

Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

К. В. Безверхий,

к.е.н., головний бухгалтер
ТОВ «Нью-Паріс», м. Київ

ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ: НАГАЛЬНІ ПИТАННЯ СЬОГОДЕННЯ

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто деякі питання трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної за національними П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерських облік, фінансова звітність, МСФЗ, МСБО, трансформація.

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены некоторые вопросы трансформации финансовой отчетности отечественных предприятий, составленной по национальным П(С)БУ, в финансовую отчетность, соответствующую требованиям МСФО.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерских учет, финансовая отчетность, МСФО, МСБУ, трансформация.

ABSTRACT. The article deals with some of the transformation of domestic enterprises in the financial reports prepared in accordance with national standards of accounting in the financial reports that comply with IFRS.

KEY WORDS: accounting, financial reporting, IFRS, IAS, transformation.

У міжнародній практиці фінансова звітність є своєрідною візитною карткою кожного підприємства і, як правило, є єдиним джерелом отримання необхідної інформації для іноземних партнерів. Особливо важливим цей фактор є при залученні міжнародного фінансування. Для участі в таких проектах підприємство повинно надавати якісну та зрозумілу інформацію. Слід зазначити, що фінансова звітність, підготовлена відповідно до МСФЗ, є однією з основних вимог експортних кредитних агентств і зарубіжних банків, що надають фінансування.

Питанням, що пов'язане з трансформацією фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної за національними П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ у різні часи за-

ймалися такі вітчизняні вчені-економісти, зокрема Ф. Бутинець, С. Голов, І. Головка, В. Жук, О. Канцуров, В. Костюченко, Г. Мисака, Н. Гордієнко, О. Харламова та інші. Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної за національними П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ залишається недостатньо дослідженим. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Метою даного дослідження є порядок організації трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств з урахуванням національного та міжнародного досвіду.

Процедури, пов'язані з трансформацією фінансової звітності, складеної за національними П(С)БО, у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ, наразі, з одного боку, є загальновідомими, з іншого — викликають певні питання, однозначні відповіді на які відсутні, і у кожному з випадків учасники процедур з трансформації приймають рішення на свій розсуд.

Одне з таких питань — оцінка основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості на дату переходу на МСФЗ. МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» рекомендує робити вибір в сторону оцінки вказаних необоротних активів на дату переходу за «доцільною собівартістю», яка є заміником справедливої вартості [1]. Обмежені звільнення від вимог інших МСФЗ/МСБО, що їх надає МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [1], встановлені з метою запобігання надмірних витрат, пов'язаних з переходом на МСФЗ, які б перевищували економічні вигоди для користувачів фінансових звітів. Визначення балансу витрат і вигод необхідно саме для прийняття рішення щодо переоцінки основних засобів (та інвестиційної нерухомості) на дату переходу на МСФЗ. Аудитори, як і консультанти з питань трансформації фінансової звітності, як правило, наполягають на переоцінці із залученням незалежних оцінювачів. Для інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, з такою позицією можна погодитись. Щодо решти основних засобів, такий підхід є безпечним і для підприємства, і для аудиторів, але з точки зору виконання вимог МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» не є обов'язковим і беззаперечним [1]. У разі прийняття рішення про переоцінку основних засобів чи обов'язково запрошувати оцінювачів? Якщо керуватися Законом України «Про оцінку майна, майнових

прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [2], то практично у всіх випадках переоцінки основних засобів для цілей обліку необхідна незалежна оцінка. МСФЗ рекомендують використовувати незалежних оцінювачів для переоцінки об'єктів нерухомості, обираючи оцінювачів на підставі аналізу їх досвіду та спеціалізації.

Підсумовуючи сказане, можна зробити висновок: визначаючи доцільну собівартість основних засобів на дату переходу на МСФЗ, підприємство може обрати справедливую вартість як доцільну собівартість. Переоцінку активної частини основних засобів може здійснювати комісія підприємства, зокрема тих об'єктів, які за даними обліку є амортизованими на 100 %, але які відповідають критеріям визнання активу. Відповідальність за вибір щодо здійснення переоцінки, як і за визначення доцільної собівартості, у цьому разі покладається на керівництво підприємства.

Що стосується переоцінки нематеріальних активів, то у відповідності з МСБО 38 «Нематеріальні активи» переоцінці підлягають ті нематеріальні активи, для яких існує активний ринок [3]. В наших умовах це — придбані ліцензії та програмні продукти. Переоцінку таких об'єктів може здійснити комісія підприємства. Для решти нематеріальних активів, якщо прийнято рішення про їх переоцінку, необхідно використовувати незалежну оцінку.

Одне важливе зауваження — визначення зменшення корисності активів (необоротних). Аналіз облікових політик наших підприємств показує, що практично відсутні процедури з оцінки зменшення корисності (знецінення) необоротних активів, як і відображення відновлення корисності активів. Під час трансформації фінансової звітності вказане упущення необхідно виправити. При цьому в першу чергу слід звернути увагу на нематеріальні активи (особливо на ті об'єкти, для яких не визначено термін корисного використання), а також на об'єкти основних засобів, які переоцінювались (індексувались) за рішеннями уряду у 1992—1996 рр.

Згідно з МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» фінансові інвестиції у дочірнє підприємство у окремій фінансовій звітності материнської компанії обліковуються за собівартістю [4]. За П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» інвестиції у дочірнє підприємство на звітну дату відображаються із застосуванням методу участі в капіталі (як для асоційованих підприємств) [5]. Під час трансформації вказані відмінності необхідно враховувати.

Інші довгострокові фінансові інвестиції (акції), які є доступними для продажу, слід оцінювати за справедливою вартістю з віднесенням зміни справедливої вартості на інший сукупний дохід. Якщо справедливу вартість вказаних фінансових інструментів визначити неможливо, то вартість їх відображається за історичною вартістю (собівартістю). В умовах «розвиненого» фондового ринку в Україні та відсутності офіційної інформації щодо справедливої вартості фінансових інструментів більшість підприємств-інвесторів залишають собівартість фінансових інструментів, доступних до продажу, без переоцінки. Виняток — інститути спільного інвестування та інші підприємства, основною діяльністю яких є інвестиційна діяльність. Спеціальні комісії, створені такими підприємствами, постійно здійснюють переоцінку придбаних цінних паперів, з віднесенням зміни справедливої вартості на фінансовий результат. Для поточних фінансових інвестицій, які призначені для продажу, таке відображення результатів переоцінки є коректним згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [6]. Але відображення результатів переоцінки довгострокових фінансових інвестицій, доступних для продажу, має відмінності за П(С)БО та МСФЗ. Тому під час трансформації результати переоцінки довгострокових фінансових інвестицій («інших»), якщо така переоцінка мала місце і якщо ці активи класифіковані як доступні для продажу, слід перекласифікувати — віднести до іншого сукупного доходу (вилучити з фінансового результату).

Елементарна вимога за МСБО 2 «Запаси» [7] і П(С)БО 9 «Запаси» [8] — оцінка запасів на дату балансу за меншою з двох величин — собівартістю або чистою вартістю реалізації (*надалі* — ЧВР). Всім відомо, але ніхто не визначає ЧВР на дату балансу. Доводиться це робити під час трансформаційних процедур.

Створення резерву сумнівних боргів — також загальновідома вимога МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [6] та П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [9]. Але далеко не всі підприємства приділяють увагу цьому питанню. Тому під час трансформаційних процедур слід усунути цей недолік: обрати метод визначення резерву (метод абсолютної суми або метод коефіцієнту сумнівності) і розрахувати суму резерву на початок і на кінець періоду. Це стосується не лише товарної заборгованості, а й усіх видів дебіторської заборгованості.

Прикладом статей балансу, які не відповідають критеріям визнання активів та зобов'язань, є залишки по субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», які входять відповідно до

статей «Інші оборотні активи» та «Інші поточні зобов'язання». Вказані залишки не відображають ні зобов'язань, ні податкового кредиту з ПДВ, для цього є статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». Виникає питання: якими проведеннями списати залишки по цих рахунках? Перший варіант: Дт 681 «Розрахунки за авансами одержаними» Кт 643 «Податкові зобов'язання»; Дт 644 «Податковий кредит», Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами» (як виникли, так і списуємо). Недолік — залишки по рахунках 371 «Аванси сплачені» та 681 «Аванси отримані» не будуть відповідати реальній сумі заборгованості контрагентам. Другий варіант: Дт 441, Кт 643 «Податкові зобов'язання»; Дт 644 «Податковий кредит», Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами». Субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» (442 «Непокриті збитки») у багатьох коригуваннях приймає участь, витримає й це коригування, тим більше, що закриватися субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» буде в дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації», а субрахунок 644 «Податковий кредит» закриватиметься в кредит витрат, тобто закриття субрахунків буде впливати на фінансовий результат. Списати субрахунки 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит», з нашої точки зору, необхідно, але єдине ідеальне рішення на даний час відсутнє.

Крім загальновідомих видів забезпечень (для оплати відпусток, інших виплат персоналу, для виконання гарантійних зобов'язань, на реструктуризацію, для виконання обтяжливих контрактів тощо), окремими впливовими аудиторськими компаніями висловлюється думка про необхідність створення забезпечень для майбутніх аудиторських та податкових перевірок фінансової звітності за звітний період. З цим важко погодитись, оскільки порушується принцип (основоположне припущення) — нарахування: результати операцій слід визнавати, коли вони відбуваються. Як відомо, згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [10], як і за П(С)БО 11 «Зобов'язання» [11], забезпечення — це зобов'язання з невизначеним строком або сумою. Умовою створення забезпечення є наявність події, що зобов'язує. Договір з аудитором не є подією, що зобов'язує, і створення будь-якого резерву у цьому випадку не відповідатиме ознакам забезпечення, тому, на наш погляд, створювати забезпечення на вказані цілі є некоректним. Якщо йде мова про бюджетування, то це — інша справа, і можна розраховувати як на надходження, так і на видатки грошових коштів, але це вже частина управлінського обліку.

Ще один приклад ігнорування вимог як МСБО 12 [12], так і П(С)БО 17 [13] — на багатьох підприємствах не розраховуються тимчасові різниці і відстрочені податки. Визначення відстрочених податків під час трансформації — це, по-перше, виправлення помилок, що їх припустило підприємство, а аудиторів «не помітили». По-друге, слід перерахувати відстрочені податки після коригувань вартості активів та зобов'язань (з урахуванням створених резервів, забезпечень, переоцінки активів). Вказані коригування можуть суттєво вплинути на фінансовий результат підприємства.

Поширене питання: яку ставку податку на прибуток слід використовувати для визначення податкового ефекту тимчасових різниць?

Використовувати слід ту ставку податку, яка буде чинною в період реалізації тимчасової податкової різниці.

Припустимо, дата переходу на МСФЗ — 01.01.2012 р. (як у більшості вітчизняних підприємств). Розраховуємо відстрочені податки на 31.12.2011 р. (01.01.2012 р.). Ставка податку на прибуток у 2012 році дорівнює 21 %. Під час розрахунку відстрочених податків на 31.12.2012 р. використовуємо ставку 19 % і маємо перерахувати сальдо рахунків 17 або 54 на початок року, виходячи із ставки 19 %. Знаючи це, одразу використовуємо ставку 19 % у всіх розрахунках як на початок, так і на кінець 2012 року.

Як бачимо, більшість коригувань під час трансформації пов'язані не з наявністю значних відмінностей МСФЗ від національних П(С)БО, а з тим, що підприємства не дотримуються вимог національних стандартів. Зокрема, найчастіше це стосується таких П(С)БО: 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 17, 24, 27, 28, 31, 32. Причина — «засилля податкового обліку» у нашій країні, через що всі зусилля бухгалтерії підприємства спрямовані на складання та надання податкової звітності. Помилки у фінансовій звітності не призводять до суттєвих санкцій, тому у великій кількості містяться у фінансовій звітності і виправляються лише в процесі трансформації.

Бібліографічний список

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364278/file/IFRS1.pdf>.

2. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/print1362304905316381>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364269/file/ias-38.pdf>.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364260/file/ias-27.pdf>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00/print1362304905316381>.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: http://www.minfin.gov.ua/file/link/364271/file/ias-39_1.pdf.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364245/file/ias-02.pdf>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/print1362304905316381>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99/print1362304905316381>.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364268/file/ias-37.pdf>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00/print1362304905316381>.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364250/file/ias-12.pdf>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01/print1362304905316381>.

Стаття надійшла до редакції 20 квітня 2013 р.