

Література

1. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/print1330027628382574>.

2. Постанова «Про порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.10.2010 р. № 22-2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1014-10/print1330027628382574>.

3. Програмне забезпечення — АРМ-ЗС «Автоматизоване робоче місце Звіт страхувальника» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: http://pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/category?cat_id=79499.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.

УДК 657.92

Р. С. Коршикова, канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
О. В. Небильцова, канд. екон. наук, доц.,
професор кафедри міжнародного обліку і аудиту;
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПЕРЕХІД НА МСФЗ: ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

АННОТАЦІЯ. В статті розглядаються питання, присвячені формуванню учетної політики в умовах переходу вітчизняних підприємств на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФО).

КЛЮЧЕВІ СЛОВА: учетная політика, перше застосування МСФО, дата переходу на МСФО, ретроспективне застосування, виключення з ретроспективного застосування МСФО.

ABSTRACT. The article deals with questions on the formation of accounting policy during the domestic enterprises' transition to International Financial Reporting Standards(IFRS).

KEY WORDS: accounting policy, First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, the date of transition to IFRSs, retrospective application, exemptions from retrospective application of IFRSs.

АНОТАЦІЯ. У статті розглядаються питання, присвячені формуванню облікової політики в умовах переходу вітчизняних підприємств на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облікова політика, перше застосування МСФЗ, дата переходу на МСФЗ, ретроспективне застосування, виключення із ретроспективного застосування МСФЗ.

Відповідно до змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] у 2012 році українські підприємства згідно з наведеного переліку мають готувати свої фінансові звіти відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі — МСФЗ). До таких суб'єктів господарювання віднесено, насамперед, публічні акціонерні товариства, банки та страховики. Тому пропонуємо розглянути основні методичні кроки, необхідні в процесі переходу на МСФЗ, що слід враховувати при трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Загальні методичні засади переходу на МСФЗ викладено в МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [2], положення якого мають застосовувати юридичні особи (далі — підприємства) незалежно від організаційно-правової форми. Проте, якщо підприємство, формуючи свої річні та проміжні фінансові звіти за звітні періоди, що починалися до 1 січня 2012 р., чітко та беззастережно вказувало на їх відповідність МСФЗ у всіх суттєвих аспектах, то трансформація фінансової звітності не проводиться.

Слід зазначити, що МСФЗ 1 висвітлює лише концептуальні питання методології при переході до використання міжнародних стандартів. Тому в ньому не розглядаються особливості, властиві підприємствам, які:

- відносяться до банківського сектору;
- є страхувальниками;
- здійснюють сільськогосподарську діяльність тощо.

Специфіка діяльності таких підприємств вимагає розробки окремих рекомендацій відповідними «галузевими» виконавчими органами центральної влади України.

Крім того, слід зазначити, що в світовій практиці поширення набув термін підприємства малого та середнього бізнесу (далі —

МСБ), які мають використовувати вимоги такого документу як «МСФЗ для МСБ». До таких підприємств відносять підприємства, які:

— не зобов'язані подавати свою фінансову звітність широкому колу користувачів і

— випускають фінансову звітність загального призначення для зовнішніх користувачів, таких як, наприклад, власники, які не приймають участі в керівництві бізнесом, існуючі та потенційні кредитори, кредитно-рейтингові агентства.

Однією з важливих передумов процесу трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств відповідно до вимог МСФЗ є формування облікової політики. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2] визначає облікову політику як сукупність конкретних принципів, основ, домовленостей, правил і практик, що застосовуються суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Облікова політика підприємства є важливою передумовою для належного розуміння інформації, що міститься у його фінансових звітах. Суб'єкти господарювання самостійно створюють свою облікову політику, враховуючи свою організаційну структуру, галузь й інші особливості діяльності. При цьому вона має узгоджуватися з операційними та стратегічними цілями підприємства і відповідати положенням МСФЗ у всіх суттєвих аспектах. Тобто, будь-яка облікова політика не використовується, якщо одержаний за її впровадження результат можна визнати несуттєвим, тобто таким, що не вплине на рішення користувачів фінансових звітів.

Звичайно, процес формування облікової політики вимагає широкого застосування професійного судження усіх осіб, причетних до її створення, оскільки в деяких міжнародних стандартах фінансової звітності дозволяється використовувати альтернативні підходи щодо тих самих операцій та подій. Деякі приклади таких варіативних облікових політик відповідно до МСФЗ наведено в табл. 1.

