

УДК 336.502:622:333

О.М. Ромашко
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Університет економіки та права «КРОК»

Аспекти процесу переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами

У статті досліджено проблеми переходу вітчизняних підприємств на складання звітності за міжнародними стандартами. Розглянуто основні періоди процесу переходу та формування облікової політики при переході.

Ключові слова: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, періодизація, контрольні дати переходу, облікова політика, процедури переходу.

О.М. Ромашко
доцент кафедри учета, анализа и аудита,
Университет экономики и права «КРОК»

Аспекты процесса перехода на составление финансовой отчетности по международным стандартам

В статье исследованы проблемы перехода отечественных предприятий на составление отчетности по международным стандартам. Рассмотрены основные периоды процесса перехода и формирования учетной политики при переходе.

Ключевые слова: международные стандарты бухгалтерского учета, периодизация, контрольные даты перехода, учетная политика, процедуры перехода.

О.М. Romashko
Associate Professor of Accounting,
Analysis and Audit Department
«KROK» University

Aspects of the transition process for the preparation of financial reporting according to the international standards

The article deals with the problem of domestic enterprises transition to the reporting according to the international standards. The main periods of the transition process, as well as the formation of accounting policies during the transition were considered.

Keywords: international standards of accounting, periodization, check date of the transition, accounting policies, transition procedures.

Постановка проблеми

Нагальною потребою в умовах інтеграції України до світового економічного простору став перехід бізнесу до системи обліку за міжнародними стандартами. Але процес впровадження цієї системи зіштовхується з необхідністю вирішення

кола проблемних питань в перехідний період Розширення вимог щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, складеної за міжнародними стандартами вимагає значних методичних ресурсів для внесення змін в системи баз даних підприємства. В разі не врахування особливостей перехідного періоду, впровадження міжнародних стандартів може призвести до підготовки неякісної звітності і відповідно до негативних наслідків для підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженням складання та трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами займалися багато вчених-економістів, таких як С. Голов [1; 2], В. Костюченко [8], Т. Кондрашова [3], Л. Ловінська [4] та інші. Однак, постійні зміни законодавства, неузгодженість міжнародних і національних стандартів обліку потребують постійного дослідження об'єкта обліку з метою вдосконалення відображення окремих об'єктів і достовірності інформації у звітності підприємства. Потребують повного вирішення питання гармонізації ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за національними стандартами обліку та визначення основних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

Упровадження МСФЗ європейськими компаніями супроводжувалося виникненням великої кількості проблем, пов'язаних із наявністю невідповідності вимог національних і міжнародних стандартів. Особливої уваги потребують роз'яснення щодо першого застосування міжнародних стандартів.

Формулювання цілей статті

Мета статті – розкрити аспекти процесу переходу до застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження

У травні 2011 р. Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» було визначено сферу та порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності [7].

Відповідно до вимог закону визначено коло суб'єктів господарювання, які повинні були поетапно перейти на складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

На сьогодні, в період кульмінації глобалізаційних тенденцій, вітчизняні промислові підприємства поступово впроваджують міжнародні норми та стандарти, перехід здійснюється повільними темпами. Ще у 2000 р. було створено Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, основною функцією якої була практична апробація норм на підприємствах. Відповідальними за впровадження МСФЗ були Міністерство фінансів і Міністерство юстиції України за участі інших державних органів, у тому числі Національного банку України. Саме банківські установи держави стали першими організаціями, що розпочали адаптацію власних систем обліку та аналізу фінансової звітності до міжнародних норм. На сьогодні серед установ, що зобов'язані застосовувати МСФЗ, виділяють банки та страхові компанії, компанії з надання фінансових послуг, зокрема послуг недержавного пенсійного забезпечення, а також фірми, що надають допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування [3].

Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку мають ще одну важливу функцію: виступають одним із методів модернізації та опти-

мізації функції обліку та контролю на виробництві. Створення прогресивної системи обліку та контролю на підприємстві передбачає усунення невідповідностей між національною системою обліку та міжнародними вимогами, що у свою чергу потребує гармонізації та ліквідації протиріч на законодавчому рівні. Застосування міжнародних стандартів дає змогу підприємству підвищувати рівень економічної безпеки, оскільки скорочення документообігу та спрощення звітності зумовлює зменшення кількості критичних помилок під час проведення обліку та контролю.

