

УДК 657

Лежненко Л.І.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ: НЕОБХІДНІ ТА ДОСТАТНІ УМОВИ ПЕРЕХОДУ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття присвячена дослідженню необхідних та достатніх умов переходу суб'єктів господарювання на Міжнародні стандарти фінансової звітності; визначенню основних етапів гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в ЄС; аналізу законодавчо-нормативної бази, яка регулює перехід та перше застосування МСФЗ суб'єктами господарювання.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, умови переходу, гармонізація бухгалтерського обліку, перше застосування, уніфікація економічної інформації.

Лежненко Л.И. ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МСФО: НЕОБХОДИМЫЕ И ДОСТАТОЧНЫЕ УСЛОВИЯ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Статья посвящена исследованию необходимых и достаточных условий перехода субъектов хозяйствования на Международные стандарты финансовой отчетности; определению основных этапов гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности в ЕС; анализу законодательно-нормативной базы, которая регулирует переход и первое применение МСФО субъектами хозяйствования.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, условия перехода, гармонизация бухгалтерского учета, первое применение, унификация экономической информации.

Lezhnenko L.I. FIRST-TIME ADOPTION OF IFRS: NECESSARY AND SUFFICIENT CONDITIONS FOR THE TRANSITION TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

The article investigates the necessary and sufficient conditions for the transition of economic entities on International Financial Reporting Standards; identifying the main stages of harmonization of accounting and financial reporting in the EU; analysis of legal and regulatory framework that governs the transition and the first application of IFRS by business entities.

Keywords: International Financial Reporting Standards, conditions of transition, harmonization of accounting, the first application, the unification of economic information.

Постановка проблеми. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності для українських підприємств передбачає низку переваг, які сприятимуть припливу іноземних інвестицій, посиленню економічних інтеграційних процесів, виходу на нові ринки, а також створенню умов до уніфікації економічної інформації. Проте існують певні проблеми, а саме: немає єдиної методології з переходу на міжнародні стандарти, є недоліки в законодавстві, які вступають в суперечність з міжнародними стандартами, організаційні та методичні проблеми на мікроекономічному рівні (брак кваліфікованих кадрів, додаткові витрати на навчання та перепідготовку працівників, довготривалість процесу переходу тощо). Тому вирішення проблеми першого застосування і подальшого використання підприємствами МСФЗ на даному етапі економічного розвитку України є одним з найголовніших питань в контексті функціонування всієї вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Перше застосування МСФЗ обрано для дослідження, оскільки на сьогодні існує значна кількість загальнонаукових розробок з проблем переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності та їх першого застосування вітчизняних економістів, серед яких: Р. Коршикова, О. Небилюцова, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Казимирчук, Г. Кірейцев, В. Костюченко, Н. Малюга, О. Петрук, В. Пархоменко, І. Москвіна, О. Баришнікова, С. Rogoznyy, А. Жукова та інші, однак процес переходу, визначення конкретних методичних прийомів з перебування системи бухгалтерського обліку залишається неоднозначним.

Частина загальної проблеми. Дана робота спрямована на дослідження світових тенденцій щодо запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності; вивчення проблем переходу суб'єктів господарювання України на МСФЗ; визначення необхідних та достатніх умов переходу підприємств на МСФЗ.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні етапів та світових тенденцій щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності; узагальненні основних етапів гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності у країнах ЄС; вивченні законодавчих і нормативних вимог щодо необхідних і достатніх умов переходу суб'єктів господарювання на МСФЗ; обґрунтуванні доцільності переходу на МСФЗ.

Основними завданнями дослідження є:

- виявити основні етапи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в країнах ЄС;
- визначити та проаналізувати законодавчо-нормативну базу, яка регулює перехід суб'єктів господарювання на МСФЗ;
- узагальнити необхідні та достатні умови переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності суб'єктів господарювання України.

