

Трансформація як один із способів підготовки звітності за МСФЗ

На підставі порівняльного аналізу способів складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ визначено особливості застосування трансформації як одного із найбільш прийнятних серед існуючих; досліджено основні етапи її здійснення.

міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), трансформація, фінансова звітність

Останнім часом все більше уваги світової спільноти приділяється запровадженню міжнародних стандартів фінансової звітності до облікової практики окремих категорій господарюючих суб'єктів. В Україні процес переходу на міжнародні стандарти супроводжується гострими дискусіями та різними підходами до вирішення даного питання. З введенням МСФЗ на правовому полі України виникне не одна проблемна ситуація технічного характеру. По-перше, суб'єкти господарювання, які повинні бути складати звітність відповідно до вимог МСФЗ, мають вкласти значні кошти на впровадження нових стандартів і покриття відповідних витрат; по-друге, постає питання контролю якості бухгалтерської звітності, складеної за МСФЗ, з боку державних органів і професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів; не менш важливою є швидка адаптація інших нормативних актів України.

За 2001-2004 рр. Радою з МСФЗ введено в дію нові стандарти, а також ряд змін до вже існуючих; поставлено основні та загальні для всіх чинних стандартів завдання з їх удосконалення, що полягають у скороченні або повній відміні альтернативних методів обліку та оцінки; зменшенні та усуненні протиріч, існуючих у положеннях окремих стандартів; а також вирішенні проблеми конвергенції між національними та міжнародними стандартами.

Одним з полемічних питань на сьогодні залишається питання стосовно того, які саме суб'єкти господарської діяльності повинні перейти на складання звітності за МСФЗ? Перш за все, потрібно зазначити, що чинні міжнародні стандарти не призначені для застосування підприємствами малого та середнього бізнесу, що значно звужує сферу їх розповсюдження.

У країнах Європейського союзу фінансова звітність підприємств, акції яких вільно котируються і які зареєстровані на європейському ринку, повинні відповідати МСФЗ починаючи з 31 грудня 2005 р.³⁴ Окремі країни оголосили, що вони дозволятимуть або вимагатимуть від юридичних осіб застосування МСФЗ упродовж наступних декількох років.

У Російській Федерації прийнятий законопроект “Про консолідовану фінансову звітність” розширив список компаній, які зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами. За 2005 р. фінансову звітність за МСФЗ повинні складати

³⁴ Резолюції Європейського Парламенту № 1606/2002 та Ради від 19 липня 2002 р. “Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності”.

© А.В. Рабошук. 2005

та надавати не тільки відкриті акціонерні товариства, але й будь-які комерційні підприємства, цінні папери яких допущено до біржових торгів.

Ситуація є дещо іншою з врегулюванням даного питання на законодавчому рівні в Україні. Єдине, чим можна сьогодні керуватися, це – Розпорядженням Кабінету міністрів України “Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямків розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах” № 25–з від 18 січня 2003 р., згідно якого всі українські акціонерні товариства протягом 2004-2005 рр. повинні перейти на МСФЗ. Точної дати для такого переходу не встановлено. Для активного застосування МСФЗ в Україні важливе значення має їх законодавче визнання.

Серед підприємств, які вже сьогодні користуються послугами аудиторських фірм або самостійно складають звітність за МСФЗ, можна відзначити спільні підприємства, банківські установи, підприємства з іноземними інвестиціями, а також підприємства, які активно працюють над залученням закордонних інвестицій. У зв’язку з цим постає важливе питання: яким чином потрібно складати звітність відповідно до вимог МСФЗ.

Метою дослідження є визначення особливостей застосування способу трансформації звітності, підготовленої за П(С)БО, в звітність за вимогами міжнародних стандартів на підставі проведення порівняльного аналізу існуючих способів складання звітності відповідно до вимог МСФЗ.

Дискусійні питання впровадження МСФЗ до облікової практики господарюючих суб’єктів піднімаються рядом вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. В.Г. Гетьман, проф. Д.А. Панков, проф. Я.В. Соколов.. Практичні рекомендації щодо порядку застосування МСФЗ, а також окремі аспекти стосовно способів складання фінансової звітності за МСФЗ висвітлені в публікаціях багатьох дослідників, зокрема С. Модерова, А.В. Мешкова, В.О. Терехової, Н.М. Хахонової, Л.З. Шнейдмана.

