

СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

Актуальність проблеми. Відповідно до Статті 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» N 996-XIV від 16 липня 1999 року (зі змінами та доповненнями) публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. В зв'язку з переходом значної кількості підприємств на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) важливим стає досвід першого застосування МСФЗ й складання першої звітності.

Аналіз досліджень та публікацій: Питання міжнародних стандартів фінансової звітності, їх основи та практичне застосування постійно знаходяться в полі вивчення як вітчизняних, так і закордонних фахівців та розглядаються в наукових працях О. Баришникової, С. Голова, В. Костюченко, В. Пархоменко, інших авторів.

Мета статті. Розкрити основні проблеми, розглянути обов'язкові виключення й необов'язкові звільнення відносно першого застосування МСФЗ, а також вимоги до розкриття інформації в першій звітності, складеній відповідно до МСФЗ.

Виклад основного матеріалу. Проблеми переходу на МСФЗ українських підприємств і складання першої звітності за міжнародними стандартами стають усе більше актуальними, оскільки звітність, складена за МСФЗ, є більш якісною, прозорою, доступною для розуміння користувачам. Використовуючи звітність, складену за

© Т.О. Каменська 2012

МСФЗ, підприємства можуть залучити фінансування з боку приватних інвесторів, банків, вийти на міжнародні ринки капіталу.

Однак процес складання першої звітності за МСФЗ, що надалі дозволить скористатися перерахованими перевагами, досить складний. До проблем, що виникають при переході на МСФЗ й складанні першої звітності, можна віднести:

- організацію процесу підготовки першої звітності (внутрішніми силами підприємств або із залученням сторонніх організацій);
- складання облікової політики й плану рахунків за МСФЗ;
- визначення периметра консолідації звітності;
- автоматизацію формування першої звітності й вибору програмного середовища, у якому буде формуватися звітності та інші проблеми.

Порядок першого застосування МСФЗ розглядається в основних положеннях МСФЗ (IFRS) 1 "Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності".

Метою МСФЗ (IFRS) 1 є забезпечення високої якості інформації, представленої в першій річній або проміжній звітності. При цьому перша звітність, що буде служити відправною крапкою для наступної звітності, складеної відповідно до МСФЗ, повинна бути прозорою й порівнянною.

Процес складання першої звітності за МСФЗ є досить витратним і вимагає залучення значних тимчасових, фінансових і трудових ресурсів. У цьому контексті одним із завдань МСФЗ (IFRS) 1 є зниження витрат на підготовку звітної інформації, а також полегшення процесу складання першої звітності.

Важливим для розуміння МСФЗ (IFRS) 1 є визначення таких понять, як перший звітний період і дата переходу на МСФЗ. Перший звітний період являє собою останній звітний період, що охоплюється першою звітністю. Під датою переходу розуміють початок самого раннього періоду, у відношенні якого підприємство представляє порівняльну інформацію в першій фінансовій звітності.

Згідно з Листом Нацбанку, Мінфіну, Держкомстату N 12-208/1757-14830, N 31-08410-06-5/30523, N 04/4-07/702 від 07.12.2011 р. підприємство може обрати датою переходу на МСФЗ 01.01.2011 р.

або 01.01.2012 р. (крім банків). Для банків дата переходу на МСФЗ - 01.01.2011 р.

У разі якщо дата переходу на МСФЗ 01.01.2011 р., у фінансовій звітності в 2012 році наводиться порівняльна інформація за 2011 рік, трансформована відповідно до вимог МСФЗ; складається баланс станом на 01.01.2011 р. за вимогами МСФЗ; для складання попередньої фінансової звітності та попередньої консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2011 рік і першої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2012 рік застосовуються МСФЗ, чинні на 31.12.2012 р., з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1.

Перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2012 рік має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2011 р., 31.12.2011 р., 31.12.2012 р. та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2011 і 2012 роки, відповідні примітки, в тому числі порівняльну інформацію.

Слід зазначити, що до процесу складання першої звітності можна підійти декількома шляхами. Наприклад, за відносно короткий проміжок часу підготувати всі форми звітності, необхідні МСФО, або розбити підготовку першої звітності по етапах, які розтягнуті в часі. Вибір того або іншого варіанта залежить від масштабів діяльності підприємства, наявності ресурсів для підготовки звітності, а також строків, які керівництво підприємства або його власники установили для підготовки першої звітності за МСФЗ.

