перехід до застосування МСФЗ відбувається за мінімальних трансакційних витрат. Це стосується як суб'єктів господарювання, яким не нав'язуються ні обов'язкове навчання, ні сертифікація спеціалістів та яким безоплатно надаються навчальні матеріали (значна частина яких вже знаходиться у вільному доступі та постійно оновлюється), так і держави, що не витратила додаткових бюджетних коштів на забезпечення процесу переходу.

З Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку забезпечується постійна співпраця. Згідно з договорами Фонд Ради МСБО надає матеріали, які можуть бути оприлюднені. Проте значна частина матеріалів, приклади, основа для прийняття висновків тощо є інтелектуальною власністю Ради МСБО і може бути надана для оприлюднення лише за додаткову плату. Отже, українські підприємства залишаються недостатньо проінформовані про можливість і практичні особливості переходу на МСФЗ. Додатковою проблемою є те, що Міністерство фінансів вважає неприйнятним тлумачення або роз'яснення МСФЗ в нормативно-правових актах, зокрема методичних рекомендаціях, проте залишає за собою право висловити фахову думку.

Після переходу багатьох фінансових установ та суб'єктів групи великих підприємств постає питання переходу малих та середніх підприємств (МСП) до використання МСФЗ. Особливо важливим це питання є для тих підприємств, які тісно співпрацюють з закордонними контрагентами, або мають в своїх активах інвестиції, надані суб'єктами інших країн.

Нещодавно Рада з МСФЗ прийняла новий стандарт обліку, призначений спеціально для малих і середніх підприємств. Стандарт цей не має окремого номера і називається просто IFRS for SMEs, або українською, МСФЗ для МСП – Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх суб'єктів.

МСФЗ для МСП являє собою систематизований збірник основних правил складання звітності. Усього у Стандарті 35 розділів. Вони регламентують і загальні питання (такі, як визначення базових принципів обліку), і конкретні бухгалтерські теми в розділі операцій і статей звітності (наприклад, запаси, оренда, доходи, основні засоби тощо). Оскільки згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, що не суперечить міжнародним стандартам, то набуває актуальності порівняння МСФЗ для МСП та П(С)БО 25.

На практиці, відсоток застосування МСФЗ на МСП в Україні дуже низький, адже такі підприємства не мають змоги витрачати додаткові сили кошти на перехід до нових форм звітності. Але для економічного розвитку, створення можливостей для співпраці з закордонними партнерами такий перехід є необхідним.

Підприємство зобов'язане пояснити, як перехід з попередньої нормативної бази на цей МСФЗ вплинув

на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності і рух грошових коштів, відображені у звітності.

Отже, безсумнівним є те, що об'єднання багатьох правил обліку в єдиному стандарті є комфортним для бухгалтерів. А щодо змісту Стандарту, то Рада з МСФЗ дає зрозуміти, що система обліку повинна відповідати досить високим стандартизованим вимогам незалежно від масштабів підприємства.

Важливим є удосконалення стандартних форм фінансової звітності з метою врахування обов'язкових вимог МСФЗ, а також затвердження номенклатури статей фінансової звітності з наданням права суб'єктам господарювання самостійно обирати форму фінансової звітності і запровадження подання фінансової звітності в електронному вигляді. Але перехід до МСФЗ повинен бути поступовим і враховувати усі особливості ведення бухгалтерського обліку та подання звітності на МСП.

СЕКЦІЯ 5 "МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ І АНАЛІЗУ"

Череватенко В.В.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Дисконтирование в МСФО

Аннотация. Обоснована роль ставки дисконтирования при формировании отчетности по МСФО. Приведены примеры применения дисконтирования к статьям отчетности по МСФО. Установлено, что выбор должен быть сделан в пользу той процентной ставки, которую можно определить с большей степенью достоверности.

При формировании отчетности по МСФО широко применяется процедура дисконтирования будущих денежных потоков. От того, какая ставка дисконтирования будет использована, зависит результат оценки различных элементов отчетности. Чтобы обосновать размер ставки дисконтирования, нужно не только учесть требования различных стандартов, но и обладать информацией о рисках, характерных для компании.

Ситуация, когда поступления (либо выплаты) денежных средств, связанные с теми или иными элементами отчетности по МСФО, производятся со значительной отсрочкой, достаточно широко распространена. В качестве примера можно привести покупку оборудования с отсрочкой платежа, предоставление беспроцентного коммерческого кредита контрагентам, приобретение основных средств по договорам финансовой аренды и т.д. Чтобы правильно оценить стоимость подобных активов и обязательств при составлении финансовой отчетности, необходимо понять, сколько стоят сегодня будущие денежные потоки компании, то есть определить их текущую стоимость. Для расчета такой стоимости и применяется процедура дисконтирования.

Можно привести самые разные примеры применения дисконтирования к статьям отчетности по МСФО, начиная с оценки справедливой стоимости приобретенного бизнеса методом дисконтированных денежных потоков (МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса») и заканчивая определением стоимости товаров (материалов, оборудования и т.д.), приобретенных с рассрочкой платежа (МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

Дисконтирование применяется также при оценке резервов, создаваемых в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Так, например, предприятия добывающих отраслей создают резервы под вывод основных средств из эксплуатации и восстановление окружающей среды (рекультивацию земель), которые обычно оцениваются по дисконтированной сумме ожидаемых расходов на эти цели. Метод дисконтированных денежных потоков указан также в качестве одного из способов определения справедливой стоимости финансовых инструментов в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

При составлении отчетности по МСФО дисконтирование обычно применяется, если его эффект может быть существенен. Как правило, речь идет о случаях, когда срок получения или уплаты денежных средств, связанных с оцениваемым элементом отчетности, составляет как минимум один год.

Отметим, что хотя техника дисконтирования является единой для всех случаев ее применения, расчет используемой при этом ставки дисконтирования отличается в каждом конкретном случае. При этом для расчета всегда используются параметры, основанные на рыночных данных и оценке различных рисков.

В соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» активы, полученные в лизинг, принимаются к учету по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости полученного имущества на дату вступления договора в силу или дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей².

Сумма минимальных арендных платежей дисконтируется по ставке процента, подразумеваемой в договоре лизинга, если эта ставка поддается определению. Значение ставки дисконтирования можно определить исходя из договора, если на момент получения оборудования в лизинг известны его справедливая стоимость и общая сумма платежей по договору. В противном случае используется ставка процента, под которую арендатор мог бы привлечь заемные средства, необходимые для покупки актива, на аналогичных условиях – на такой же срок, при таком же обеспечении и т.д. Согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка» необходимость в дисконтировании может возникнуть, если сделка представляет собой операцию по финансированию покупателя. Например, оплата товаров происходит значительно позже их поставки, то есть, по сути, предоставлен товарный кредит.

В этом случае выручка признается по справедливой стоимости, которая рассчитывается как сумма дисконтированных денежных потоков. Ставка дисконтирования принимается равной одной из двух величин:

- преобладающей на рынке ставке процента для подобного инструмента (например, облигация, вексель), выпущенного предприятием с аналогичным кредитным рейтингом;
- ставке процента, которая позволяет привести номинальную сумму вознаграждения по договору (цену реализации) с отсрочкой платежа к стоимости продажи аналогичного товара с оплатой по факту поставки.

Выбор должен быть сделан в пользу той процентной ставки, которую можно определить с большей степенью достоверности. Разница между номинальной величиной вознаграждения и его справедливой стоимостью признается в качестве процентного дохода². Следует отметить, что, если период отсрочки платежа менее одного года, выручка, как правило, не дисконтируется (при условии, что эффект от дисконтирования будет несущественен).

В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» актив должен отражаться в финансовой отчетности по возмещаемой стоимости. При этом стандарт оговаривает, что возмещаемой стоимостью считается наибольшая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и ценности использования актива⁵. В случае если балансовая стоимость актива больше возмещаемой стоимости, то компания должна признать убыток от обесценения в размере разницы между балансовой и возмещаемой стоимостью.

Для расчета ценности использования актива необходимо продисконтировать будущие денежные потоки, которые будут им сгенерированы. В этом случае ставка дисконтирования представляет собой рыночную ставку, которая отражает текущую оценку рынком рисков, присущих данному активу или группе активов, проверяемых на обесценение. Рыночная ставка – это норма доходности, которую инвесторы могли бы получить на свои инвестиции в какие-либо активы, генерирующие потоки денежных средств, подобные по срокам, рискам и величине тем потокам, которые предприятие ожидает получить от своего актива.

Значение ставки дисконтирования при расчете ценности использования актива обычно принимается равным средневзвешенной стоимости капитала (Weighted average cost of capital, WACC). Однако потребуются скорректировать WACC, чтобы получить до налоговое значение этого показателя, не зависящее от структуры капитала (будущие потоки денежных средств, связанные с активом, не зависят от того, каким образом финансировалось его приобретение).

Скряга Н.О.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Аналіз консолідованої звітності за МСФЗ

Анотація. Розглянуто процес та правила складання консолідованої фінансової звітності. Окреслено перелік додаткової інформації, що підлягає розкриттю в консолідованій звітності. Визначено основні цілі аналізу консолідованої фінансової звітності. Доведено, що при аналізі консолідованої звітності застосовують ті ж методи, що і при аналізі річної окремої звітності, але застосування тих же коефіцієнтів, не дає ефективного і точного аналізу. Запропоновано коефіцієнти для аналізу консолідованої звітності.