У процесі формування своєї облікової політики підприємство може використовувати цілу низку інформаційних джерел, розташовуючи їх за пріоритетністю у такому порядку (табл. 1):

— міжнародний стандарт фінансової звітності/міжнародний стандарт бухгалтерського обліку або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, події або умови;

- вимоги та керівництво тих міжнародних стандартів фінансової звітності та тлумачень, в яких містяться подібні та пов'язані з ними питання;
- Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів;
- чинні положення інших органів, що розробляють і затверджують стандарти, які застосовують в своїй роботі подібні до МСФЗ принципи, концепції та підходи;
- іншу професійну літературу з обліку та прийняті галузеві практики, якщо вони не суперечать МСФЗ і Концептуальній основі.

Таблиця 1

ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Об'єкт	Можливі альтернативи
Метод формування резерву сумнівних боргів	— на основі періодизації дебіторської заборгованості; — виходячи з величини доходу звітного періоду
Метод обліку інвестицій у спільні підприємства	— метод участі в капіталі — пропорційна консолідація
Метод визначення собівартості запасів при їх вибутті	— метод ідентифікованої собівартості — метод ФІФО — метод середньозваженої собівартості
Модель оцінки основних засобів	— на основі історичної собівартості; — на основі справедливої вартості
Метод оцінки грантів (цільового фінансування)	— на основі собівартості — на основі справедливої вартості

Обрані підприємством облікові політики підлягають затвердженню наказом або іншим розпорядчим документом керівника підприємства. Цим документом мають визначатися такі аспекти:

- критерії визнання активів, зобов'язань, доходів, витрат і власного капіталу у фінансових звітах;
- формати фінансових звітів;
- методи оцінки елементів фінансових звітів на дату їх первісного визнання, у поточному обліку та на дату завершення звітного періоду;
- вимоги до розкриття інформації у фінансових звітах.

Як зазначено в МСФЗ 1, обрані підприємством відповідні облікові політики мають відповідати усім МСФЗ, що є чинними станом на кінець його першого звітного періоду за МСФЗ. Крім того, слід використовувати такі самі облікові політики на дату переходу на МСФЗ, а також впродовж усіх періодів, відображених у фінансових звітах суб'єкта господарювання, які складені за МСФЗ.

Розглянемо сутність деяких термінів, що застосовуються в МСФЗ 1. Так, дата переходу на МСФЗ — це початок першого періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїх перших фінансових звітах за МСФЗ. Датою завершення звітного періоду є дата балансу або кінець періоду, за який складено першу фінансову звітність за МСФЗ. Першими фінансовими звітами за МСФЗ вважатимуться фінансові звіти, які містять чітке та беззаперечне твердження про повну відповідність Міжнародним стандартам фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах.

Наприклад, якщо підприємство формує свою першу фінансову звітність за МСФЗ за рік, який закінчується 31 грудня 2012 року, подаючи при цьому порівняльну інформацію за МСФЗ за один попередній рік, то датою переходу буде 1 січня 2011 р., а звітною датою — 31 грудня 2012 р.

Сформовані облікові політики впливатимуть як на баланс за МСФЗ на дату переходу на міжнародні стандарти, так і на фінансову звітність за наступні періоди.

При першому застосуванні МСФЗ визначені облікові політики мають застосовуватися щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, тобто ретроспективно. Результати усіх необхідних коригувань включатимуться до нерозподіленого прибутку або іншої складової власного капіталу, якщо це є більш доречним, станом на дату переходу на МСФЗ.

Одним із завдань створення МСФЗ 1 було по можливості зменшити обсяги робіт з трансформації фінансової звітності. Тому підприємство може скористатися так званими виключеннями (винятками) з принципу відповідності звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання на початок періоду кожному МСФЗ, які дозволяють уникнути ретроспективного застосування нових облікових політик. Зазначені виключення поділяють на такі групи (рис. 1).



Рис. 1 Групування виключень (звільнень) із ретроспективного перерахунку даних попередніх фінансових звітів

Звільнення від ретроспективного застосування нових облікових політик означають необов'язковість відновлення на дату переходу тієї інформації, яка не була в наявності на дату певних операцій.