Виклад основного матеріалу. Аналіз формування світової облікової практики свідчить про те, що процес узгодження бухгалтерського обліку та фінансової звітності до єдиних стандартів у різних країнах розпочався ще на початку 1970-х років і триває донині. В результаті проведеного ретроспективного аналізу науково-методичної бази з проблем гармонізації облікових стандартів виділено такі організаційно-методичні етапи цього процесу (рис. 1):

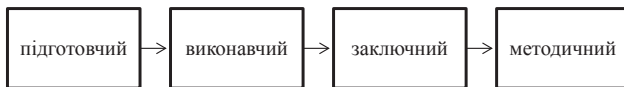


Рис. 1. Організаційно-методичні етапи гармонізації бухгалтерського обліку щодо міжнародних стандартів

Перший етап (1970-ті – поч. 1990-х рр.) характеризується прийняттям чотирьох головних директив, що стали першоосновою для формування єдиних принципів обліку та звітності в Європі. На другому етапі (кін. 1990-х – поч. 2000 р.) здійснено стандартизацію обліку шляхом прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що стали базою для узгодження облікових систем різних країн.

Для виконавчого етапу (2001-2004 рр.) притаманне впровадження жорсткої системи контролю за дотриманням вимог міжнародних стандартів. На четвертому етапі (2005-тепер. час) розпочався поступовий перехід від гармонізації до конвергенції міжнародних стандартів, що сприяє створенню єдиних облікових вимог для всіх світових компаній, більш наочну інформацію представлено у вигляді таблиці 1.

Отже, світові тенденції уніфікації облікових систем сприяли запровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності на державному рівні країн Європейського Союзу та інших країн світу. Іншим важливим документом, що регулює діяльність компаній на міжнародних ринках, є американські Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО США). Тому в сучасних умовах глобалізації важливе значення відводиться конвергенції двох основних облікових систем у світі.

Гармонізація бухгалтерського обліку в Україні також здійснюється з використанням міжнародних стандартів. Перший крок до узгодження національ-

ного та міжнародного обліку було зроблено у 1998 р., коли було прийнято Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. В результаті її реалізації ухвалено Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, що визначили основні методологічні засади ведення обліку та складання фінансової звітності вітчизняними підприємствами.

У 2007 р. було ухвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, що визначила подальші напрями удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку, зокрема зобов'язань за податками і зборами, відповідно до вимог міжнародного законодавства [4, с. 82-83].

На даному етапі, згідно з законодавчими і нормативними вимогами, необхідними і достатніми умовами переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності є вимоги, зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» ст. 12, п. 2, 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 [1]. А саме, відповідно до п. 2 Постанови КМУ «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419, фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ складають підприємства, які провадять господарську діяльність за такими видами [5]:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також недержавне пенсійне забезпечення – починаючи з 1 січня 2013 року;
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування – починаючи з 1 січня 2014 року.

Таблиця 1

Основні етапи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в країнах Європейського Союзу

Період	Назва	Основні заходи	Результати
1970-ті – поч. 1990-х рр.	Підготовчий	1973 р. – створення Міжнародного комітету з бухгалтерських стандартів. Прийняття основних основоположних облікових документів: 1975 р. – IV директива ЄС (№ 78/660/ЄС) 1983 р. – VII директива ЄС (№ 83/349/ЄС) 1986 р. – директива ЄС (№ 86/635/ЄС) 1991 р. – директива ЄС (№ 91/674/ЄС)	Визначення єдиних вимог для складання річної фінансової звітності європейськими компаніями та подання консолідованої звітності банками та фінансовими установами. Внесення відповідних змін до законодавства європейських країн.
кін. 1990-х – поч. 2000 р.	Методичний	1995 р. – Ухвалення документу «Облікова політика: нова стратегія у світлі міжнародної гармонізації». 1999 р. – Затвердження документу «Стратегія Європейського Союзу (ЄС) відносно фінансової звітності: рух вперед». 2000 р. – Видання 34 Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). 2000 р. – Міжнародна організація комісій з цінних паперів зобов'язала всіх своїх членів складати звітність за МСФЗ.	Прийняття стратегії гармонізації національних та міжнародних облікових систем країн Європи. Висунуто пропозицію використовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності як основну систему стандартів для компаній, що представлені на міжнародному ринку капіталів.
2001-2004 рр.	Виконавчий	2001 р. – Реорганізація Комітету з міжнародних стандартів. 2002 р. – Внесення змін до конституції Комітету в частині визначення нових стратегічних напрямів діяльності. 2002 р. – Прийняття постанови № 1660/2002 про обов'язковість складання консолідованої звітності з використанням МСФЗ з 1 січня 2005 р.	Створення дворівневої системи контролю, технічної експертизи та схвалення МСФЗ: законодавче регулювання здійснюється Комітетом з регулювання бухгалтерського обліку, технічна підтримка – Європейською консультативною групою зі складання фінансової звітності. Розпочато процес впровадження міжнародних стандартів.
2005-тепер. час	Заключний	З 2005 р. – використання міжнародних стандартів як компаніями, акції яких зареєстровані на фондових біржах, так і інших підприємств	Міжнародні стандарти використовуються більш, ніж у 115 країнах світу. Розпочато процес конвергенції Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та американських Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО США)