В умовах формування принципово нових вимог до інформатизації суспільства, надзвичайно актуальними виявилися питання щодо розробки та впровадження ефективної методики складання консолідованої фінансової звітності для сприяння розвитку соціально орієнтованої економіки.

Консолідація звітності – це процес коригування й агрегування фінансової інформації індивідуальних фінансових звітів материнського товариства і його дочірніх, асоційованих і спільних компаній таким чином, щоб об'єднаний фінансовий звіт представляв інформацію про фінанси консолідованої групи підприємств, як про єдиного цілого господарюючого суб'єкта. Консолідований баланс повинен окремо відображати сукупність капіталу й резервів «меншості» (Minority interests) на початок і кінець звітного періоду. Ця сума повинна відповідати сукупній вартості активів за винятком вартості зобов'язань дочірніх компаній, тобто їхньої частки в чистих активах консолідованої групи.

Консолідована фінансова звітність складається відповідно до МСФЗ (IAS) 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» та МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність» .

Існують певні правила складання звітів групи компаній:

- прибутки всіх компаній групи слід підсумовувати;
- активи і зобов'язання всіх компаній групи слід складати;
- для складання консолідованої фінансової звітності потребуються консолідаційні коригування;
- в складі капіталу консолідованої компанії відбивається частка неконтролюючих акціонерів (ДНА) – та частина нерозподіленого прибутку та резервів, яка не належить акціонерам материнської компанії;
- внутрішньогрупові операції між компаніями групи елімінуються, як і внутрішньогрупові залишки;
- консолідована звітність відображає результати операцій тільки з третіми сторонами, тому виключається можливість «паперового» збільшення фінансового результату.

Консолідація – це заміщення «первісної вартості інвестицій» в звітності материнської компанії тим, що ці інвестиції реально уявляють, тобто :

- Часткою материнської компанії в чистих активах компанії на звітну дату і залишком гудвілу, який

виник на дату придбання.

- Крім того, до складу нерозподіленого прибутку материнської компанії слід включити її частку в прирості чистих активів дочірньої компанії з дати придбання, і, таким чином, збалансувати активи і пасиви балансу.

Додаткова інформація, що підлягає розкриттю в консолідованій звітності повинна відображати наступні моменти:

- перелік дочірніх компаній, включаючи назву, країну реєстрації або знаходження, частку участі або відсоток приналежних материнській компанії акцій із правом голосу, якщо останній відрізняється від частки участі;
- облікова дата (дата включення в консолідований звіт) кожної організації групи;
- облікова дата зміни в членстві групи;
- в окремій фінансовій звітності материнської компанії - опис методу, який використовувався для обліку інвестицій в дочірні компанії.

У консолідованій фінансовій звітності доречно вказати:

- причини, з яких дочірня компанія не включається у консолідовану звітність;
- характер відносин між материнською компанією й дочірньою, у якій материнська компанія не володіє прямо або побічно через дочірні компанії більш, ніж половиною акцій, що мають право голосу.
- назва компанії, у якій головної компанії належить прямо або побічно через інші дочірні компанії більше половини акцій, що мають право голосу, але яка не є дочірньою через відсутність контролю над нею;
- вплив придбання й відчуження дочірньої компанії на фінансове становище на звітну дату, результати діяльності за звітний період і відповідні суми за попередній період.

Міжнародна практика розробила певні методи аналізу фінансового стану, які ґрунтуються на різноманітних абсолютних та відносних типових показниках, що дають можливість не тільки проводити аналіз статей балансу підприємства, але й порівнювати підприємства окремої галузі господарства або таких, що займаються аналогічними видами діяльності. Такі співставлення звичайно проводяться не тільки за звітний період, але і за ряд років, що відображає доволі тривалий період діяльності підприємства. Це дозволяє визначити тенденції розвитку підприємства на перспективу, що має велике значення в практичній діяльності, оскільки підприємства здійснюють як довгострокове, так і середньострокове та поточне планування своєї діяльності.

Прибуткова діяльність материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці залежить від оцінки реальності досягнень поставлених цілей шляхом періодичного огляду її господарських операцій. Розуміння минулої діяльності групи є якісною основою для складання та оцінювання прогнозів на майбутнє.

Основним джерелом надання інформації для аналізу є консолідована фінансова звітність групи. Консолідована фінансова звітність надає для аналізу більше інформації, ніж окрема фінансова звітність материнського та дочірніх підприємств.

Аналіз консолідованої фінансової звітності – це виявлення взаємозв'язку та взаємозалежності різноманітних показників діяльності групи, включених у консолідовану фінансову звітність. Основою методу такого аналізу є отримання невеликої кількості ключових параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінансового стану, фінансових результатів і грошових потоків материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної групи.

Аналіз публікацій зарубіжних вчених та аналіз оприлюднених консолідованих фінансових звітів свідчить, що, подібно до окремого підприємства, найпоширенішими напрямками аналізу консолідованої фінансової звітності є:

- горизонтальний аналіз;
- вертикальний (структурний) аналіз;
- аналіз трендів;
- аналіз коефіцієнтів.

Горизонтальний аналіз показників фінансової звітності - оцінка фінансової діяльності компаній здійснюється на основі аналізу їхніх фінансових звітів. За допомогою такого аналізу інвестори, кредитори, менеджери та інші зацікавлені особи оцінюють минулий, поточний та очікуваний фінансовий стан фірми.

Аналіз трендів – це порівняння кожної позиції консолідованої звітності з попередніми періодами і визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показника, очищеної від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів.

Структурний (вертикальний) аналіз показників фінансової звітності. Вертикальний аналіз – структурний аналіз балансу та звіту про прибутки, він дає змогу вивчити структуру активів підприємства, тобто частину оборотних коштів, основних засобів, нематеріальних активів в загальній сумі активів балансу.

Аналіз фінансових коефіцієнтів передбачає розрахунок співвідношень між різними статтями різних форм консолідованої звітності, щоб визначити взаємозв'язки відповідних показників.

З усього вище зазначеного, можна зробити висновок, що консолідація фінансової звітності – одна з найскладніших облікових процедур.

Складання консолідованих звітів в Україні є обов'язковим для суб'єктів господарювання, що мають

дочірні підприємства. Основним критерієм необхідності представлення консолідованої фінансової звітності материнським підприємством групи є наявність контролю над дочірніми підприємствами.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності включає кілька етапів:

1. виключення балансової вартості фінансової інвестиції материнського підприємства та його частки в капіталі дочірнього підприємства; визначення статутного капіталу групи;
2. визначення суми гудвілу на дату складання консолідованого балансу; визначення частки меншості; визначення нерозподіленого прибутку (збитку) групи;
3. виключення внутрішньогрупових залишків за розрахунками; оцінка нереалізованих прибутків (збитків); оцінка групових залишків запасів та залишкової вартості основних засобів групи;
4. безпосереднє складання консолідованої фінансової звітності: постатейне підсумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств з аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства

Аналіз консолідованої звітності проводиться на основі аналізу річної окремої фінансової звітності. Тобто, при аналізі консолідованої звітності застосовують ті ж методи, що і при аналізі річної окремої звітності. Застосування тих же коефіцієнтів, не дає ефективного і точного аналізу. Тому, крім вище перелічених напрямів аналізу консолідованої звітності необхідно внести і порівняльний аналіз.

Також, доречно запропонувати для аналізу консолідованої звітності наступні коефіцієнти: частка фінансових інвестицій в компанії групи в загальній сумі активів; доля гудвілу (GW); доля НКДВ в капіталі; 1 грн GW/1 грн чистих активів.

Троян В.І.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Дисконтування в МСФЗ

Анотація. Доведено, що дисконтування може вплинути на балансову вартість будь-якого елемента обліку і тим самим змінити фінансові результати компанії. Окреслено причини теорії вартості грошей. Висвітлено основні три складові ефективної процентної ставки. Встановлено, що ставка дисконтування, як правило, відрізняється у різних компаній, відносно різноманітних операцій, у різні моменти часу та для вирішення різних завдань.

Дисконтування є найважливішим механізмом, що дозволяє представляти фінансове становище організації достовірно. Це одна з найскладніших технічних проблем, з якими стикається бухгалтер при підготовці звітності по МСФЗ. В українському обліку аналогічні вимоги не пред'являються, в той час як у західних системах дисконтування є невід'ємною частиною обліку.

У МСФЗ дисконтування може вплинути на балансову вартість будь-якого елемента обліку і тим самим змінити фінансові результати компанії.

Сенс дисконтування полягає в тому, що поточна вартість майбутніх фінансових потоків може істотно відрізнятись від їх номінальної вартості. Теорія вартості грошей каже, що одна і та ж сума, що виплачується в різні моменти часу, має різну вартість за наступних двох причин:

1. ризик неотримання;
2. можливість альтернативних інвестицій. Одне з фундаментальних відмінностей міжнародних стандартів фінансової звітності полягає в застосуванні теорії часової вартості грошей. Це означає, що в балансі потрібно відображати не номінальну, а дисконтовану вартість майбутніх платежів.

Теорія тимчасової вартості грошей свідчить, що гроші з часом втрачають свою цінність. Пояснюється це двома основними факторами: інфляцією та можливістю отримувати дохід від використання грошових коштів. Таким чином, якщо у компанії є право отримати чи обов'язок виплатити певну грошову суму в майбутньому, то поточна вартість такого активу або зобов'язання не дорівнює його номінальній величині.