Міжнародні стандарти фінансової звітності уможливають розкриття та подання інформації про функціонування того чи іншого підприємства, що буде зрозумілою спостерігачеві незалежно від національності та територіальної віддаленості [4]. Таким чином, вітчизняне підприємство, що впроваджує міжнародні стандарти, має змогу залучити додаткових інвесторів та відповідно додатковий капітал, що не має національної приналежності. Водночас, подання зрозумілої та доступної інформації в загальнозживаній формі полегшує зовнішній контроль діяльності підприємств з боку аудиторів, державних органів, а щодо великих підприємств і ТНК – міжнародних організацій. Останній чинник відіграє все більш важливу роль, зважаючи на швидкість розвитку фінансових ринків і фінансових ризиків господарської діяльності. Тому застосування міжнародних стандартів фінансової звітності є неабияким кроком на шляху до зниження ризиків підприємства та забезпечення його економічної безпеки.

Однією з об'єктивних причин стримування переходу промислових підприємств є наявність відмінностей облікових систем різних країн, обумовлених національними особливостями розвитку підприємництва, а також складнощами при переході на складання звітності за Міжнародними стандартами та трансформації звітності. На сьогодні П(С)БО суттєво не суперечать міжнародним стандартам, однак не повністю охоплюють усі вимоги МСФЗ щодо подання та розкриття інформації у фінансовій звітності [8].

Крім того, процес переходу здебільшого визначається рішеннями менеджменту окремого підприємства, що у свою чергу залежать від характеру та сфери його діяльності (наявність чи відсутність зовнішньоекономічної діяльності), розмірів підприємства, очікуваних витрат на процес переходу, консервативності менеджера та керівників підрозділів тощо.

Головна відмінність міжнародних стандартів від національних полягає в увазі до деталей. Форми фінансової звітності згідно з МСФЗ є майже ідентичними, при цьому міжнародні норми передбачають велику кількість уточнень і приміток, що деталізують операції, та мають більш жорсткі вимоги до розкриття і прозорості інформації. МСФЗ прагнуть відображати об'єктивну інформацію про поточний стан компанії, тому в рамках міжнародного підходу використовується поняття справедливої (тобто ринкової) ціни активів і пасивів [1]. При цьому розроблення методів і критеріїв оцінювання витрат за справедливою ціною залишається прерогативою самого підприємства і чітко не врегульовується [2].

Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності збільшує приток іноземних інвестицій та іноземного капіталу, сприяє поступовій інтеграції економіки України в світову економіку, обумовлює відносну стабільність міжнародних фінансових ринків, розвиток єдиної системи міжнародного та національного права, надає можливість для співставлення статистичної фінансової інформації. Аналіз структури прибутку в різних країнах світу доводить її схожість, тобто країни, що ведуть облік за МСФЗ, не мають суттєвих відмінностей у визначенні та аналізі основних фінансових показників [4].

Таким чином, національні стандарти здійснення обліку на вітчизняних підприємствах у цілому відповідають вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. МСФЗ не визначають порядок ведення облікової діяльності та не несуть рекомендацій з приводу аналізу отриманої інформації. Вони лише представляють загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах. МСФЗ виступають у якості міжнародних норм, створених для узагальнення та уніфікації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, проте вони не є обов'язковими і мають рекомендаційний характер. Застосування МСФЗ знижує бар'єри на шляху транснаціональної виробничої діяльності та сприяє росту ефективності міжнародної економічної діяльності. Крім того, міжнародні стандарти, завдяки спрощенню процедур обліку та форм надання кінцевих результатів, сприяють зниженню кількості потенційних помилок у звітах, сприяють більш адекватному відображенню результатів обліку та контролю. Це підвищує ефективність процесу прийняття фінансових рішень на основі результатів облікової діяльності, знижує ризики, притаманні аналізу облікової інформації.

У процесі переходу на складання звітності за міжнародними стандартами виділяють три періоди: підготовчий, перехідний і перший звітний. У кожного з названих періодів є часові рамки з установленими контрольними датами, за винятком підготовчого.

Складність підготовчого періоду в тому, що процедури цього періоду не регламентуються жодним з існуючих стандартів. Початок підготовчого періоду може бути визначений за будь-якою з дат, що передують даті переходу на складання звітності за міжнародними стандартами. Тривалість цього періоду необмежена і визначається специфікою діяльності підприємства.