Також в спільному Листі МФУ, НБУ та Держкомстату [6] п.3 надано роз'яснення щодо складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності у перші звітні періоди за МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Додатково у листі були зазначені такі нюанси складання звітності за міжнародними стандартами:

- якщо підприємство готувало міжнародну звітність раніше, відповідний МСФЗ 1 з послабленнями окремих вимог не застосовується;

- різниці, які виникають внаслідок застосування вимог МСФЗ до операцій та подій при складанні балансу на дату переходу на МСФЗ, відображаються у складі нерозподіленого прибутку (збитку) або інших складових власного капіталу;

- підприємство розкриває інформацію про те, як впливає перехід на МСФЗ на його фінансовий стан, фінансовий результат (сукупні доходи) і грошові потоки, як того вимагає МСФЗ 1.

Тобто законодавець вимагає переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності лише для окремих суб'єктів господарювання, ті, які підпадають під критерії, зазначені в Законі № 699 або в Постанові № 419, а всі інші можуть користуватися національними стандартами.

Інакше кажучи, компанії, які котируються на фондових біржах, складають і подають свою звітність у порядку передбаченому Роз'ясненням № 1 НКЦПФР від 09.02.2012 р. з метою підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань і яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики, а також порівнювати результати задля забезпечення адекватної оцінки потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

Якщо говорити про банки, то за нормами, викладеними Законом № 3024 у новій редакції ч. 1 ст. 68 Закону України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III, банки організують бухгалтерський облік «відповідно до внутрішньої облікової політики, розробленої на підставі правил, встановлених Національним банком України відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» [2]. У свою чергу, у ст. 41 Закону України «Про Національний банк України» від 20.05.99 р. № 679-XIV зазначено, що НБУ встановлює обов'язкові для банківської системи стандарти та правила ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які відповідають вимогам законів України та МСФЗ [3].

Решта підприємств, крім зазначених у ч. 2 ст. 12 Закону про бухгалтерський облік, можуть самостійно визначати доцільність використання МСФЗ у цілях підготовки фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Це прямо прописано в ч. 3 ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Хоча слід відзначити, що ч. 5 ст. 8 цього ж Закону і сьогодні дозволяє підприємствам самостійно визначати доцільність застосування МСФЗ (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів встановлено законодавством). Мабуть, неодмінно скористаються дозвільною нормою у вигляді добровільного застосування МСФЗ підприємства, серед власників яких значаться нерезиденти – адже тоді їм не доведеться одночасно складати фінансову звітність у двох форматах (окремо, згідно з національними П(С)БО, – для вітчизняних користувачів, окремо за МСФЗ –

для зарубіжних інвесторів), а досить буде зробити це, спираючись виключно на МСФЗ. Підприємствам, що застосовують МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, потрібно буде проінформувати про це спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади у сфері статистики. Згідно з Указом Президента України від 06.04.2011 р. № 396/2011 на сьогодні такою є Державна служба статистики України. Порядок такого інформування має бути визначено КМУ (ч. 4 ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]). Варто зазначити, що за вимогами ч. 5 ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» таку підготовлену згідно з МСФЗ фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність підприємствам подавати необхідно буде в установленому Законом порядку [1].