Щоб відобразити подібний елемент звітності в балансі, потрібно продисконтувати номінальну величину майбутнього платежу, тобто знайти його поточну вартість. Дисконтована вартість є одним з базисів оцінок в МСФЗ. Вона використовується для відображення в балансі активів і зобов'язань з терміном погашення більше 12 місяців після звітної дати. У короткостроковому періоді вплив часу на вартість грошей розглядається як несуттєве і не враховується.

В обліку довгострокових фінансових активів і зобов'язань застосовується ефективна процентна ставка. Це ставка дисконтування, урівноважує балансову вартість активу (або зобов'язання) та величину майбутніх грошових надходжень (або платежів). З її використанням розраховується поточна балансова вартість активу (зобов'язання) за даними про майбутні потоках грошових коштів.

З економічної точки зору ефективна процентна ставка включає три складові:

- безризикова ставка дохідності- це ставка, яку погодилися б отримати кредитори в умовах відсутності ризику неплатежу та інфляції;
- надбавка за ризик- оскільки в реальних умовах існує ризик неплатежу позичальника, кредитори вимагають більш високі ставки прибутковості, щоб компенсувати можливі втрати від неплатежів;
- інфляційна складова- аналогічно надбавці за ризик вона збільшує необхідну ставку прибутковості, щоб компенсувати знецінення грошей.

На практиці розрахунок ефективної процентної ставки за зазначеними компонентам зазвичай не проводиться, так як визначити кожну з них досить складно. Ефективна процентна ставка вибирається з ряду вже існуючих процентних ставок в залежності від об'єкта обліку. Зокрема, для довгострокових фінансових активів і зобов'язань використовується середньоринкова відсоткова ставка за зобов'язаннями, що видаються на аналогічних умовах.

Метод дисконтування грошових потоків, як і метод складного відсотка - це метод оцінки, який враховує зміну вартості грошей у часі. І причина цих змін навіть не в інфляції. Гроші змінюють вартість і при нульовій інфляції, якщо враховувати майбутні доходи від інвестування, приймаючи в розрахунок упущені вигоди.

Дисконтування грошових потоків доцільно і там, де є підстави сумніватися в справедливості оцінки фінансових активів, грошове відшкодування за якими відстрочено в часі.

Визначення ставки не тільки найважливіше, но и найскладніше в дисконтуванні, не буває правильної або неправильної ставки дисконтування. Ставка дисконтування, як правило, відрізняється у різних компаній, відносно різноманітних операцій, у різні моменти часу та для вирішення різних завдань.

Визначення ставки - це найважливіше в дисконтуванні, так як вона суттєво впливає на результати всіх розрахунків.

Харламова Е.В.

канд.экон.наук, доцент

Харьковский национальный университет городского хозяйства им. А.Н.Бекетова

Курсовые разницы: анализ требований к представлению в МСФО-отчетности

Аннотация. Рассмотрено понятие курсовых разниц. Проанализированы требования МСФО и МСБУ к отражению курсовых разниц. Обоснован вывод о том, что где бы в финансовой отчетности не отражались курсовые разницы и чем бы они не были обусловлены, МСФО допускают их свернутое представление, с раскрытием более подробной информации в случае ее существенности в соответствующих разделах Примечаний к финансовой отчетности.

Курсовые разницы – это явление, повсеместно возникающее в случае, если в хозяйственной деятельности компания использует валюту, отличную от функциональной валюты. МСБУ 21 «Влияние изменения валютных курсов» (далее – МСБУ 21) под функциональной валютой понимает валюту основной экономической среды, в которой компания осуществляет свою деятельность.

Курсовая разница - это разница, которая является следствием перевода определенного количества единиц одной валюты в другую валюту по разным валютным курсам (п.8 МСБУ 21).

Курсовые разницы могут быть как положительными, так и отрицательными, выступая, соответственно, либо как доходы, либо как расходы.

Закономерно возникает вопрос: каким образом отражать в финансовой отчетности, а точнее в Отчете о прибыли или убытке, возникшие в отчетном периоде курсовые разницы – свернуто или развернуто? Ответу на данный вопрос и посвящен настоящий материал.

В первую очередь следует обратиться к базовым стандартам, регулирующим составление финансовой отчетности, а именно к МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» (далее – МСБУ 1). По общему правилу, содержащемуся в п.32 МСБУ 1 компания не должна сворачивать доходы и расходы, **если только этого не требует или не разрешает МСФО.**

Логика такого запрета состоит в том, что сворачивание статей снижает полезность (как основную качественную характеристику информации, представляемой в финансовой отчетности) отчетных данных и не дает пользователям полного представления об операциях, совершаемых компаниями.

МСФО достаточно скупы на примеры, но с курсовыми разницами можно сказать, что повезло. Так, в п. 35 МСБУ 1 прямо указывается, что компания должна подавать на **нетто-основе прибыли и убытки, возникающие от группы подобных операций, например, прибыли и убытки от курсовых разниц.** Нетто-основа – это и есть чистое (свернутое) представление статей финансовой отчетности.

Тем не менее, в этом же п.35 МСБУ 1 содержится оговорка о том, что если такие доходы и расходы являются существенными, то они должны быть представлены развернуто. Из этого следует вывод, что учетной политикой должен быть предусмотрен порог существенности для сворачивания курсовых разниц. Как известно, МСФО не дают рекомендаций и ориентиров для установления порогов существенности, поэтому следует опираться на профессиональное суждение. Занижать порог существенности нецелесообразно, поскольку это повышает вероятность того, что курсовые разницы должны будут представляться развернуто. Но если компания видит среди основных своих видов деятельности «игру на курсах валют», то курсовые разницы должны быть представлены развернуто.

Обратим внимание, что заинтересованный пользователь всегда сможет найти информацию о доходах и расходах, возникших в связи с курсовыми разницами, даже в том случае, если они в Отчете о прибылях и убытках будут представлены свернуто, поскольку в Примечаниях к финансовой отчетности, в частности в примечании к статье «Результат от курсовых разниц» доходы и расходы, возникшие от курсовых разниц будут представлены отдельными строками.

Курсовые разницы могут отражаться в финансовой отчетности как в составе прибыли/убытка, так и в составе прочего совокупного дохода.

Так, в соответствии с МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (далее – МСБУ 39) курсовые разницы по монетарным статьям, которые соответствуют требованиям, предъявляемым к инструментам хеджирования денежных потоков, первоначально признаются в составе **прочего совокупного дохода**, если хеджирование эффективно. Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение, признается в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия или в отдельной финансовой отчетности иностранного подразделения (в зависимости от конкретного случая). Но в финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающееся предприятие (например, в консолидированной финансовой отчетности, если иностранное предприятие является дочерним предприятием), такие курсовые разницы первоначально признаются в составе **прочего совокупного дохода** и реклассифицируются из состава капитала в состав прибыли или убытка после

выбытия чистой инвестиции. МСБУ 16 «Основные средства» (далее – МСБУ 16) требует признавать некоторые прибыли и убытки, возникающие от переоценки основных средств, в прочем совокупном доходе. Если такой актив оценивается в иностранной валюте, то в соответствии с п. 23 МСБУ 21 возникающие курсовые разницы также признаются в прочем совокупном доходе.

Существуют и другие случаи, когда курсовые разницы могут признаваться в составе прочего совокупного дохода. Прямое требование отдельного представления положительных и отрицательных курсовых разниц в прочем совокупном доходе отсутствует. Поэтому представляется правильным также отражать их свернуто, раскрыв при необходимости в примечаниях их детализацию на положительные и отрицательные.

Говоря о курсовых разницах, нельзя не вспомнить об Отчете о движении денежных средств, в котором также отражаются курсовые разницы.

Курсовые разницы, которые возникают под влиянием изменений валютных курсов в оценке активов и обязательств **за исключением денежных средств** отражаются в прибылях и убытках, что и было рассмотрено выше. А курсовые разницы, возникшие в результате переоценки статьи «денежные средства и их эквиваленты» отражаются в Отчете о движении денежных средств. Такие разницы могут быть как положительными, так и отрицательными, если денежные средства компании номинированы в разных валютах, курсы обмена которых имеют разнонаправленную динамику.

В МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств» (далее – МСБУ 7) отдельное внимание уделено именно нереализованным прибылям и убыткам, возникающим от изменений валютного курса, которые не являются денежными потоками (п.28) МСБУ 7). Согласование остатков денежных средств на начало и конец периода требует учета влияния валютных курсов на денежные средства и их эквиваленты. Поскольку колебания курсов не связаны непосредственно ни с операционной, ни с финансовой, ни с инвестиционной деятельностью, такое влияние отражается отдельно от указанных видов деятельности в заключительной части Отчета о движении денежных средств.

МСБУ 7 не содержит рекомендаций относительно свернутого или развернутого представления положительных и отрицательных курсовых разниц, возникших по статье «денежные средства и их эквиваленты». Пользуясь методом аналогии, можно рекомендовать курсовые разницы, возникшие при пересчете статьи «денежные средства и их эквиваленты», отражать свернуто.

Таким образом, можно сделать вывод, что **где бы в финансовой отчетности не отражались курсовые разницы и чем бы они не были обусловлены, МСФО допускают их свернутое представление, с раскрытием более подробной информации в случае ее существенности в соответствующих разделах Примечаний к финансовой отчетности.**

Бадалова Ж.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М. Бекетова

Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами

Анотація. Обґрунтовано необхідність трансформації фінансової звітності. Запропоновано загальну послідовність трансформації фінансової звітності. Надано рекомендації щодо можливих варіантів подання та розкриття статей, наведених у формах фінансових звітів, встановлених П(С)БО

Прийняття та запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в окремо взятій країні відбувається в середовищі та під впливом певних економічних, політичних, правових і культурних чинників. Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюється в умовах існуючої системи державного регулювання бухгалтерського обліку.