Основні процедури підготовчого періоду пов'язані з вибором реалізації переходу на складання звітності за міжнародними стандартами. На цьому етапі необхідно ухвалити рішення про дату переходу, якщо вона не визначена законодавством, а також оцінити ресурси, які можна задіяти в переході на МСФЗ [5].

При оцінці ресурсів необхідно врахувати можливі варіанти, а саме: самостійний перехід; аутсорсинг; ко-сорсинг.

Перший варіант переходу є мінімально витратним, оскільки процедури перехідного періоду будуть виконані кваліфікованими штатними працівниками. При цьому спеціалісти самостійно розробляють трансформаційну документацію.

У разі якщо підприємство обирає аутсорсинг, то слід врахувати, що всі процедури підготовчого періоду будуть виконані аудиторями, однак відповідальність за достовірність такої звітності несе керівництво підприємства [7].

При виборі ко-сорсингу процедури будуть виконуватися як штатними спеціалістами, так і спеціалістами аудиторської або консалтингової фірми. За такого варіанта оцінки ресурсів підприємство отримує комплект документації, пов'язаної з переходом, а працівники підприємства набувають певного досвіду щодо складання звітності за міжнародними стандартами. Однак і другий, і третій варіанти потребує фінансування.

Незалежно від вибору варіанта переходу підприємства на складання звітності за МСФЗ, координатором цього процесу є головний бухгалтер підприємства або трансформаційна комісія. Трансформаційна комісія створюється на підприємствах, в організаційній структурі яких є багато спеціалізованих служб. Названі служби підприємства надають інформацію про пов'язаних осіб, судові процеси, управління капіталом, застави, укладені договори, маркетингові акції та інші питання господарської діяльності. Склад трансформаційної комісії затверджує керівник підприємства своїм наказом. До складу трансформаційної комісії по-

винні увійти керівник підприємства, фінансовий директор, головний бухгалтер, співробітники, компетентні у сфері економіки, фінансів, права, виробництва.

Важливим питанням підготовчого періоду є розроблення і затвердження облікової політики підприємства. У цьому документі трансформаційна комісія повинна розкрити альтернативні облікові рішення і викласти прийняті облікові рішення, у разі якщо МСФЗ не визначає їх. На практиці, у наказі про облікову політику зазначають ключові положення із самих міжнародних стандартів. Такого порядку розроблення облікової політики бажано дотримуватися для підприємств, що складають консолідовану фінансову звітність. Крім того, такі підприємства розробляють два документи: положення про організацію обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності та наказ про облікову політику. Основними відмінностями між цими документами є те, що в положенні про організацію обліку розкриваються деталізація стандартів обліку щодо оцінки та відображення окремих об'єктів обліку, а в наказі про облікову політику – тільки обрані положення, що стосуються тільки облікових альтернатив.

Щорічно підприємства повинні переглядати облікову політику, адже в міжнародні стандарти обліку доволі часто вносять зміни, що можуть істотно впливати на облікову політику та порядок обліку окремих елементів фінансової звітності.

При переході на складання звітності за МСФЗ протягом підготовчого періоду облікову політику апробують, уточнюють. У цей період поширені випадки, коли застосування розроблених положень облікової політики негативно впливає на фінансовий результат. Це, у свою чергу, змушує підприємства шукати інші альтернативні облікові рішення.

Відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» при коригуванні облікової політики, яка була розроблена на підготовчому етапі і прийнята на дату переходу, необхідно здійснити коригування вхідних залишків, відображених у звітності на дату переходу [5].

Внесені зміни повинні бути відображені в примітках до річної фінансової звітності, так як це передбачено в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [5].

Обов'язковою процедурою підготовчого етапу є проведення інвентаризації активів, елементів капіталу та зобов'язань. Інвентаризація на дату переходу складання звітності за МСФЗ передбачає аналіз критеріїв визнання елементів фінансової звітності, формування ставлення до наявних активів, елементів капіталу та зобов'язань, а також оцінку їх вартості за МСФЗ.

Так, підчас інвентаризації запасів, крім загальних процедур необхідно:

- установити відповідність наявних запасів підприємства критеріям визнання, регламентованим МСБО 2 «Запаси»;
- оцінити термін використання запасів, створивши резерв невикористаних;
- порівняти собівартість запасів із чистою вартістю реалізації;
- виявити наявність ознак знецінення;
- сформувати резерв під виявлене знецінення.

Подібні процедури необхідно провести і для інших активів, а також елементів капіталу та зобов'язань.