Варто відзначити, що вимоги МСФЗ (IFRS) 1 застосовуються як до звітності, складеної за рік, так і до проміжної фінансової звітності за період, охоплений першою фінансовою звітністю [3, с. 34].

У примітки до звітності підприємство, що вперше складає звітність за МСФЗ, повинно включити безумовну заяву про дотримання всіх МСФЗ. Включення даної заяви у звітність буде визначальною при ухваленні рішення користувачами про те, чи є звітність даного підприємства складеною відповідно до МСФЗ.

Якщо підприємство у звітності заявляє про повну й безумовну відповідність всім МСФЗ в першій звітності, але фактично не виконує вимоги певного стандарту, це буде відзначено аудитором у висновку

до звітності (приміром, буде виданий модифікований аудиторський висновок). У цьому випадку чітка й беззастережна заява про відповідність МСФЗ буде переважною над фактичним відступом від одного зі стандартів при вирішенні питання про те, чи застосовує підприємство МСФЗ вперше.

Підприємство, що вперше застосовує МСФЗ, у вступному звіті про фінансове положення на дату переходу, згідно з МСФЗ (IFRS) 1, повинно зробити наступні кроки:

1) визнати всі активи й зобов'язання, визнання яких потрібно за МСФЗ;

2) припинити визнання активів або зобов'язань, які були визнані відповідно до попередніх національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (ПСБО), але які не можуть бути визнані відповідно до МСФЗ;

3) рекласифікувати статті активів або зобов'язань, визнаних за колишніми стандартами обліку, що мають іншу класифікацію відповідно до МСФЗ;

4) застосовувати МСФЗ для оцінки визнаних активів і зобов'язань.

При визнанні активів і зобов'язань у вступному балансі за МСФЗ на відміну від П(С)БУ необхідно врахувати:

- на балансі основні засоби (наприклад, земельні ділянки), отримані у оренду й які не враховуються в українському бухгалтерському балансі;

- активи й зобов'язання пенсійного плану із установленими виплатами;

- резерви по виведенню об'єктів основних засобів з експлуатації;

- резерви по відпустках, [5, с. 14].

При розгляді активів і зобов'язань, які потрібно припинити визнавати у звітності, у вступному балансі можуть не відображатися нематеріальні активи, які не відповідають критеріям визнання за МСФЗ, але відображаються згідно з П(С)БО. До них, зокрема, можуть відноситись внутрішньостворені товарні знаки, витрати на дослідження, ліцензії та ін. (за МСФЗ дані витрати списуються на витрати поточного періоду).

При складанні вступного балансу також повинна бути рекласифікована з оборотних активів дебіторська заборгованість у частині непогашених на дату переходу авансів під покупку, будівництво основних засобів до складу необоротних активів.

У кредиторській заборгованості повинна бути рекласифікована довгострокова заборгованість у частині заборгованості, що підлягає погашенню в наступному році (з довгострокової заборгованості в короткострокову заборгованість).

Суми переоцінки основних засобів можуть бути рекласифіковані до складу нерозподіленого прибутку, якщо переоцінка була здійснена до дати переходу не у відповідності до справедливої вартості.

Відповідно до вимог МСФЗ активи й зобов'язання, що підлягають визнанню у вступному балансі, повинні бути заново оцінені. Інвестиції в нерухомість можуть бути оцінені по справедливій вартості. У частині основних засобів може бути переглянуте формування первісної вартості через різницю між вимогами МСФЗ й П(С)БО, переглянута сума амортизації через різні строки корисного використання за П(С)БО й МСФЗ [6, с. 24].

Окремого розгляду заслуговує питання складання облікової політики. Облікова політика підприємства, що вперше застосовує МСФЗ, повинна бути послідовною і єдиною при підготовці вступного балансу й звітних форм за перший звітний період і порівняльні періоди. Облікова політика повинна відповідати всім МСФЗ, які діють на кінець першого звітного періоду.

Підприємству, що складає облікову політику за МСФЗ з чистого аркуша, можна проаналізувати стандарти, які набувають чинності в майбутньому, а також очікувані зміни до МСФЗ. Дострокове застосування деяких стандартів може допомогти уникнути внесення змін в облікову політику й ретроспективне перерахування показників звітності відповідно до облікової політики, що змінилася.