Згідно із Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок», публічні акціонерні товариства додатково розкривають інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Виконання даної вимоги потребує трансформації фінансової звітності, складеної відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО).

Це обумовлено тим, що хоч П(с)БО суттєво й не протирічать міжнародним стандартам, проте не повністю охоплюють усі вимоги МСФЗ щодо подання та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Метою статті є опис методики перетворення фінансової звітності українських підприємств у звітність, що відповідає усім вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Потреба трансформації обумовлена тим, що Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, враховуючи, що МСФЗ встановлюють лише мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо у фінансових звітах.

Трансформація звітності згідно міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ) необхідна:

- компаніям, які ведуть міжнародний бізнес,
- компаніям, які планують виходити на IPO, залучати інвестиції чи залучити іноземного партнера,
- інвестору, якій планує купити чи продати бізнес, чи оцінює можливість інвестування в Україну,
- усякому власнику, якому потрібен звіт у відповідності із міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ),
- публічним українським компаніям, акції яких котируються на біржі.

Розвиток ринкових відносин, створення підприємств різних форм власності, необхідність визначення і відображення фінансових результатів їхньої діяльності потребували радикальних змін в організації і методології бухгалтерського обліку в Україні.

Постановою Кабінету Міністрів України № 1706-98-п від 28.10.1998 р. було затверджено Програму реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, яка передбачала перехід всіх суб'єктів господарювання на принципи і методи Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Водночас певні відмінності П(С)БО від міжнародних стандартів ще зберігаються.

Оскільки методи оцінки статей звітності, викладені в П(с)БО, узгоджуються з МСФЗ, трансформацію можна здійснити на базі фінансових звітів, складених відповідно до вимог П(с)БО.

Загальна послідовність запропонованої трансформації фінансової звітності така:

1. Вибір облікових політик та форматів фінансових звітів
2. Трансформація статей балансу на початок року (крім нерозподіленого прибутку та відстрочених податків)
3. Визначення податку на прибуток за минулий рік та відстрочених податків на початок року згідно з МСБО 12
4. Трансформація звіту про фінансові результати за попередній рік
5. Визначення нерозподіленого прибутку на початок року
6. Трансформація статей балансу на кінець року (крім нерозподіленого прибутку та відстрочених податків)
7. Визначення відстрочених податків на кінець року згідно з МСБО 12
8. Трансформація звіту про фінансові результати за звітний рік
9. Визначення нерозподіленого прибутку на кінець року
10. Завершення трансформації балансу
11. Складання звіту про власний капітал згідно з МСБО 1
12. Складання звіту про рух грошових коштів згідно з МСБО 7
13. Підготовка приміток до фінансових звітів згідно з вимогами МСФЗ

Враховуючи, що процес внесення змін та доповнень до міжнародних стандартів фінансової звітності триває, можна очікувати, що рівень невідповідності між П(с)БО та МСФЗ буде існувати постійно.

Зокрема, можна прогнозувати зростання розбіжностей у сфері обліку фінансових інструментів, обліку інвестицій у спільну діяльність, розкриття інформації щодо пов'язаних сторін тощо.

Отже, умовою здійснення трансформації є визначення розбіжностей між національними П(С)БО і МСФЗ, які на даний час зберігаються, незважаючи на твердження про те, що «національне положення(стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи і методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам».

Незважаючи на те, що МСФЗ служили основою для створення національних П(С)БО (ст.1 З «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), на даний час існують розбіжності між національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та МСФЗ.

В процесі трансформування фінансової звітності українських підприємств (насамперед – акціонерних товариств) слід враховувати існуючі відмінності між національними та міжнародними стандартами фінансової звітності.

Міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача.

Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів.

Література

1. Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 2. – с. 248.
2. Методичний посібник «Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами» - С.Ф.Голов, В.М.Костюченко, О.М.Кулага, - 4-е видання, - с.308.
3. МСФЗ у законі / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №9. – с. 360.
4. МСФЗ: українська версія // Бухгалтерія. – 2012. – №6. – с.300.
5. Омелянович М. Перехід на МСФЗ: дюжина відповідей на найбільш актуальні запитання / М. Омелянович // Все про бухгалтерський облік. – 2012. –№30. – с.226.

6. Особенности перехода на Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: leda-a.com/.../24-osobennosti-perekhoda-na-mezhdunarodnye-stand.

Лукин В.А.

канд.экон.наук, доцент

Москаленко Е.В.

канд.экон.наук, доцент

Пискунов Р.А.

канд.экон.наук, доцент

Харьковский институт банковского дела УБД НБУ

Справедливая стоимость как экономическая категория

Аннотация. Исследована справедливая стоимость как экономическая категория, возможность её использования в практике работы предприятий.

Международный стандарт финансовой отчетности 13 «Оценка справедливой стоимости» посвящён рассмотрению концептуальных основ определения справедливой стоимости. «Ключевыми вопросами МСФО 13 есть определение справедливой стоимости, установление единого методологического подхода для оценки справедливой стоимости и соответствующие раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности» [1, с. 10-11]. Вопрос об уровне объективности справедливой стоимости в стандарте не ставится.

В то же время авторы, которые исследуют этот метод оценки высказывают противоположные мнения о степени его объективности.

Так, Э.С. Дружиловская считает, что справедливую стоимость как вид оценки можно считать объективной, а фактическую себестоимость – субъективной. «... Её целью является как раз определение такой оценки объекта учёта, которая наиболее объективно отражает её ценность. Следовательно, справедливая стоимость является именно объективной оценкой» [2, с. 3-4].

А вот по мнению Л.В. Гуцаленко «Головним недоліком справедливої вартості є її суб'єктивізм, відсутність єдиного підходу до її визначення» [3, с. 40]. В.Ф. Палий [4, с. 40], В.В. Ковалёв и Вит. В. Ковалёв [5, с. 607] также отмечали, что при определении справедливой стоимости объекта оценки существенное влияние на её величину оказывает субъективный подход, а справедливость оценки во многих случаях бывает условной.

Есть и промежуточное мнение. Так, В.В. Чепоров считает, что «Справедлива вартість об'єктивна за своєю природою і не носить імовірнісний характер. Проте визначити її, не удаючись до суб'єктивних оцінок, неможливо ... незалежно від того, хто займається оцінкою, учасники ринку або професійний оцінювач, визначувана ними вартість – це всього лише суб'єктивна думка про справедливу вартість, виходячи з доступної на даний момент кількості інформації» [6, с. 132-133].

Такой же точки зрения придерживается и Ю.А. Исаков [7, с. 50].

По всей видимости, расхождения в точках зрения вызваны тем фактом, что авторы смешивают объективность самого показателя «справедливая стоимость» и объективность установленной на данный момент времени величины справедливой стоимости объекта оценки. Ведь справедливую стоимость можно рассматривать и как теоретическую категорию, и как конкретный вид цены.

Категории «справедливая стоимость» дано чёткое однозначное определение в МСФО 13.

Однако в таком виде, как это представлено в стандарте, объективно определить величину справедливой стоимости объекта оценки не представляется возможным. Цена товара должна быть на каждый момент времени единой в качестве его справедливой стоимости и для продавцов и для покупателей на основном или наиболее благоприятном рынке. А это вряд ли возможно на практике в отличие от теории.

Справедливая стоимость, если исходить из требований МСФО 13, может быть изображена в виде точек, представляемых в реальном масштабе времени на графике, где на оси Y устанавливается величина цен, а на оси X – периоды времени.

В теории это возможно. На практике зафиксировать конкретное значение справедливой стоимости можно только задним числом, после окончания периода. В этом случае чисто теоретически можно собрать всю информацию о ценах на товар с учётом всех требований МСФО 13, и по её значениям установить конкретную величину стоимости товара, удовлетворяющую и продавцов, и покупателей (то есть цену, полученную при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки). Это значение и будет наиболее близким к величине справедливой стоимости товара на конкретный момент времени.

Однако оно не будет являться непосредственно справедливой стоимостью, потому что зафиксировать величину справедливой стоимости в конкретный текущий момент времени невозможно.

Поэтому справедливая стоимость – это даже не расчётная характеристика стоимостного измерения объ-

екта учёта, а скорее качественная его характеристика, как отметила З.С. Туякова [8, с.205].

Несмотря на то, что в МСФО 13 справедливая стоимость определена достаточно корректно возможность её использования в практике работы промышленных предприятий вызывает сомнения.

Если бы можно было на практике выполнить все требования, предусмотренные МСФО 13, справедливая стоимость определялась бы абсолютно точно, но это не возможно, потому что, как отметил Ю.А Исаков, «вследствие асимметричности информации происходит недооценка или переоценка актива рынком.

Соответственно, рыночная стоимость может быть выше или ниже справедливой стоимости» [7, с. 50]. Таким образом, рыночная цена каждого конкретного товара может ближе или дальше отстоять от точки справедливой стоимости в любой данный момент времени, не говоря уж о расчётных значениях, определённых при отсутствии свободного рынка.

То есть определение, данное в МСФЗ 13, годится скорее для теории. А на практике, чем ниже уровень исходных данных (третий уровень по сравнению с первым, (см. [9, пп. 86-90]), тем больше будет возможный разброс данных по величине справедливой цены, определённой на разных предприятиях.