Результати проведеної інвентаризації в перехідному періоді будуть слугувати основою трансформації вхідних залишків на дату переходу.

Важливим на підготовчому етапі переходу на складання звітності за МСФЗ є аналіз помилок у звітності, складаній за П(С)БО, врахування відмінностей визнання окремих статей в оподаткуванні [6]. Найбільш поширеними помилками є відмінність у відображенні окремих статей звітності, а саме: незастосування

рахунків відображення авансів одержаних та авансів виданих; відсутність точних зобов'язань за довгостроковою заборгованістю; відсутність визнання відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань; нестворення резервів під майбутні витрати, сумнівні борги, знецінення запасів; облік активів, які не відповідають критеріям визнання; нерозмежування витрат майбутніх періодів та неправильна оцінка незавершеного виробництва тощо.

Перехідний і перший звітний період процесу переходу на складання звітності за МСФЗ регламентовані МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності». Названі етапи переходу тривають два роки, тобто два річних звітних періоди. Датою, що розмежовує підготовчий і перехідний періоди, є дата переходу на складання звітності за МСФЗ. Відповідно до МСФЗ 1 такою датою є дата найбільш раннього періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію за МСФЗ у своїй першій звітності [5].

Таким чином, початок перехідного періоду визначається за датою переходу на складання звітності за МСФЗ, а кінець перехідного періоду є початком першого звітного періоду.

Відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» першим звітним періодом є останній звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю підприємства, складеною за МСФЗ. У разі, якщо дата переходу на складання фінансової звітності припадала на 1 січня 2014 р., то увесь 2013 р. є періодом формування повної порівняльної інформації для першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, а першою фінансовою звітністю, складеною відповідно до вимог МСФЗ, буде звітність за 2014 рік.

Висновки

Перехід вітчизняних підприємств на складання звітності за міжнародними стандартами – складний процес, виконання якого є ретроспективним. Трансформація звітності, складеної за національними стандартами, передбачає проведення сукупності процедур, які дають можливість перетворити фінансову інформацію, наведену у звітності за П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає міжнародним стандартам. Основними етапами переходу на складання звітності за міжнародними стандартами є підготовчий, перехідний, перший звітний. Кожному етапові притаманні певні процедури, які необхідно виконати у визначеній послідовності з метою зниження ризику недостовірного вибору альтернативних облікових рішень.

Література

1. Голов С. Ф. МСФЗ у Законі / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 3-9.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
3. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т. Кондрашова, О. Соболева // Економіка. – К., – 2009. – № 4. – С. 16-20.
4. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л. Г. Ловінська / Економіка и управление. – К.: 2009. – № 1. – С. 23-28.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності. – 2011, 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>
7. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12 травня 2011 р. № 3332-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nnger=3332-17>

8. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами. Методичний посібник. Четверте видання / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – К. : ФПБАУ, 2013. – 268 с.

УДК 336.131:65.012.8

О.Ю. Сова
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів та банківського бізнесу,
Університет економіки та права «КРОК»*

Напрями вдосконалення механізму управління фінансовою безпекою підприємств

Автором наведено науково-теоретичні положення забезпечення фінансової безпеки підприємств в умовах глобалізації. Визначено шляхи вдосконалення елементів механізму управління фінансовою безпекою суб'єктів господарювання.

Ключові слова: фінансова безпека суб'єктів господарювання, глобалізаційні процеси в економіці, загрози, механізм управління фінансовою безпекою підприємства, фінансова стійкість.

Е.Ю. Сова
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансов и банковского бизнеса,
Университет экономики и права «КРОК»*

Направления совершенствования механизма управления финансовой безопасностью предприятий

Автором приведены научно-теоретические положения обеспечения финансовой безопасности предприятий в условиях глобализации. Определены пути совершенствования элементов механизма управления финансовой безопасностью субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: финансовая безопасность субъектов хозяйствования, процессы глобализации в экономике, угрозы, механизм управления финансовой безопасностью предприятия, финансовая устойчивость.

O.Y. Sovva
*Ph.D. in Economics,
Associate Professor of Finance and Banking Department,
«KROK» University*

The ways of improvement of the enterprises financial security management mechanism

The author gives the scientific and theoretical concepts on the provision of the enterprises financial security in the conditions of globalization. The ways of improvement of mechanism elements of the economic entities financial security were defined.