Положення облікової політики за МСФЗ можуть відрізнитися від положень облікової політики підприємства, що застосовує П(С)БО. Корегування, пов'язані з різницею в методах облікової політики за П(С)БО й МСФЗ, відображаються при складанні вступного балансу в нерозподіленому прибутку.

Міжнародним стандартом фінансової звітності (IFRS) 1 передбачені особливості, що стосуються розрахункових оцінок відносно активів і зобов'язань. Якщо зміни розрахункових оцінок відбулися після дати переходу, але до звітної дати першої звітності, то дані зміни повинні враховуватися перспективно з моменту зміни такої розрахункової оцінки.

Підприємства України при підготовці звітності звичайно не розраховують резерви по виведенню з експлуатації основних засобів, по пенсійних планах, по зниженню вартості матеріальних запасів. При складанні звітності за МСФЗ дані розрахункові оцінки повинні бути обов'язково зроблені, але виходячи з умов (наприклад, ринкових ставок, обмінних курсів), які існували на певну звітну дату (дату переходу на МСФЗ, кінець першого звітного періоду й порівняльного звітного періоду).

Для того щоб знизити витрати на підготовку першої звітності відповідно до МСФЗ (IFRS) 1, передбачені обов'язкові виключення з ретроспективного застосування МСФЗ й необов'язкові звільнення від застосування деяких положень МСФЗ. Необов'язкові звільнення застосовуються підприємством, що складає першу звітність за МСФЗ, у добровільному порядку. Дані виключення й звільнення передбачені МСФЗ з метою недопущення перевищення витрат з підготовки першої звітності за МСФЗ над вигодами, які підприємство може отримати від першої звітності.

П'ять обов'язкових виключень відносно ретроспективного застосування МСФЗ передбачені в МСФЗ (IFRS) 1 [5, с. 14]:

- відносно припинення визнання фінансових активів і фінансових зобов'язань;
- по обліку операцій хеджування;
- відносно неконтролюючої частки акціонерів;
- у частині класифікації й виміру фінансових активів;
- для вбудованих похідних інструментів.

Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 1 містить ряд необов'язкових звільнень відносно положень різних стандартів. Необов'язкові звільнення стосуються заснованих на акціях платежів; договорів страхування; вартості прийняття до обліку основних засобів; нематеріальних активів й інвестиційного майна; оренди;

пенсійних планів; накопичених різниць при перерахуванні валюти звітності; інвестицій у дочірні, спільно контрольовані й асоційовані підприємства; відносно фінансових інструментів, зобов'язань по виведенню об'єктів основних засобів з експлуатації, витрат по позиках, переводу активів від клієнтів, значної гіперінфляції.

Варто зупинитися докладніше на деяких необов'язкових звільненнях, які можуть застосовувати українські підприємства.

Відносно основних засобів згідно з МСФЗ (IFRS) 1 може бути прийняте необов'язкове звільнення, що дозволяє у вступному балансі відобразити основні засоби за справедливою вартістю (умовною первісною вартістю). При цьому справедлива вартість основних засобів повинна визначатися на дату переходу. Справедлива вартість основних засобів при першому застосуванні може визначатися за допомогою послуг оцінювача. Дана оцінка може бути розрахована виходячи із середніх ринкових цін на основні засоби або при їхній відсутності виходячи з очікуваного прибутку від основних засобів або ж вартості заміщення (з урахуванням накопиченої амортизації). Кожен вид розрахунку повинен бути обґрунтований.

При першому застосуванні МСФЗ підприємство може застосовувати звільнення, пов'язані з оцінкою вартості основних засобів, як до окремого об'єкта основних засобів, так і до груп основних засобів, і при цьому використання звільнення не залежить від того, яку облікову політику вибрало підприємство для наступної оцінки основних засобів, тобто в майбутньому підприємство не зобов'язане переоцінювати основні засоби [5, с. 14].

Відносно вимог по компонентному обліку МСФЗ (IFRS) 1 не передбачає звільнень. Для цілей обліку за МСФЗ потрібно ідентифікувати окремий компонент і визнати окремо у вступному балансі суми нарахованої амортизації. Приміром, якщо об'єкт основних засобів підприємства вимагає проведення обов'язкової щорічної перевірки технічного стану або обов'язкового ремонту, то суми передбачуваної перевірки або ремонту потрібно буде визнати як окремий компонент основних засобів й амортизувати.

У Міжнародному стандарті фінансової звітності (IFRS) 1 передбачена можливість скористатися необов'язковим звільненням відносно резервів по пенсійних планах із установленими виплатами.

Якщо на підприємстві до переходу на МСФЗ існувала система пенсійного забезпечення своїх співробітників, то вона може скористатися даним виключенням. Звільнення, передбачене МСФЗ (IFRS) 1, дає можливість визнати всі накопичені актуарні прибутки та збитки на дату переходу, не розділяючи накопичені збитки на визнану й невизнану частини. Дане звільнення застосовується до всіх пенсійних планів підприємства.

Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають консолідації дочірніх компаній і при першому застосуванні МСФЗ материнською компанією у відношенні підприємств, що консолідуються, існують свої особливості.

Якщо звітність дочірньої компанії бере участь у консолідації в перший раз, то необхідно виконати наступні дії:

1) оцінити активи й зобов'язання дочірньої компанії (для підготовки вступного консолідованого балансу) відповідно до МСФЗ так, ніби дана дочірня компанія вже застосовувала МСФЗ;

2) оцінити величину гудвілу на дату переходу як різницю між величиною частки материнської компанії в активах і зобов'язаннях дочірньої компанії (оцінених за правилами МСФЗ) і фактичною вартістю інвестиції материнського підприємства в дочірнє підприємство за даними П(С)БО в окремій звітності материнської компанії.

Відповідно до вимог МСФО (IFRS) 1 по поданню й розкриттю інформації в першій звітності в комплекті звітних форм повинні бути представлені як мінімум три звіти про фінансове положення, два звіти про сукупний дохід, про зміни в капіталі й руху грошових коштів.

Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 1 містить вимоги по розкриттю інформації, що пояснює, як перехід з колишньої системи обліку до МСФЗ вплинув на фінансове положення, результат і потоки коштів підприємства. Підприємство повинно підготувати звірку капіталу й прибутку, а також збитку, відображеного за П(С)БО, на дату переходу й на кінець порівняльного періоду.

Якщо підприємство використало звільнення, що стосується застосування справедливої вартості в якості умовної первісної вартості до основних коштів, нематеріальним активам, інвестиційній

власності, то по окремих статтях вступного балансу повинна розкриватися сума даних справедливих вартостей і сума корегувань балансових вартостей за даними П(С)БО.

Висновки. Розглянувши основні положення стандарту МСФЗ (IFRS) 1, а також особливості його застосування, можна відзначити, що процес підготовки першої звітності за МСФЗ має свої складності. Підприємства, які збираються скласти звітність за МСФЗ, повинні заздалегідь визначити необхідні для підготовки звітності ресурси, передбачати майбутні зміни при підготовці облікової політики, виконати всі вимоги МСФЗ в частині підготовки вступного балансу, порівняльній інформації, першій звітності. Використання звільнень при підготовці звітності дозволить знизити витрати часу й фінансів на підготовку звітності. Подальше вдосконалювання МСФЗ (IFRS) 1 дозволить підприємствам, що вперше застосовують МСФЗ, оптимізувати процес підготовки першої звітності й надавати користувачам звітності якісну інформацію про фінансове положення, результати діяльності підприємства й руху грошових потоків.

Список використаних джерел

1. Баришникова А. Дебютная отчетность по МСФО/ А.Баришникова // Консультант. -2008. -N 13.- С. 55 – 56.
2. Голов С. , Костюченко В. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Голов , В. Костюченко // Издательство: "Лібра", Київ,- 2004,- 890 с.
3. Коняхин А. Особенности первого применения международных стандартов финансовой отчетности / А. Коняхин // Международный бухгалтерский учет.- 2011- N 35-С. 34-38.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності. [Електроний ресурс] Офіційний сайт КМСФО: - Режим доступу <http://www.ifrs.org/IFRSs/Official+Unaccompanied+IFRS+Translations.htm>.
5. МСФЗ: точка зору КПМГ. Практичний посібник з міжнародних стандартів фінансової звітності. 2009/2010: Частина 2 // Пер. с англ. М.: Альпина Паблишерз, -2010.- С. 1922 - 2021.

6. Титова С. Застосування МСФЗ вперше й основи трансформації/ С.Титова // Економіка й життя (бухгалтерський додаток). -2007. -N 34.- С. 23 - 25.