Итак, в теоретическом плане справедливую стоимость следует рассматривать как объективную категорию, а в области практической каждая конкретная цена товара может только приближаться к его справедливой стоимости на данный момент времени и как исключение соответствовать ей.

И в этом смысле справедливую стоимость можно считать именно субъективной оценкой потому, что, во-первых, каждый конкретный продавец и покупатель имеют своё мнение о её величине, а во-вторых, методы её определения очень часто (особенно для исходных данных 3 уровня) субъективны.

Литература

- Проблема справедливой стоимости в МСФО // Всё про МСФО – 2014. №2. – с. 10-11.
- Дружиловская Э.С. Справедливая стоимость: проблемы и перспективы использования в бухгалтерском учёте. / Э.С. Дружиловская // [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://sisupr.mrsu.ru/2013-4/PDF/druzhilovskpdf> (дата обращения 16.03.2015).
- Гуцаленко Л.В. Можливості застосування справедливої вартості у вітчизняній обліковій системі / Л.В. Гуцаленко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. №3 (69) Том 2 2012. С. 40-46.
- Палий В.Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности: Учебник. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.
- Ковалев В.В. Корпоративные финансы и учёт: понятия, алгоритмы, показатели. В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. – М.: Проспект, 2012. – 874 с.
- Чепоров В.В. Криза концепції «справедлива вартість» / В.В. Чепоров // [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://sn-ecommanag.crimea.edu/arhiv/2009/uch_22_1e/017_cher.pdf (дата обращения 16.03.2015).
- Исаков Ю.А. Справедливая стоимость в социально-экономическом спекте развития общества. / Ю.А. Исаков [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.lcsu.ru/vch/262/007.pdf> (дата обращения 16.03.2015).
- Туякова З.С. Справедливая стоимость в системе рыночной оценки объектов бухгалтерского учёта. / З.С. Туякова // [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://vestnik.osru/2006_9/32.pdf (дата обращения 16.03.2015).
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» // [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.minfin.goua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571 (дата обращения 16.03.2015).

Плахута М.А.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова

Облік капіталу за міжнародними та національним стандартами

Анотація. Проаналізовано еволюцію терміну "капітал". Доведено, що капітал розглядається не стільки як результат оцінок минулих подій, скільки як результат сьгоднішніх оцінок поточного стану організації, які більшою мірою, в порівнянні з оцінками минулих подій, можуть служити основою для прийняття інвестиційних рішень, орієнтованих на майбутнє.

Капітал – це поняття, яке історично формувалося та досліджувалося багатьма вченими різних країн світу з самого зародження бухгалтерського обліку, проте остаточного єдиного визначення його сутності немає.

Дослідження будь-якої наукової проблеми слід розпочинати з дослідження її еволюції.

Історію виникнення капіталу необхідно розглядати у нерозривному зв'язку з історією розвитку суспільних відносин.

Аналіз останніх досліджень показав наявність різних підходів та інтерпретацій сутності капіталу, зокрема, що ускладнює його розуміння та практичне відображення в обліку.

Дослідження загальних теоретичних проблем бухгалтерського обліку капіталу, вивчення особливостей його виникнення, розвитку і перетворення сприятиме раціональному використанню теоретичного надбання у практичній діяльності суб'єктів господарювання. Таким чином, вирішення загальних фундаментальних питань з бухгалтерського обліку капіталу створить стійкий фундамент для розробки ефективного методичного забезпечення на практиці, задасть вірні напрями для подальших наукових досліджень в частині вивчення даного об'єкту.

Спочатку термін "капітал" означав землю, товари, засоби праці, гроші. Арістотель виокремив грошову складову капіталу "купецький капітал", але різко засуджував такий капітал, вважаючи його неприродним, і надавав перевагу натуральному виробництву.

Але з розвитком торгівлі грошовий (купецький) капітал набирає все більшої популярності, стаючи об'єктом дослідження меркантилістів.

З розвитком науково-технічного прогресу та виробництва капітал набуває все ширшого значення, вміщує в собі все більше елементів, що приводить до поділу його фізіократами на "основний" та "оборотний". Подальші дослідження вчених надавали розвиток кожному із цих понять. Звернувши увагу на оборотний капітал, відмітимо, що розвивається не тільки трактування вказаного поняття, але з'являються нові його ознаки: оборотність, одноразовість використання.

В економічній літературі трактування поняття капіталу (капіталу) як залишкової частки власника (капіталу) відповідає так званому бухгалтерському підходу, якого дотримувалися німецькі балансоведи початку ХХ століття (Генріх Нікліш (1876-1943 рр.), Йоганн Фрідріх Шер (1846-1924 рр.), Ейген Шмаленбах (1873-1955 рр.),).

Перш за все, відзначимо, що дане визначення відповідає наступному рівнянню балансу:

Активи - Зобов'язання = Капітал.

У найзагальнішому вигляді капітал (і його величина) визначається різницею між сумами бухгалтерських оцінок активів і зобов'язань.

Такий підхід дозволяє розглядати баланс не як виключно слідства записів по рахунками протягом звітного періоду, а й як результат вимірювання елементів картини фінансового стану організації (активів і зобов'язань) на звітну дату. Капітал, таким чином, розглядається не стільки як результат оцінок минулих подій, скільки як результат сьогоденних оцінок поточного стану організації, які більшою мірою (в порівнянні з оцінками минулих подій) можуть служити основою для прийняття інвестиційних рішень, орієнтованих на майбутнє.

Саме ця ідея лежить в основі і виправдовує застосування оцінки елементів балансу за справедливою вартістю, їх представлення за дисконтованою вартістю майбутніх грошових потоків.

Представлення капіталу в розрізі складових його статей, тобто виділення елементів капіталу організації, яке демонструють у звітності, визначається інтересами користувачів бухгалтерської інформації.

У Принципах МСФЗ відзначається, що хоча капітал і визначений в цілому як залишкова величина, в балансі він може розбиватися на підгрупи.

В даний час світова практика застосовує дві концепції капіталу:

- фінансову концепцію капіталу;
- фізичну концепцію капіталу.

Вибір економічним суб'єктом тієї чи іншої концепції капіталу обумовлює, у свою чергу, і вибір концепції підтримки цього капіталу.

Оцінка прибутку і відображення змін капіталу в звітності компаній відповідно до концепції підтримки капіталу є одним з базових відмінностей методології обліку, яка визначається ідеями МСФЗ, від методологічних основ існуючої української бухгалтерської практики.

Існуючі відмінності полягають у тому, що прибуток розглядається не як різниця між номінальними сумами зобов'язань, що виникають в ході реалізації угод звітує компанії, а як величина, що демонструє оцінку зростання реального (з точки зору економічної теорії) добробуту фірми, що дозволяє говорити про отримання власниками доходів від інвестицій в її діяльність.

Такий підхід є більш послідовним в оцінці успішності діяльності компанії від часу її створення до поточного моменту з урахуванням динаміки економічної ситуації, в якій функціонує фірма. При цьому констатація достовірності представлення в звітності динаміки оцінки капіталу багато в чому є наслідком реалізації професійного судження бухгалтера, ступінь відповідності якого фактичному стану справ має бути оцінена в ув'язненні аудиторів фірми.

Не всі фінансові інструменти можна однозначно визнати або капіталом, або зобов'язаннями.

Складні фінансові інструменти можуть містити компоненти і капіталу, і зобов'язання. У цьому випадку та частина фінансового інструменту, яка не підлягає погашенню, буде визнана капіталом, а обов'язкові виплати, на які має право власник фінансового інструменту, – зобов'язаннями компанії. Капітал і зобов'язання по одному і тому ж фінансовому інструменту будуть відображатися у звітності окремо: зобов'язання - за справедливою вартістю (якщо зобов'язання буде погашено через тривалий час, то виплати по ньому необхідно дисконтувати), а капітал – як залишкова величина.

Романцова К.В.

Харківський інститут фінансів Українського державного університету фінансів
та міжнародної торгівлі**Концептуальні засади складання звіту про рух грошових коштів: закордонна та вітчизняна практика МСФЗ-звітність: обліково-аналітичне та методичне забезпечення**

Анотація. У тезах проаналізовано нормативні документи, якими регламентовано формування Звіту про рух грошових коштів, надано визначення основних термінів звіту, та особливості його складання. Проведено порівняння звіту за МСФЗ і НП(С)БО, виділено спільні та відмінні риси.

Україна сьогодні проводить політику гармонізації законодавства з міжнародними стандартами шляхом впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, проте цей етап є досить тривалим і ще не набув свого остаточного завершення. З метою наближення до міжнародних стандартів затверджено

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», який ґрунтується на засадах МСБО 1 «Подання фінансової звітності», затверджений відповідно до нової редакції Концептуальних основ фінансової звітності.

Фінансовий звіт в якому відображають надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності називають Звіт про рух грошових коштів, таке його визначення наводиться в п. 3 НП(С)БО 1 та схоже з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», але з врахуванням поняття еквівалентів грошових коштів.

Порівнюючи зміст терміну «грошові кошти», згідно п.3 НП(С)БО 1 готівка є коштами на рахунках у банках та депозити до запитання, а у п. 6 МСБО 7 вона визначена як готівка в касі та депозити до запитання.

Стосовно поняття «еквіваленти грошових коштів», вони мають схожі значення в стандартах – короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості. Прикладами еквівалентів грошових коштів є дорожні чеки, високоліквідні короткострокові (до 3 місяців) цінні папери, депозитні вклади з можливістю щоденного внесення та зняття коштів. Надходження і вибуття грошей та їх еквівалентів в п. 3 НП(С)БО визначається як рух грошових коштів, а у п. 6 МСБО 7 – грошові потоки.