У практиці суб’єктів господарювання та аудиторських фірм існують три способи складання господарюючими суб’єктами фінансової звітності, що відповідає МСФЗ:

- 1) безпосередньо за нормами та принципами МСФЗ;
- 2) відповідно до вимог П(С)БО та паралельно за МСФЗ;
- 3) за вимогами П(С)БО, застосовуючи процедуру трансформації вітчизняної звітності та формування її за принципами МСФЗ.

Перехід на МСФЗ та відмова від національних стандартів передбачає ведення обліку з метою складання звітності за МСФЗ та повну відмову від ведення обліку за національними стандартами. Даний варіант не отримав правового визнання. Цікаву з цього приводу позицію займає проф. В.Г. Гетьман, наголошуючи на тому, що з боку держави таку заборону важко пояснити, якщо врахувати, що свої економічні інтереси відносно господарюючих суб’єктів вона задовольняє через систему податків. При чому величину останніх визначають на підставі податкових розрахунків, які зазвичай не співпадають з розрахунками бухгалтерського обліку. Тому, якщо підприємство правильно нараховує та сплачує податки, то держава не повинна заперечувати вибір тієї або іншої системи ведення обліку [1, с. 7]. Зауважимо, що МСФЗ не є стандартами, за якими можна вести бухгалтерський облік – вони містять лише загальні правила щодо оцінки та розкриття інформації про окремі статті в фінансовій звітності.

Паралельний облік для українського підприємства передбачає ведення двох баз даних для складання фінансової звітності, як за національними, так і за міжнародними стандартами. Даний варіант формує за його використання найбільш повний та достовірний обсяг інформації, необхідної для складання звітності відповідно до вимог МСФЗ. В той же час він є досить трудомістким, і для українських підприємств ведення ще одного виду обліку (поряд з “фінансовим, управлінським та податковим”) є не вигідним.

Трансформація – це періодичний процес підготовки звітності за МСФЗ на визначену дату, який передбачає рекласифікацію статей звітності за П(С)БО та внесення відповідних коригувань до цих статей.

Кожен з наведених способів має свої переваги та недоліки, як і прихильників серед науковців і практиків. Так, на думку С. Модерова, враховуючи тенденції світового розвитку бухгалтерської професії в сфері глобалізації та конвергенції основних облікових систем світу та загальний напрям з реформування системи бухгалтерського обліку, окреме ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ є більш привабливим [3, с. 8].

З метою порівняння та аналізу зазначених способів наведено їх основні характеристики за обраними критеріями (див. табл. 1).

Будучи разовою процедурою, трансформація здійснюється тільки на звітну дату. До недоліків даного способу можна віднести і те, що трансформація можлива лише після того, як складена звітність за національними стандартами, що збільшує час, необхідний для отримання звітності за МСФЗ. В цілому фінансова звітність, отримана в результаті трансформації, є менш точною, і загальний ризик помилок вищий, ніж при веденні паралельного обліку. Точність інформації в якийсь мірі залежить від кваліфікації бухгалтера, який здійснює трансформацію, що впливає на якість коригувань при складанні нової версії фінансової звітності.

Зниженню точності даних звітності за МСФЗ сприяє і те, що під час трансформації використовується багато оціночних суджень. Наприклад, при складанні звітності в іноземній валюті у процесі трансформації замість курсів на дату здійснення операцій використовуються середні курси за звітний період.

Серед переваг такого способу, як трансформація, можна виділити те, що підприємству вона коштує дешевше, ніж організація і ведення паралельного обліку, адже не потребує запровадження спеціальних комп'ютерних продуктів та підготовки штату кваліфікованих бухгалтерів, які розуміються на МСФЗ.

Єдиної методики трансформації звітності не існує. Залежно від специфіки діяльності та кількості господарських операцій на підприємстві етапи трансформації та набір коригувань можуть значно відрізнятися. Як правило, процес трансформації передбачає наявність наступних етапів:

- 1) детальне вивчення і аналіз операцій підприємства на предмет різних підходів до їх відображення за П(С)БО та МСФЗ або відповідно до обраної облікової політики;
- 2) збір додаткової інформації, потрібної для проведення трансформації;
- 3) визначення функціональної валюти звітності – залежно від специфіки господарської діяльності підприємства – та визначення виду звітності (тобто, повна звітність, окремі її елементи, пакет звітності для складання консолідованої звітності материнської компанії). Вибір валюти звітності – суттєвий момент, який повинен бути визначений до здійснення наступних кроків з трансформації звітності;
- 4) розробка моделі трансформації (системи трансформаційних таблиць);
- 5) формування паралельних регістрів обліку (за необхідності);
- 6) здійснення трансформації шляхом перерахунку статей звітності в функціональну валюту та здійснення необхідних коригувань для задоволення вимог МСФЗ;
- 7) аналіз раціональності отриманих у результаті трансформації даних як в цілому, так і за окремими позиціями звітності [4].

Одним із етапів трансформації є перекласифікація доходів, витрат, активів, власного капіталу та зобов'язань для підготовки звітності відповідно до МСФЗ і внесення коригувань до відповідних статей звітності.

Таблиця 1 – Порівняльний аналіз способів підготовки звітності за МСФЗ

<i>Критерії порівняння</i>	<i>Трансформація звітності за П(С)БО в звітність за МСФЗ</i>	<i>Паралельне ведення обліку операцій підприємства за П(С)БО та за МСФЗ</i>	<i>Перехід на МСФЗ та відмова від національних стандартів</i>
Сутність підготовки звітності за МСФЗ	Адаптація та конверсія звітності за правилами П(С)БО шляхом перекласифікації рахунків та операцій, а також коригування даних відповідно до вимог МСФЗ	Всі операції відображаються в бухгалтерському обліку як за П(С)БО, так і за МСФЗ. Паралельно ведуться дві Головні книги. Можливе автоматичне рознесення проводок за Головними книгами при одноразовому їх введенні за допомогою спеціального програмного забезпечення, наприклад, ERP-систем	Облік за національними стандартами не ведеться з моменту переходу на МСФЗ. Застосовується МСФЗ (IFRS) 1 “Перше застосування МСФЗ”
Трудомісткість технології підготовки звітності за МСФЗ	У результаті зближення національних і міжнародних стандартів кількість і трудомісткість коригувань можуть бути суттєво зменшені	Підготовка звітності за МСФЗ шляхом паралельного ведення обліку потребує перегляду та внесення поправок до Наказу про облікову політику. Трудомісткість підвищена за рахунок необхідності ведення обліку за вимогами МСФЗ. Крім того, складаючи звітність за МСФЗ, підприємства не звільняються від складання звітності за П(С)БО	Зменшується трудомісткість за рахунок відмови від ведення паралельно обліку за П(С)БО
Кількість та вимоги до спеціалістів, які складають звітність за МСФЗ	Технологія трансформації звітності потребує залежно від розмірів підприємства тримати в своєму штаті декілька кваліфікованих спеціалістів з МСФЗ, які будуть складати звітність за МСФЗ	Технологія паралельного ведення обліку передбачає навчання більшої частини спеціалістів бухгалтерії міжнародним стандартам, так як кожна операція обліковується як за П(С)БО, так і за МСФЗ	Технологія відмови від П(С)БО та перехід на МСФЗ потребує навчання міжнародним стандартам всіх працівників бухгалтерії та фінансового відділу. На підприємстві має бути організований контроль за правильністю відображення операцій в обліку та звітності за МСФЗ
Особливості підготовки звітності за МСФЗ в умовах комп’ютеризації обліку	Трансформація в основному здійснюється в табличних редакторах (наприклад, MS Excel) та в СУБД (наприклад, MS Access)	Бухгалтерський облік може вестися паралельно в умовах комп’ютеризації обліку при запровадженні ERP-системи	Можливе переналадження програмних продуктів відповідно до потреб складання звітності за МСФЗ; можливе використання іноземних систем
Періодичність підготовки звітності за МСФЗ	Трансформація звітності, складеної за національними стандартами, орієнтована на підготовку звітності за МСФЗ за звітний період	За умови ведення паралельного бухгалтерського обліку існує можливість отримання звітності за МСФЗ на вимогу	При переході на МСФЗ існує можливість отримання звітності за МСФЗ на вимогу

З цією метою списуються активи та зобов’язання, які не підлягають визнанню за МСФЗ, і, аналогічно, статті, які визнаються, повинні бути прокласифіковані та оцінені відповідно до МСФЗ.

У процесі перекласифікації статей звітності важливо провести:

- інвентаризацію запасів на звітну дату, у процесі якої визначається їх ринкова вартість;
- інвентаризацію дебіторської заборгованості для нарахування резерву сумнівних боргів;
- інвентаризацію основних засобів для встановлення їх ринкової вартості та знецінення, спричиненого моральним і фізичним зношенням.