Також слід окрему увагу приділити порядку формування і подання фінансової звітності вперше складеної за МСФЗ. На відміну від України в світовій практиці не використовуються регламентовані форми фінансової звітності та план рахунків. В Україні зазначені документи затверджує МФУ. До речі, нещодавно він послабив свою жорстку регуляторну місію, видавши Наказ № 73 від 07.02.2013 р. «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Серед найсуттєвіших змін, які були внесені цим наказом, – затвердження нових форм фінансової звітності, які в більшій мірі відповідають вимогам міжнародних стандартів.

Чинний в Україні План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у редакції, затвердженій наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 627 є обов'язковим для застосування, навіть тими підприємствами, які застосовують МСФЗ з 2012 року. Звідси постає завдання перед бухгалтерськими службами підприємства розробити такий робочий план рахунків, який допоможе оперативно скласти звітність за МСФЗ.

Втім, робочий план рахунків конкретного підприємства повинен бути більш детальним та наближеним до специфіки його діяльності. Слід пам'ятати про мету, заради якої створюється план рахунків. Він повинен забезпечити таку систематизацію та накопичення господарської інформації, щоб у бухгалтера не виникало труднощів зі складанням основних фінансових звітів, та надати достатню деталізацію статей звітності для аналізу і складання приміток до звітності. І при цьому план рахунків має бути достатньо гнучким на випадок зміни структури або бізнесу компанії.

Варто зазначити, що підприємства, які повинні або мають намір складати фінансову звітність за МСФЗ, застосовують ті самі форми звітності Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів та Звіт про власний капітал, що й інші підприємства. Але в цих формах потрібно заповнити відповідне поле: звітність складена за П(С)БО чи за МСФЗ. Примітки за Формою 5 з 2012 року складають лише підприємства, що звітують за П(С)БО. Акціонерні товариства та страхові компанії складають примітки виключно за міжнародними стандартами.

Висновки. Узагальнюючи результати проведених досліджень, можна зазначити, що існують умови, які є директивними або допустимими для застосу-

вання міжнародних стандартів фінансової звітності підприємствами України. З'ясовано та визначено законодавчо закріплені положення щодо обов'язкового застосування міжнародних стандартів фінансової звітності окремими категоріями суб'єктів господарювання: банками, акціонерними товариствами, страховими компаніями, фінансовими установами, недержавними пенсійними фондами. Визначено: якщо підприємство не підпадає під згадані вище умови, то воно може самостійно визначитися з доцільністю переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності. При цьому, як того вимагає МСФЗ 1, слід зробити чітку і беззастережну заяву про перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в примітках. За даних умов слід повідомити Державну службу статистики, під відомством якої знаходиться суб'єкт господарювання, про обрання міжнародних стандартів для ведення бухгалтерського обліку в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Аналізуючи законодавчо-нормативну базу щодо першого застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, можна стверджувати, що обов'язковість переходу закріплена лише за акціонерними товариствами, банками, страховими компаніями та фінансовими установами і питання переходу для інших підприємств залишається відкритим.

Таким чином, на сьогоднішній день необхідно створити єдину методологію з переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності суб'єктами господарювання, усунути недоліки в законодавстві, які суперечать міжнародним стандартам, оскільки при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності підприємство отримує ряд переваг, зокрема: підвищення

якості інформації для прийняття рішень менеджерами, полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел, зниження вартості капіталу, зміцнення довіри інвесторів до поданої інформації, краще розуміння ризиків і прибутковості, зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання, підвищення стандартів розкриття фінансової інформації, більш широкі можливості щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 року № 2121-III зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
3. Закону України «Про Національний банк України» від 20.05.99 р. № 679-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/679-14>.
4. Матвієнко Т.О. Основні напрями гармонізації вітчизняного обліку зобов'язань за податками і зборами з міжнародними стандартами / Матвієнко Т.О. // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2010. – № 3. – С. 83-84.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419.
6. Спільний Лист Міністерства фінансів України, Національного Банку України та Державної служби статистики України від 07.12.2011 № 12-208/1757-14830, № 31-08410-06-5/30523, № 04/4-07/702 «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності».