

туванні. Але факторинг не є аналогом кредиту й спрямований на зростання продажів та рентабельності;

– здійснення банками як факторингу лише фінансування без додаткових послуг, що суперечить світовій практиці та сутності факторингу;

– якість послуг факторингу в Україні не перевіряється, у законодавстві не закріплено вимоги щодо стандартів якості факторингових послуг фінансових установ.

Використання позитивних аспектів факторингових операцій веде до економічного зростання одних країн та відсутність суттєвих змін в економіці інших. Для цього розглянемо більш детально трактування факторингу в законодавстві зарубіжних країн (табл. 1.).

За даними таблиці 1, у більшості країн ключовою умовою виступає фінансування фактора та відповідність основним положення Конвенції про міжнародний факторинг. Однак поза увагою залишаються відмінності в оцінці, та визначенні вартості факторингових операцій, додаткові послуги, що закріплені практикою факторингових компаній розглянутих країн.

**Висновки.** Запозичення зарубіжного досвіду факторингових операцій зумовлено інтеграцією вітчизняної економіки до світових ринків. Значна частка дебіторської заборгованості у структурі оборотних активів вітчизняних підприємств вимагає пошуку шляхів зменшення витрат бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості, альтернативних можливостей її дострокового погашення. Оптимізація бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості факторанта, альтернатива банківському кредитуванню та використанню векселя – основні передумови виникнення та поширення факторингових операцій. На жаль, вітчизняна практика надання та отримання факторингових операцій свідчить про умовне дотримання основних принципів факторингу та ототожнення з короткостроковим кредитуванням банківських установ. Головним поштовхом

до розвитку ринку факторингових операцій виступає попит господарюючих суб'єктів на додаткові умови факторингових операцій та формування конкурентного середовища надання факторингових операцій в подальшому. На жаль, криза неплатежів та гостра потреба оборотних коштів, незнання суті та можливостей факторингових операцій змушує вітчизняні підприємства погоджуватись на кабальні умови банківських установ надання факторингових операцій.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. Вовчак О.Д. Факторинг : [навч. посіб.] / [О.Д. Вовчак, Г.Є. Шпаргало, Т.Я. Андрейків]. – К. : Знання, 2012. – 247 с.
3. Іваницька О. Факторинг у системі забезпечення економічного зростання / О. Іваницька, А. Савченко // Незалежний аудитор. – 2014. – № 1(24). – С. 102–108.
4. Чапчадзе Я.О. Договір факторингу : автореф. дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право» / Я.О. Чапчадзе ; Ун-т внут. справ. – Х., 2000. – 21 с.
5. Про міжнародний факторинг: конвенція УНІДРУА (Оттава, 28 травня 1998 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_210](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_210).
6. Клименко В.В. Шляхи активізації факторингової діяльності фінансових компаній в Україні / В.В. Клименко // Фінанси України – 2013. – № 7. – С. 91–104.
7. Гриценко В.В. Факторинг як ефективний інструмент підтримки бізнесу / В.В. Гриценко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Серія «Економічні науки». – 2010. – № 3. – С. 248–260.
8. Гриценко В.В. Факторинг як ефективний інструмент підтримки бізнесу / В.В. Гриценко // Банківська справа – 2011. – № 1. – С. 60–75.
9. Ринки факторингових послуг: проблеми розвитку та перспективи / Матеріали Українського агентства фінансового розвитку // Фінансовий ринок України – 2010. – № 9(83) – С. 20–23.
10. Токунова А. Окремі питання щодо послуг, які надаються за договором факторингу / А. Токунова // Право України – 2013. – № 6. – С. 296–301.

УДК 336

**Харламова О.В.**

*кандидат економічних наук,*

*доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту  
Харківського національного університету міського господарства  
імені О.М. Бекетова*

## ТРАНСФОРМАЦІЯ ЯК СПОСІБ ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

Стаття присвячена обґрунтуванню трансформації як основного способу складання першої фінансової звітності за МСФЗ. Запропоновано виділяти п'ять видів трансформації фінансової звітності. Охарактеризовано основні етапи здійснення трансформації фінансової звітності.

**Ключові слова:** МСФЗ, П(С)БО, фінансова звітність, трансформація, інвентаризація, облікова політика.

### **Харламова Е.В. ТРАНСФОРМАЦИЯ КАК СПОСОБ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО**

Статья посвящена обоснованию трансформации как основного способа составления первой финансовой отчетности по МСФО. Предложено выделять пять видов трансформации финансовой отчетности. Охарактеризованы основные этапы осуществления трансформации финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** МСФО, П(С)БУ, финансовая отчетность, трансформация, инвентаризация, учетная политика.

### **Kharlamova O.V. TRANSFORMATION AS A METHOD OF PREPARATION OF FINANCIAL REPORT ON IFRS**

The article is devoted to substantiation of transformation as the main method of compiling the first financial IFRS statements. It is suggested to distinguish five types of transformation of financial statements. The main stages of the transformation of financial statements are characterized.

**Keywords:** IFRS, UKRAINIAN GAAP, financial reporting, transformation, inventory, accounting policies.

**Постановка проблеми.** Перехід українських підприємств на складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) створює певні проблеми, які пов’язані з трансформацією фінансової звітності, складеної за Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку України (далі – П(С)БО), в МСФЗ-формат. Наявність зазначених проблем обумовлена відсутністю єдиної методики трансформації, яка не може бути уніфікована повною мірою, оскільки вимагає широкого застосування професійного судження і не є предметом регулювання МСФЗ.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема трансформації фінансової звітності привертає увагу широкого кола науковців, які досліджують окремі її аспекти. Найбільш значимі наукові результати щодо трансформації фінансової звітності висвітлено у роботах С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, О.М. Кулаги [4; 5; 6], Г.В. Веріги [2; 3], В.М. Жука [8], О.М. Діділовського [7]. Проблемні питання та особливості трансформації фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів розкрито у роботі М.В. Корягіна [9]. Г. Мисака і І. Головка [10], досліджено методи коригування статей фінансової звітності в умовах зміни цін та інфляції, а також систематизовано методику розрахунку інфляційного прибутку (збитку) підприємства згідно чинного законодавства. І. Данилюк і Н. Зорій [11] проаналізовано основні вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності, здійснено аналіз змін, що відбулись у нормативно-правовому полі та в методиці подання, складання фінансової звітності, за якою формою подано порівняльну характеристику фінансової звітності до змін та після, зазначено позитивні сторони й недоліки, які проігноровані законодавцями в методиці формування показників фінансової звітності, а також запропоновано напрями вдосконалення національної системи обліку.

**Мета статті.** Обґрунтування трансформації як основного метода складання першої МСФЗ-звітності, типологізації трансформації фінансової звітності, виявлення основних етапів її здійснення та розробка пропозицій щодо планування, організації та здійснення трансформації фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Трансформація – це комплекс обліково-аналітичних процедур, які здійснюються з метою складання фінансової звітності за МСФЗ. Вони включають коригування, необхідні для деталізації і перегрупування облікових даних, які підготовлено за національним стандартом обліку, для цілей формування фінансової звітності, що відповідає вимогам МСФЗ (у частині визнання, оцінки, подання й розкриття інформації).

Говорячи про трансформацію, дуже важливо розуміти, що єдиної методики для неї не існує. Безумовно, основні підходи та принципи трансформації є єдиними,

але послідовність коригувань, подання їх результатів, використання рахунків тощо можуть відрізнятися.

Перехід на МСФЗ, як відомо, охоплює як мінімум два річних звітних періоди і, відповідно, три звітних дати (рис. 1), а саме:

- дату переходу;
- дату закінчення звітного періоду, що передуює періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність;
- першу звітну дату за МСФЗ.

Серед проблемних питань, які виникають в процесі трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, в МСФЗ-формат, одне з першочергових місць займає проблема періодичності проведення трансформації, тобто скільки разів можна проводити трансформацію фінансової звітності. Як свідчить практичний досвід автора, широко розповсюдженим є підхід, який полягає у веденні обліку нібито за національними П(С)БО з регулярною трансформацією на кожну дату фінансової звітності. Такий підхід є помилковим і неприйнятним. Адже компанії, що прийняли МСФЗ як концептуальну основу фінансової звітності (в обов’язковому порядку чи добровільно), не можуть використовувати будь-які інші стандарти, у т. ч. і П(С)БО. Тому трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ може застосовуватися тільки на дві річні звітні дати: на дату переходу і дату закінчення звітного періоду, що передуює першому звітному періоду за МСФЗ, а також на три проміжні (квартальні) дати в межах між датою переходу та датою закінчення звітного періоду, що передуює періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність.

На авторську думку, доречно розрізняти підходи до складання МСФЗ-звітності і види трансформації.

Підходи до складання МСФЗ-звітності традиційно включають трансформацію, паралельний облік і трансляцію. Трансформація передбачає виконання трансформаційних коригувань по відношенню до фінансової звітності, складеної за П(С)БО, з метою її доведення до відповідності МСФЗ. Як правило, трансформація – це періодична процедура. Паралельний облік передбачає одночасне ведення обліку господарських операцій в двох різних системах стандартів з формування відповідної звітності за П(С)БО і МСФЗ. Для компанії, які подають звітність за МСФЗ, такий підхід є занадто дорогим і невинуватим.

Трансляція передбачає побудову таблиці відповідності синтетичних і аналітичних рахунків і регістрів обліку П(С)БО і МСФЗ, в якій здійснюється трансляція кореспонденцій рахунків і оборотно-сальдової відомості (пробного балансу), за даними якої формується звітність за МСФЗ.

З точки зору автоматизації найбільш прийнятним є паралельний облік або трансляція, проте процес автоматизації знижує можливості якісного застосування професійного судження, яке є вкрай важливим для складання МСФЗ-звітності. Відтак, обґрунтованим представляється висновок про те, що найбільш прийнятним підходом до складання звітності за МСФЗ в перехідному (підготовчому) періоді є трансформація.

Трансформація фінансової звітності може здійснюватися для різних цілей і мати різну «глибину», а від цього залежить обсяг необхідних процедур, супроводжувальних розрахунків, кількість оформлюваних документів тощо. Практичний досвід автора щодо здійснення трансформації свідчить, що її доречно класифікувати на п’ять видів:

1. трансформація на рівні фінансової звітності;
2. трансформація на рівні первинних документів і регістрів обліку зі складанням фінансової звітності;

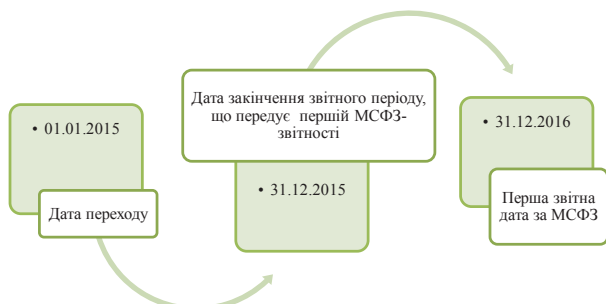


Рис.1. Періодизація переходу на МСФЗ-звітність

3. трансформація (1) і/або (2) з перерахунком з функціональної валюти у валюту фінансової звітності, якщо остання є іноземною (іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання);

4. трансформація (1) і/або (2) з урахуванням впливу гіперінфляції;

5. трансформація (1) і/або (2) з перерахунком з функціональної валюти у валюту фінансової звітності, якщо остання є іноземною, і з урахуванням впливу гіперінфляції.

Серед проблемних питань, які виникають в процесі трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, в МСФЗ-формат, важливе місце займає проблема визначення етапів трансформації фінансової звітності.

Представляється доречним в процесі переходу на МСФЗ-звітність виділяти три періоди:

- підготовчий;
- перехідний;
- перший звітний.

Якщо перехідний та перший звітні періоди регулюються МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [1], то підготовчий етап не регламентований жодним стандартом або законодавчим документом, тому його планування, організація і практична реалізація викликають труднощі серед укладачів фінансової звітності. Практичний досвід автора дозволяє запропонувати наступні рекомендації щодо підготовчого етапу трансформації фінансової звітності.

На підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати:

- інвентаризацію всіх наявних активів та зобов'язань;
- аналіз звітності, складеної за П(С)БО;
- розробку методичної (обліково-аналітичної) бази.

Вихідною точкою для трансформації служить інвентаризація всіх активів, зобов'язань і елементів капіталу. При підготовці до трансформації інвентаризація повинна бути суцільною, звісно, наскільки це взагалі можливо й раціонально. Під раціональністю в даному контексті слід розуміти дотримання балансу «витрати – вигоди», тобто коли витрати на підготовку першої МСФЗ-звітності не перевищують вигоди для користувачів. Для цілей трансформації недостатньо традиційного кількісного перерахування фактичних даних про активи, зобов'язання та елементи капіталу. Наявність активу чи зобов'язання – це хоча й необхідна, але зовсім не достатня підстава відображати їх у фінансовій звітності. Ключову роль відіграє якісна оцінка на предмет відповідності всім вимогам МСФЗ у частині визнання, оцінки, подання й розкриття.

Паралельно з інвентаризацією доречно організувати процес «очищення» фінансової звітності, підготовленої за національними стандартами, від можливих помилок. Національна облікова практика, яка характеризується домінуванням податкового обліку, свідчить, що деякі підприємства ігнорують навіть існуючі вимоги до бухгалтерського обліку, визначені П(С)БО. Наприклад, вони не створюють резерви сумнівних боргів, забезпечення виплат персоналу за відпустками, не здійснюють перевірку активів на знецінення тощо. І такі коригування несправедливо вважати трансформаційними, це скоріше виправлення помилок у фінансовій звітності, складаній за МСФЗ. Дана проблема набуває актуальності у зв'язку з тим, що МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [1] вимагає окремого розкриття трансформаційних коригувань як мінімум за двома групами:

- виправлення помилок;
- зміна облікових політик.

Тому якщо помилки не виправити заздалегідь (до початку трансформації), доведеться їх розкривати в першій МСФЗ-звітності. А це негативно відобразиться на сприйнятті користувачів МСФЗ-звітності, спотворюватиме імідж компанії в цілому, навіть не кажучи вже про можливі «внутрішні» претензії керівництва до бухгалтерського персоналу.

Методичний аспект підготовки до трансформації припускає формування попередньої облікової політики за МСФЗ. Попередньою вона називається тому, що в період із дати переходу до дати початку першого звітного періоду за МСФЗ ця облікова політика повинна бути апробована і, можливо, відкоригована. Важливо, аби остаточний варіант облікової політики за МСФЗ склався до моменту публікації першої МСФЗ-звітності. Її зміна після розкриття користувачам створює додаткові труднощі в обліковому процесі, пов'язані з ретроспективним її застосуванням.

Зіставлення облікових політик за П(С)БО і МСФЗ дозволить виявити основні відмінності в обліково-звітних даних, що вимагають трансформаційних коригувань. Саме вони повинні стати орієнтирами при трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, в МСФЗ-формат.

Підготовчий період не регламентований жодним з існуючих стандартів, а другий і третій перебувають у сфері дії МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [1].

Кожен з цих періодів має часові межі з чітко встановленими контрольними датами (за винятком підготовчого, початок якого може припадати на будь-яку з дат, що передують даті переходу на складання звітності за МСФЗ). Тривалість підготовчого періоду обмежена і визначається специфікою діяльності компанії, у той час як тривалість другого і третього етапів становить мінімум два роки (річних звітних періодів).

Контрольна дата, що розмежує підготовчий і перехідний періоди, – дата переходу на МСФЗ. З цієї дати необхідно беззастережно дотримуватися вимог МСФЗ, в першу чергу – МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [1].