Спільними рисами у НП(С)БО 1 та МСФЗ 7 щодо побудови, розкриття інформації та подання Звіту про рух грошових коштів є:

1) Згідно з п.4.1 Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. В МСФЗ 7, крім цього, особлива увага акцентується на наданні користувачам фінансових звітів основи для оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти, а також потреби підприємства щодо використання цих грошових коштів. Є ще два фактори, виділених МСФЗ 7, які не суперечать НП(С)БО 1, які змушують говорити про доцільність складання Звіту про рух грошових коштів:

а) зіставність звітності про результати діяльності різних підприємств;
б) інформація про рух грошових коштів протягом попередніх періодів часто використовується як показник суми, періоду та визначеності майбутнього руху грошових коштів.

2) Звіт про рух грошових коштів розмежовує грошові потоки протягом певного періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, що пов'язано з необхідністю отримання інформації, яка б:

- надавала користувачам фінансової звітності змогу оцінювати та контролювати вплив цих видів діяльності на фінансовий стан підприємства і суму його грошових коштів та їхніх еквівалентів;
- використовувалася для оцінки взаємозв'язку наведених вище видів діяльності та формування висновків про ступінь даного взаємозв'язку.

Структурно Звіт містить три розділи, в яких відображається надходження й вибуття грошових коштів окремо за видами діяльності.

В першому розділі відображається рух коштів в результаті операційної діяльності, яка згідно п. 3 НП(С)БО 1 є основною діяльністю підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю; а п. 6 МСБО 7 наводиться уточнення – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід.

Методичними рекомендаціями щодо заповнення фінансової звітності передбачено складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Суб'єкт господарювання згідно МСБО 7 звітує про грошові потоки від операційної діяльності, обираючи такі методи складання Звіту:

1) прямий, згідно з яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів;

2) непрямий, згідно з яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових

коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності (п. 18 МСБО 7).

Суб'єкти господарювання зазвичай, надають перевагу застосуванню прямого методу, який надає інформацію для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати із застосуванням непрямого методу (п. 19 МСБО 7).

В другому розділі наводиться інформація про рух коштів в результаті інвестиційної діяльності, яка відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 характеризується придбанням та реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

В той же час п.6 МСБО 7 інвестиційна діяльність визначається як придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів. Отже, МСБО 7 не передбачає включення до складу інвестиційної діяльності інвестицій, які являють собою грошові еквіваленти.

Для того, щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості (також п.15 МСБО 7). Фінансові інвестиції короткострокового характеру в МСБО 7, на відміну від НП(С)БО 1, можуть включатися до складу операційної (поточної) діяльності.

В третьому розділі розкривається інформація про грошові потоки фінансової діяльності, ця діяльність призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства (п. 3 НП(С)БО 1, п. 6 МСБО 7). Банківські позики, як правило, відносяться до фінансової діяльності, проте банківські овердрафти, які підлягають погашенню за вимогою, є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання та представляють операційну діяльність (п.8 МСБО 7).

Банківські овердрафти в МСБО 7 можуть представлятися у складі операційної діяльності. Відповідно до НП(С)БО 1, будучи банківськими позиками, овердрафти формально підлягають включенню до складу грошового потоку по фінансовій діяльності.

3) Негрошові операції не включаються до звіту про рух грошових коштів, оскільки не належать до руху грошових коштів протягом звітного періоду, незважаючи на їх вплив на розмір капіталу та активів підприємств (бартерні операції, як прямий безгрошовий обмін товарами чи послугами; реєстрація статутного капіталу і випуск акцій, як цінних паперів; отримання необоротних активів за договорами фінансової оренди).

4) Одна операція може охоплювати рух грошових коштів від різних видів діяльності.

5) Для формування Звіту про рух грошових коштів необхідна така інформація: баланс за звітний і попередній рік (згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності – в Україні; згідно з МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» – у міжнародній практиці); звіт про фінансові результати за поточний рік (згідно з НП(С)БО 1 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – в Україні), Звіт про прибутки та збитки (згідно з МСФЗ 1 – у міжнародній практиці); додаткова інформація про деякі операції з надходження і видатку грошових коштів та їхніх еквівалентів (Головна книга);

6) Кінцевим етапом формування Звіту про рух грошових коштів є отримання інформації про: чистий рух коштів за звітний період, який дорівнює різниці між сумою грошових надходжень та видатків по статтях чистого руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, поданих окремо; різницю залишку грошових коштів на початок та кінець звітного періоду.

7) При складанні розділів руху грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності вимагається окреме висвітлення надходжень і вибуття грошових коштів. Відмінними рисами НП(С)БО 1 та МСФЗ 7 до форм Звіту про грошові кошти є такі:

1. Згідно з МСФЗ 7 існує два випадки, коли можливе взаємозарахування грошових потоків, що виникли внаслідок вказаних вище видів діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли рух грошових коштів відображає діяльність клієнта, а не діяльність підприємства;

б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими обіг є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.

2. МСФЗ 7 має ширшу сферу застосування (поширюється на всі підприємства, включаючи фінансові установи) порівняно з вітчизняним НП(С)БО 1, яке стосується підприємств будь-яких форм власності за винятком банків і бюджетних установ, а також суб'єктів малого підприємництва. Крім того, положення, закладені в МСФЗ 7 «Звіти про рух грошових коштів» разом з МСФЗ 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах», регулюють формування, структуру та подання Звіту про рух грошових коштів інвестора, який має частку в асоційованих чи спільних підприємствах або є холдинговим для свого дочірнього підприємства. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів в Україні визначаються окремим Положенням (стандартом) (НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»);

3. Звіт про рух грошових коштів за НП(С)БО 1 має стандартизовану єдину форму з можливістю виключення та включення рядків, якщо інформація, яка наводиться в них є суттєвою. За міжнародними стандартами форма Звіту не регламентована, проте обов'язковим є розподіл на операційні, фінансові та інвестиційні грошові потоки.

4. Згідно з п.11 НП(С)БО 1 у примітках до фінансової звітності розкривається інформація про:

- склад грошових коштів;

- склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;
- наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

Крім вказаних вище розділів, що повинні наводитися у примітках до фінансової звітності, МСФЗ 7 пропонує розкривати окремо ще низку статей:

- екстраординарні статті – дохід або витрати, які виникають внаслідок подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності підприємства, а значить, не очікується, що вони повторюватимуться часто або регулярно;
- відсоток і дивіденди отримані і сплачені;
- рух грошових коштів, який виникає від податків на прибуток;
- сукупний рух грошових коштів, який виникає від придбання чи реалізації дочірніх підприємств або інших господарських одиниць (НП(С)БО 2 передбачає наведення у примітках до консолідованої фінансової звітності, серед іншої, зокрема інформації вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду).

5. Згідно п.22 МСБО 7, показники про грошові потоки, які виникають від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності можуть подаватися в Звіті про рух грошових коштів за нетто-методом, який передбачає:

- 1) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання;
- 2) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.

НП(С)БО 1 на відміну від МСБО 7 не передбачено застосування нетто-методу.

6. Відповідно до п.50 МСБО 7 у Звіті про рух грошових коштів також передбачається розкриття додаткової інформації про суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності кожної відображеної у звітах галузі або географічного сегмента. Методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 29.

Отже узагальнюючи викладене, відзначимо, що на сьогодні триває удосконалення методичних засад формування Звіту про грошові кошти щодо його гармонізації й можна сказати, що це єдиний звіт, за яким залишилось право альтернативи відносно вибору методів його складання.

Визначивши спільні риси та основні відмінності при формуванні Звіту про рух грошових коштів за національними та міжнародними стандартами, слід зробити висновок про їх схожість в деяких принципових питаннях (мета, розмежування грошових потоків за видами діяльності) та розбіжності за певними аспектами (сфера застосування, методика звітування про рух грошових коштів від операційної діяльності), що розширює можливості використання вітчизняними підприємствами положень МСФЗ 7 не тільки для подання Звіту про рух грошових коштів закордонному інвестору (як необхідність), але й для внутрішньоуправлінських потреб (як засіб управління грошовими потоками).

Папко Ю.В.

Харківський інститут банківської справи Університету банківської справи Національного банку України

Відображення доходів в звітності підприємств, складеній за МСФЗ

Анотація. Розглянуто шляхи уніфікації та стандартизації національних облікових систем. Здійснено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки доходів відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ. Доведено, що структура МСБО 18 є значно ширшою, ніж П(С)БО 15 та існують також відмінності у змісті даних положень.

Бухгалтерський облік, як і кожна система знань постійно розвивається. Виходячи з того, що система бухгалтерського обліку характеризується різними аспектами – технологічним, структурним і організаційним, то відповідно необхідна загальна її організація.

Україна була однією з перших країн на пострадянському просторі, що задекларувала курс на впровадження міжнародних підходів до побудови національної системи бухгалтерського обліку, які в основному були представлені міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (згодом фінансової звітності). І ось лише в 2011 році задекларована ціль втілилася у Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р.[9]. На початку 2012 року у періодичних виданнях з'являється все біль-

ше публікацій, присвячених практичним аспектам першого застосування МСФЗ та процесам трансформації бухгалтерського обліку на підприємствах у нових умовах господарювання [2, 3, 11, 13, 13]. А у лютому 2012 року Міністерство фінансів України навіть відкрило сайт, присвячений МСФЗ [14]. Останнім часом у вітчизняному законодавстві відбулось багато змін стосовно впровадження МСФЗ в Україні. Проте у науковій літературі проблеми, з якими зіткнулись українські підприємства в контексті цих змін, поки залишаються недостатньо висвітленими, також не приділяється увага питанню вартості переходу на МСФЗ для України.