Доцільність використання добровільних виключень визнається підприємством самостійно. Наприклад, такі звільнення стосуються наступних операцій і подій:

1) розкриття інформації щодо об'єднання підприємств: підприємство може не переглядати облікові підходи щодо колишніх об'єднань підприємств, які відбулися до дати переходу на МСФЗ, і, відповідно, не коригувати справедливі вартості та гудвіл, що виникають у таких об'єднаннях, на вплив змін валютних курсів. Але будь-які об'єкти, визнані за П(С)БО України, які не можна кваліфікувати для визнання як актив або зобов'язання за МСФЗ, слід виключати з балансу за МСФЗ на початок періоду за рахунок коригування нерозподіленого прибутку, крім коригувань, які вимагають перекласифікування нематеріального активу у якості гудвілу та навпаки. Дане виключення також стосується фінансових інвестицій в асоційовані компанії і часток у спільних підприємствах;

2) використання справедливої вартості в якості доцільної (передбачуваної) собівартості: справедлива вартість або переоцінена величина основних засобів розглядається як заміна їх історичної собівартості з врахуванням амортизації та збитків від зменшення їх корисності на дату переходу на МСФЗ. Застосування доцільної вартості є виправданим у разі, якщо оцінка відповідних основних засобів є недостовірною (наприклад, через втрату документів, під впливом інфляції тощо). Якщо дата переоцінки відрізняється від дати переходу на МСФЗ більш ніж на три місяці, то необхідно додатково визнати величину амортизації, виходячи зі строків корисного

використання, встановлених на дату переоцінки. Слід відмітити, що застосування цього виключення в подальшому не призводить до виникнення зобов'язання у підприємства періодично переглядати балансову вартість своїх активів у наступних звітних періодах і узгоджувати її з їх справедливою вартістю, тобто це не призводить до обов'язкового застосування в подальшому моделі справедливої вартості.

Можливість вибору справедливої вартості в якості доцільної (передбачуваної) собівартості також передбачена щодо:

— інвестиційної нерухомості у разі оцінювання її первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення;

— нематеріальних активів, які відповідають критеріям їх визнання та критеріям щодо переоцінки;

3) накопичені курсові різниці від переведення фінансових звітів закордонної господарської одиниці у валюту подання: на дату переходу такі різниці можна не визнавати, прирівнюючи їх до нуля. В подальшому зазначені курсові різниці визнаються первісно у складі власного капіталу закордонної господарської одиниці і переносяться до складу прибутку (збитку) під час її вибуття;

4) активи й зобов'язання дочірніх, асоційованих і спільних підприємств можна відображати так:

а) якщо материнське підприємство переходить на застосування МСФЗ пізніше, ніж його дочірнє (асоційоване або спільне) підприємство, то воно буде оцінювати активи та зобов'язання такого підприємства в консолідованій фінансовій звітності по балансовим оцінкам, які визнані дочірнім (асоційованим або спільним) підприємством в його окремій фінансовій звітності, що підготовлена відповідно до МСФЗ з врахуванням необхідних консолідаційних коригувань;

б) якщо материнське підприємство переходить на застосування МСФЗ раніше, ніж його дочірнє (асоційоване або спільне) підприємство, то останнє буде оцінювати свої активи та зобов'язання в окремій фінансовій звітності або за балансовою вартістю, що включена до консолідованої фінансової звітності на дату переходу на МСФЗ материнського підприємства, або за балансовою вартістю для решти статей на дату переходу на МСФЗ дочірнього підприємства.

Обов'язкові виключення передбачають сувору заборону ретроспективного застосування вимог нових облікових політик до попередніх фінансових звітів. Так, зокрема:

— забороняється переглядати попередні облікові оцінки, які робилися в минулому на основі наявної на той час інформації, крім виправлення помилок і прийняття тих облікових оцінок, які не вимагалися П(С)БО, а є обов'язковими за МСФЗ;

— забороняється повторне визнання фінансових активів і фінансових зобов'язань, щодо яких підприємство припинило їх визнання у попередніх періодах;

— усі вимоги щодо складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ мають виконуватися перспективно з дати переходу, зокрема підходи щодо оцінювання неконтрольованих часток тощо.

Таким чином, вибір конкретної альтернативи серед запропонованих міжнародними стандартами фінансової звітності облікових політик, а також прийняття рішення щодо застосування добровільних виключень може мати суттєвий вплив як на вступний баланс за МСФЗ на дату переходу, так і на подальшу оцінку фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання. Отже, підійти до формування облікової політики під час трансформації вітчизняні підприємства мають зі всією відповідальністю.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.

2. Міжнародні стандарти фінансової звітності — 2009: Переклад з англ. за ред. С. Ф. Голова. — Том 1. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. — 1608 с.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.