Дата переходу на МСФЗ – дата початку самого раннього періоду, за який підприємство представляє повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ (Додаток А до МСФЗ 1). З наведеного випливає, що перша фінансова звітність за МСФЗ повинна містити порівняльну інформацію за період, початок якого припадає на дату переходу на МСФЗ. В результаті між датою переходу на МСФЗ і датою першої фінансової звітності за МСФЗ необхідно, щоб пройшло не менше двох років.

Як зазначалося вище, початок перехідного періоду припадає на дату переходу на МСФЗ, а його кінець – на початок першого звітного періоду за МСФЗ.

Першим звітним періодом за МСФЗ, згідно МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [1], вважають останній (найбільш пізній) звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю підприємства за МСФЗ. Контрольна дата закінчення першого звітного періоду – дата звітності за МСФЗ.

МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [1] розповсюджується не тільки на річну, а й на проміжну фінансову звітність. З цього випливає: при переході на складання МСФЗ-звітності не можна розраховувати на яку-небудь відстрочку або поетапний процес такого переходу. Мається на увазі неприйнятність позиції: у першому кварталі – частина перехідних процедур, у другому – наступна і т. д. На кожному проміжному даті звітність повинна відповідати вимогам МСФЗ. Дане твердження справедливо для першої фінансової звітності за МСФЗ, тобто першої річної фінансової звіт-

ності, у якій підприємство застосовує МСФЗ згідно з чіткою і беззастережною заявою про відповідність їй МСФЗ. Наведена порівняльна інформація в проміжній фінансовій звітності також повинна відповідати всім вимогам МСФЗ. Отже, їх повне дотримання вкрай необхідно вже в перехідному періоді.

**Висновки.** Трансформація є найбільш прийнятним способом складання першої фінансової МСФЗ-звітності і має застосовуватися виключно на дві річні звітні дати: на дату переходу і дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ, а також на три проміжні (квартальні) дати в межах між датою переходу та датою закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність.

Типологізація трансформації включає п'ять видів, які відрізняються глибиною та врахуванням впливу валюти фінансової звітності та/або гіперінфляції.

В процесі переходу на складання МСФЗ-звітності запропоновано виділяти три періоди: підготовчий, перехідний та перший звітний.

Підготовчий етап трансформації фінансової звітності є найбільш нерегульованим з точки зору МСФЗ та національної законодавчої бази, тому на даному етапі рекомендовано здійснювати інвентаризацію всіх наявних активів та зобов'язань, аналіз звітності, складеної за П(С)БО, та розробку методичної (обліково-аналітичної) бази трансформації.

Подальші дослідження у сфері трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, в МСФЗ-формат вбачається доречним спрямовувати на розробку пооб'єктних методик трансформації елементів фінансової звітності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності // Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=408095&cat\\_id=408093&ctime=1423500775962](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962).
2. 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.
3. Веріга Г.В. Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств / Г.В. Веріга, Т.М. Кондрашова // 36. наук. праць ДонДУУ «Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України». Серія «Економіка». – Донецьк, 2009. – Вип. 122. – С. 298–309.
4. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : [метод. посіб.] / [С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага] // Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України ; 4-е вид. – К. : ФПБАУ, 2013. – 267 с.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2007. – 976 с.
7. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О.М. Діділовський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 1(19). – С. 142–146.
8. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 4–14.
9. Корягін М.В. Проблеми трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ / М.В. Корягін // Вісник комерційної Львівської академії. – 2012. – № 7. – С. 414 – 420.
10. Мисака Г. Методичні підходи до трансформації статей фінансової звітності з урахуванням зміни цін та інфляції / Г. Мисака, І. Головка // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 130. – С. 34–38.
11. Данилюк І. Фінансова звітність: аналіз вимог міжнародних стандартів та подальші напрями адаптації національної системи обліку до МСФЗ / І. Данилюк, Н. Зорій // Галицький економічний вісник. Фінансово-обліково-аналітичні аспекти. – Тернопіль : ТНТУ, 2014. – № 1. – Т. 44. – С. 125–130.