При здійсненні трансформації фінансової звітності особливої уваги потребують наступні моменти: коригування податкових активів і зобов'язань; перекласифікація витрат і фінансового результату; відновлення витрат, списаних за рахунок чистого прибутку; перекласифікація фондів і резервів; перекласифікація заборгованостей і позик; трансформація рахунків грошових коштів і документів суворого обліку; відображення дивідендної політики та величини капіталу власників.

Для трансформації використовуються журнали коригувань за видами активів, зобов'язань, доходів і витрат, які підлягають трансформації. Причини, з яких потрібно провести коригування, а також проводки з внесення поправок належить відобразити в журналі реєстрації коригувань.)

Узагальнення вихідних даних та проведених коригувань, а також дані трансформованої за МСФЗ звітності вводяться до єдиної трансформаційної таблиці (трансформаційної моделі). Таблична трансформація зручна при використанні тим, що складена за національними стандартами звітність заноситься до таблиці, потім за допомогою коригувань у стовпчиках таблиці перетворюється на попередній варіант звітності за МСФЗ, при цьому коригування належним чином задокументовані та можуть бути проаналізовані та підтверджені в майбутньому. Таким чином, складена таблична трансформаційна модель за допомогою коригувань перетворюється на трансформований баланс.

Перед наданням звітності потрібно сформулювати примітки з розшифровками статей, розкриттям облікової політики та поясненням способу, який використовувався для підготовки звітності за МСФЗ, тобто трансформації.

Складання звітності не вичерпується трансформацією тільки балансу та звіту про фінансові результати, а включає в себе звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал. Суттєва робота проводиться зі складання приміток до звітності, які розкривають відомості про підприємства, основні облікові правила, інформацію за сегментами, пояснення суттєвих статей балансу та звіту про фінансові результати.

Створена модель трансформації повинна періодично переглядатися для прийняття до уваги зміни в господарській діяльності підприємства, змінах у стандартах обліку та обліковій політиці.

Потрібно також зауважити, що будь-які суттєві зміни в бухгалтерському обліку й звітності, зокрема перехід на МСФЗ, повинні виконуватися поступово з врахуванням можливостей, потреб та готовності професійного та іншого зацікавленого суспільства, а також органів державної влади. Не можна не погодитися з тим, що розвиток системи регулювання бухгалтерського обліку та складання звітності повинен бути направлений на побудову такої моделі, яка враховувала б інтереси всіх зацікавлених сторін, забезпечувала зниження втрат й підвищення ефективності такого регулювання. В основі цієї моделі має лягти розумне поєднання діяльності органів державної влади й професійного співтовариства (професійних громадських об'єднань та іншої зацікавленої спільноти).

На підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки. Спосіб трансформації для складання звітності відповідно до вимог МСФЗ, з огляду на сучасний стан регулювання даного питання на законодавчому рівні, є найбільш прийнятним для суб'єктів господарювання. Однак, керівництво підприємства та

головний бухгалтер, обираючи спосіб підготовки звітності за МСФЗ, мають прийняти до уваги різні фактори та специфіку діяльності підприємства. Обравши спосіб трансформації для складання звітності відповідно до вимог МСФЗ потрібно враховувати і недоліки даного способу для забезпечення належної точності та об'єктивності звітних даних.

Зауважимо, що в будь-якому випадку, складена за вимогами П(С)БО чи МСФЗ фінансова звітність виправдовує своє призначення лише тоді, коли в ній міститься об'єктивна інформація.

Подальших досліджень потребує питання визначення місця та значення національних стандартів в системі регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в сучасних умовах господарювання.

Список літератури

1. Гетьман В.Г. Новые подходы к регулированию учета и финансовой отчетности // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2004. – № 11 (71). – С. 5-8
2. Мешков А.В. Проблемы консолидированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – №12 (72). – С. 21-28
3. Модеров С. Практика внедрения МСФО в России – трансформация финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 12 (72). – С. 6-20
4. Пыльцов В. Трансформация российской отчетности в отчетность по международным стандартам // http://www.evseev-d-a.ru/smi/40712_3.htm

На основании сравнительного анализа способов составления финансовой отчетности в соответствие с требованиями МСФО определены особенности применения трансформации как одного из наиболее приемлемого среди существующих; исследованы основные этапы ее проведения.

The peculiarities of the transformation method application as the most appropriate among the existing ones have been defined taking as a base the comparative analysis of the methods compiling the financial statements according to the IFRS requirements; the basic transformation stages have been researched.