Існує декілька шляхів уніфікації та стандартизації національних облікових систем, основними з яких є:

- застосування МСФЗ як національних стандартів без змін в «чистому вигляді»;
- розробка національних стандартів бухгалтерського обліку на основі принципів МСФЗ;
- розробка національних стандартів бухгалтерського обліку автономно від МСФЗ.

Міжнародна федерація бухгалтерів визначила основні труднощі, з якими стикаються країни при запровадженні МСФЗ (рис. 1).

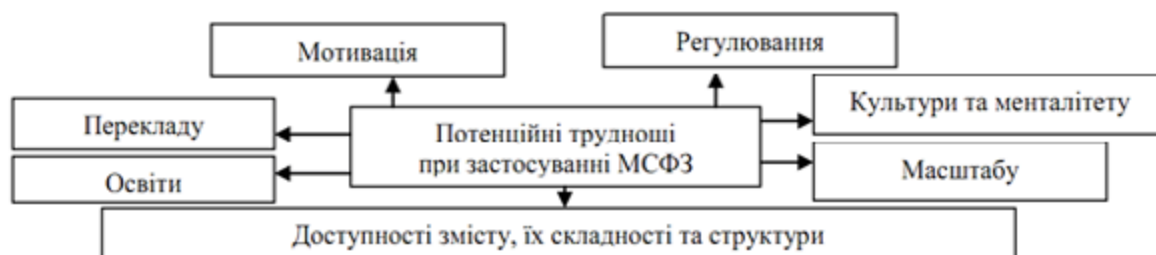


Рис. 1. Труднощі процесу прийняття та запровадження МСФЗ [4, с. 23].

Хоча є деякі проблеми із застосуванням стандартів, але вигоди застосування МСФЗ переважають.

В таблиці наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки доходів відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСБО 18 відносно умов визнання доходів

П(С)БО 15 [15]	МСБО 18 [14]
Визначення доходу	
Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) (п.3 НП(С)БО 1).	Дохід – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду, у формі припливу або збільшення активів, або зменшення зобов'язань, які впливають на збільшення капіталу, окрім вкладів засновників (п.70) [7].
Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності наступних умов:	
покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);	а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;
підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);	б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;	в) суму доходу можна достовірно оцінити;
є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.	г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди;
	г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Визнання доходів від надання послуг	
10. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	20. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу.
Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:	
можливості достовірної оцінки доходу;	а) можна достовірно оцінити суму доходу;
імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;	б) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;
можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;	в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату балансу;
можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.	г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.
Класифікація доходів	
Відповідає класифікації встановленій НП(С)БО 1: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи (п.7)	М(С)БО 18 «Дохід» передбачає наступні види доходів: А) дохід від реалізації товарів; Б) дохід від надання послуг; В) відсотки, роялті, дивіденди.

Порівнюючи основні положення цих стандартів можна сказати, що структура МСБО 18 є значно ширшою, ніж П(С)БО 15 та існують також відмінності у змісті даних положень.

Отже, з вище проведеного порівняння можна зробити висновок, що П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» має досить значну кількість спільних рис, а саме: визнання доходів, оцінка та їх відображення, які трактуються подібно в обох стандартах. Однак, виявлений і ряд відмінностей, які є досить несуттєвими, а саме: класифікація та об'єм висвітлення деяких із питань є різними. Дані порівняння дають змогу зробити висновок, що в МСФЗ більш конкретизовано певні положення, але й національний стандарт містить моменти, які, зокрема, зумовлені національними особливостями обліку. Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку. Аналіз змісту національних положень свідчить про необхідність їх постійного розвитку та удосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни.

Література

- 1) Бенджамін Хілл. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: програма фінансового навчання / Б. Хілл. – К: Проект USAID «Розвиток ринків капіталу», 2010. – 37 с.
- 2) Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами / Н.В. Бондарчук // Економічні науки. – Сер. «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 1. – 2012. – С. 116–121.
- 3) Васильєва В.Г. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: проблеми та перспективи / В.Г. Васильєва, К.С. Костюченко // Економічний простір. – 2012. – №60. – С. 29–37.
- 4) Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №9. – С. 23–24.
- 5) Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8–9. – С. 54.
- 6) Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Моногр. – К: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
- 7) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга».

8) Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. – 438 с.

9) Каткова Н.В. Колізії складання фінансової звітності в Україні / Н.В. Каткова // Економічні науки. – Сер. «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 2. – 2012. – С. 70–77.

10) Касьяненко Т.Г. Преобразование финансовой отчетности предприятия для целей оценки бизнеса: Учеб. пособие / Т.Г. Касьяненко. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 167 с.

11) Колінько Н.І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н.І. Колінько, Т.Є. Єзерська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 215–220.

12) Корінько М.Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: Монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко. – К.: Книги для бізнесу, 2009. – 471 с.

13) Лапішко М.Л. Нові вимоги МСФЗ до формування фінансової звітності / М.Л. Лапішко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 1 (44). – С. 326–330.

14) 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

15) Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доход» [Текст]: наказ Міністерства фінансів України від 29.10.1999 р. №290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.gov.ua

16) Світлична В.Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В.Ю. Світлична, С.М. Малик // Комунальне господарство міст. – Сер. «Економічні науки». 36. наук. праць. – 2011. – №100. – С. 234–241.

Ларіонова В.О.

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М. Бекетова

Облік фінансової оренди згідно з міжнародними стандартами фінансового обліку

Анотація. Розкрито сутність фінансової оренди. Проаналізовано процес розробки нового стандарту з оренди. Розкрито основні проблеми прийняття нового стандарту з оренди.

Фінансова оренда є важливим напрямком діяльності для багатьох організацій - чи то державне чи приватне підприємство, або некомерційна організація. Вона є засобом отримання доступу до активів, фінансування та зменшення організацією ризиків володіння активами. Багато організацій орендують активи, такі як нерухомість, літаки, вантажівки, кораблі, та обладнання для будівництва та виробництва. Із-за поширеності фінансової оренди, користувачам фінансової звітності важливо мати повну і зрозумілу картину діяльності організації щодо фінансової оренди.

Існуючі моделі обліку оренди вимагають від орендарів та орендодавців класифікувати об'єкти оренди на капітальну або операційну оренду та вести облік об'єктів в залежності від типу оренди. Ці моделі були піддані критиці за нездатність задоволення потреб користувачів фінансової звітності, оскільки вони не завжди дають вірне уявлення про угоди фінансової оренди.

Сам проект стандарту «Фінансова оренда має довгу історію. Два головних світових розробника почали його розробку у 2006 році, коли слово «конвергенція» означало набагато більше, ніж зараз.

У 2009 році був опублікований дискусійний документ, а в 2010 році вийшли проміжні версії стандартів від IASB та FASB, причому в обох випадках пропонувалася спрощена одинарна модель. У 2013 році, і вперше офіційно запропонували більш складну, але при цьому, можливо, більш точну бінарну модель обліку.

Сьогодні більшість об'єктів лізингу поки що не відображаються в балансі, що давно стало основним об'єктом критики існуючої моделі обліку.

У серпні 2014 року Ради МСФЗ і ССФУ оприлюднили оновлену версію проекту, складену на основі тих рішень, які були прийняті у першій половині 2014 року.

Метою цього проекту є підвищення прозорості та порівнянності між організаціями, шляхом визнання активів і зобов'язань в балансі та розкриття ключової інформації.

Фінансова оренда (англ.: financial lease) – це оренда, за умовами якої відбувається суттєве перенесення всіх ризиків та вигод, що супроводжують володіння активом. При цьому ризики – це можливість збитків через простій обладнання, використання застарілих технологій, змін кон'юнктури ринку і т.д. Вигоди виникають під час строку економічної експлуатації активу, вигодою також може бути дохід від підвищення вартості активу.

Облік фінансової оренди за МСФЗ ведеться у відповідності зі стандартом МСБО (IAS) 17 «Оренда».

Відповідно до МСБО (IAS) 17 договором фінансової оренди визнається договір, який передбачає пере-

дачу практично всіх ризиків та вигод, пов'язаних з володінням активом.

Під ризиками в даному випадку розуміються будь-які збитки, пов'язані з використанням активу в операційній діяльності та подальшою реалізацією активу, наприклад, збитки від знецінення активу внаслідок зміни економічної кон'юнктури, можливий збиток, розкрадання та інш.; вигоди, відповідно, – будь-які прибутки, очікувані від використання і подальшої реалізації активу.

Фактично фінансова оренда являє собою форму кредиту під заставу основних засобів (об'єкта лізингу).

В МСБО (IAS) 17 «Оренда» особливості обліку оренди прописані чітко і досить докладно, що підтверджує наявність всього пари додаткових документів від Комітету з роз'ясненнями МСФЗ. Крім іншого стандарт розглядає ряд специфічних випадків, що мають місце на практиці, тобто охоплює практично весь спектр можливих взаємин.

Стандарт про фінансову оренду веде свою історію ще з 1982 року, був замінений у 1997 році та переглянутий останній раз в 2001 році. Однак справа не в «віці». Облік лізингових операцій, особливо з боку орендаря, піддався критиці під час глобальної фінансової кризи з-за того, що порядок визнання контрактних зобов'язань за договорами оренди був непрозорим і незручним для користувачів звітності. Доводилося переглядати та переоцінювати правила обліку як в орендаря, так і орендодавця, щоб досягти симетрії між ними.

В результаті Рада з МСФЗ у 2009 році почав збирати існуючі думки про облік оренди у фінансовій звітності орендодавця та орендаря і в серпні 2010 року випустив перший попередній проект, що пропонує єдиний підхід обліку лізингу для всіх орендарів і відповідно симетричний облік у всіх орендодавців.

Аналіз результатів нововведень, запропонованих попереднім проектом 2010 року, показав, що вони не вплинули на достовірність фінансового результату орендаря з-за так званої нелінійності прибутків і збитків. Цей ефект виникає внаслідок одночасної присутності зменшуються (по мірі виплат орендних платежів) процентних витрат та лінійного нарахування амортизації на орендований актив, тобто більша частина процентної навантаження падає на початкові періоди строку оренди.

Щоб уникнути цього ефекту Комітет переглянув деякі положення і в травні 2013 року запропонував новий попередній проект стандарту ED/2013/6 «Оренда».

Пилипчак М.Ю.

Харківський інститут банківської справи університету банківської справи Національного банку України

Визначення та визнання витрат у фінансових звітах суб'єктів господарювання, сформованих за МСФЗ

Анотація. Доведено актуальність дослідження проблем трансформації до МСФЗ витрат підприємства, оскільки їх відображення в обліку та звітності є неоднозначним та суперечливим. Розкрито методичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності в Україні. Проведено порівняльний аналіз П(С)БО 16 «Витрати» та МСФЗ в частині обліку витрат.

Україна географічно є частиною Європи і перебуває у процесі інтеграції до світового економічного простору, має можливість розширення кордонів для інвестиційного потоку в державу, а також для підвищення професійної діяльності бухгалтерів, саме тому трансформація вітчизняної фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності останнім часом стає все більш актуальною для українських підприємств.

Однією з найважливіших проблем трансформації до МСФЗ є трансформація витрат підприємства, оскільки їх відображення в обліку та звітності не є однозначним та суперечливим.

Оскільки витрати є важливим об'єктом при формуванні фінансової звітності та при прийнятті господарських рішень у діяльності підприємства, то актуальними є питання адаптації, визнання та визначення витрат відповідно до вимог МСФЗ.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності в Україні визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

На відміну від українського П(С)БО 16 «Витрати» у МСФЗ відсутній аналогічний йому стандарт, присвячений витратам, що ускладнює процес управління витратами (табл. 1.)

Таблиця 1. Стандарти для визначення витрат.

П(С)БО	МСФЗ
П(С)БО 16 «Витрати»	МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) – в частині витрат
	МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) в частині витрат
	МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – в частині витрат
	МСФЗ 23 «Витрати на позики»(IAS 23 – Borrowing costs) – в частині витрат

Ці стандарти регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» визначає, як обліковувати витрати за позиками.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну, відображення витрат та принципів формування фінансової звітності), П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»(в частині визнання витрат) та деякі інші.

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно до якого виокремлюють дві категорії витрат:

- витрати на продукт;
- витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Окреме місце займають витрати періоду, тобто витрати, що не включені до складу вартості запасів і відносяться з часом, з урахуванням принципу відповідності, до складу витрат звітного періоду. Крім того, слід підкреслити, що п. 14 МСФЗ 2 «Запаси» регламентує склад окремих видів витрат.

Між МСФЗ та П(С)БО виникають відхилення та неточності при трансформації звітності вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти, так проблеми можна виокремити за такими статтями:

- Витрати праці: згідно п. 13 П(С)БО 16, «заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві... які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат» включаються тільки до прямих витрат праці. Але при цьому вимога економічно доцільного шляху «віднесення» не наголошена. Згідно МСБО при підготовці звітності зарплата виробничого персоналу (якщо вона не відрядна або не погодинна) додається до виплат виробничого керівництва та списується до загальновиробничих витрат.
- Адміністративні витрати та витрати на збут. Про їх трансформацію
- говорити досить важко так як у МСФЗ така класифікація витрат прямо не передбачена. Класифікація витрат (на адміністративні та витрати на збут) у звітові про прибутки та збитки та інший сукупний дохід це професійне судження бухгалтера.

Згідно МСБО підприємство має можливість обрати будь – яку з запропонованих класифікацій витрат.

Якщо буде обрана трансформація за характером то потрібно буде вносити значну кількість трансформаційних коректувань для переведення на іншу модель представлення витрат, так-як в національній моделі використовується модель по функції витрат.

- Собівартість реалізації. Як правило собівартість в окремих випадках підлягає трансформації. Утому випадку коли коригуються самі витрати, які відносяться до собівартості (амортизація, гарантійні резерви), то коригувань не уникнути. У наш час майже не залишилося підприємств які можуть відхилятися від П(С)БО у частині розподілу загальновиробничих витрат. Якщо підприємство не дотримувалося вимог національного обліку, то при трансформації це потрібно буде зробити - визнати нерозподілені загальновиробничі витрати у складі собівартості. В національній практиці наднормативні витрати відносять до інших операційних витрат, а згідно МСФЗ вони повинні включатися до собівартості реалізації.
- Витрати з податку на прибуток. Податок на прибуток при трансформації не змінюється, але витрати по податку на прибуток включають таку складову як зміну відкладених податкових активів та зобов'язань. Трансформовані залишки на рахунках дозволяють розрахувати бухгалтерську базу активів та зобов'язань за МСФЗ, яку необхідно порівняти з даними податкового обліку.
- Інші операційні доходи та витрати. МСФЗ не виділяють інші операційні прибутки та витрати окремою статтею. Однак інколи МСФЗ потребують розкриття за статтями результатів від іншої операційної діяльності.
- Інші фінансові доходи і витрати. Згідно МСФЗ – звітах фінансові витрати, пов'язані з залученням позикового капіталу повинні відображатися окремим рядком. Для трансформацій звітності слід вводити

додаткові субрахунки для різних видів фінансових витрат – пов'язаних і не пов'язаних з залученням іноземного капіталу. Тоді при трансформації фінансові витрати, пов'язані з залученням іноземного капіталу, будуть відображені окремим рядком, а інші фінансові витрати – залучені до фінансових доходів і представлені у звіті про прибутки та збитки як результат іншої операційної діяльності.

- Рахунки інших доходів та витрат у трансформаційній звітності підлягають згортанню. При цьому у примітках до фінансової звітності відображаються за статтями результати з кожного виду іншої діяльності.

Отже, з кожним днем облік доходів та витрат набуває все більшого стратегічного значення для підприємства. Сьогодні, на кожному підприємстві, на перше місце ставиться саме результат його діяльності – прибуток чи збиток.

Не зважаючи на те, що можна помітити досить вагомій відмінності між визначенням, класифікацією, оцінкою та визнанням витрат між МСФЗ та П(С)БО. Але якщо трансформувати витрати для переходу на МСФЗ, то це дасть змогу компаніям, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів, зокрема, витрат.

Адже міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача.

УМОВИ УЧАСТІ

1. Робочі мови конференції – українська, російська, англійська (розміщення матеріалів іншими мовами обговорюється в індивідуальному порядку).
 2. Для участі у відкритій інтернет-конференції "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація" необхідно зареєструватись на сайті. У формі реєстрації заповніть всі (!) необхідні поля даними, які будуть доступні іншим учасникам конференції (такі персональні дані як електронна адреса і телефон гарантовано не доступні для відвідувачів сайту конференції). На вказаний E-mail Вам буде відправлений пароль для входу.
 3. Після реєстрації Ви зможете: мати повний доступ до всіх розміщених публікацій; залишати коментарі до публікацій; відслідковувати коментарі інших авторів; зв'язатися з авторами публікацій за допомогою форми зворотнього зв'язку; розширювати особисті зв'язки і контакти з провідними фахівцями; підписатися на розсилку новин, актуальних публікацій і коментарів; сплатити участь у конференції; відправити на публікацію матеріали.
 4. До публікації приймаються тези, підготовлені у відповідності до правил оформлення публікації.
- Важливо: до публікації приймаються матеріали тільки за заявленою тематикою! У разі невідповідності, оплата не повертається, але можлива заміна матеріалів на такі, що відповідають тематиці МСФЗ.**
5. З метою компенсації редакційних і коректорських витрат, витрат на утримання інтернет-ресурсу авторам необхідно сплатити організаційний внесок у розмірі: для учасників з України – 90 грн.; для учасників з країн СНД – еквівалент 10 дол.; для учасників з інших країн – еквівалент 15 дол. Організаційний внесок для студентів – 50 грн.
 6. Після відправки матеріалів та сплати участі, якщо всі правила оформлення дотримані, на протязі 2-3-х робочих днів на Ваш E-mail буде відправлене посилання на опублікований матеріал. З метою розширення Ваших наукових досягнень до публікації приймаються матеріали надруковані в інших виданнях.
 7. За результатами Інтернет-конференції щоквартально формуватиметься електронний збірник матеріалів, який можна завантажити у PDF-форматі.
 8. Учасники конференцій можуть за попереднім замовленням отримати довідку і сертифікат учасника конференції. Про бажання отримати сертифікат учасника необхідно вказати в заявці.

Джерело: <http://konf.amsfo.com.ua/umovi-uchasti/>

© Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація"

