

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ПРАКТИКУМ

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Валерій ПАРХОМЕНКО,
заслужений економіст України,
д-р екон. наук

Законом № 3332 для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності запроваджено безпосереднє застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (за текстом — МСФЗ), якщо вони не суперечать Закону про бухоблік та офіційно оприлюднені на офіційному сайті Мінфіну України (www.minfin.gov.ua), такими суб'єктами господарювання у період діяльності з 01.01.2012 р.:

- публічними акціонерними товариствами;
- банками;
- страховими організаціями;
- іншими підприємствами та організаціями (крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність і дату застосування МСФЗ.

Відповідно до Закону № 3332 Кабінет Міністрів України постановою № 1223 перевів на безпосереднє застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства й організації, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 01.01.2013 р.;
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг: страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 01.01.2014 р.

Державне регулювання бухгалтерського обліку здійснюється Мінфіном України, Нацбанком України, Держстатом України, які у спільному листі повідомили про варіанти переходу на безпосереднє застосування МСФЗ. У разі якщо підприємства та організації, крім банків, зобов'язані або

самостійно вирішили перейти з 01.01.2012 р. на безпосереднє застосування МСФЗ та в результаті цього оберуть датою переходу 01.01.2012 р., то:

- у фінансовій звітності за звітні періоди 2012 р. не наводиться порівняльна інформація за 2011 р. (крім показників балансу на початок 2012 р. і кінець відповідного періоду 2012 р.);
- складається баланс станом на 01.01.2012 р. за вимогами МСФЗ;
- для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2012 р. і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2013 р. застосовуються МСФЗ, що будуть чинні станом на 31.12.2013 р., з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності»;
- перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2013 р. має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2012 р., 31.12.2012 р., 31.12.2013 р. та звіти про фінансові результати, звіти про зміни у власному капіталі за 2012 і 2013 рр., відповідні примітки, в тому числі порівняльну інформацію.

Підприємства, які вперше складатимуть фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, мають відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» забезпечити прийнятну відправну інформацію для наступного обліку за МСФЗ. Для цього **підприємство визначається з обліковою політикою та складає Баланс (або згідно з МСФЗ — «Звіт про фінансовий стан») на 01.01.2012 р., дані яких бу-**

дуть відправними для обліку господарської діяльності за МСФЗ.

Для складання Балансу на 01.01.2012 р. використовуються дані Балансу станом на 31.12.2011 р. із наступними:

- перевизнанням усіх активів і зобов'язань за вимогами МСФЗ;
- застосуванням МСФЗ для оцінки усіх визнаних вище активів і зобов'язань;
- виключенням з активів і зобов'язань тих, які не можуть бути визнані за МСФЗ;
- можливою перекласифікацією статей активів, зобов'язань і компонентів власного капіталу згідно з підходами МСФЗ. Водночас слід урахувати, що відповідно до наказу № 1591 (набрав чинності з 10.01.2012 р.) підприємства, які згідно із законодавством складають фінансову звітність за МСФЗ, мають використовувати такі форми для заповнення і подання: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів і Звіт про власний капітал відповідно до наказу № 87 (у редакції, що є чинною на дату складання).

Щодо оцінки активів станом на 01.01.2012 р. (зокрема, гудвілу, основних засобів та нематеріальних активів) необхідно застосувати норму МСФЗ (аналогічну такій у національних ПБО) стосовно перевірки існування чи втрачання ознак зменшення їх корисності для оцінки та відображення відповідних даних.

Заслуговує уваги питання оцінки на дату переходу основних засобів, встановлення їх ліквідаційної і залишкової вартості з таких причин:

- невиконання вимог щодо переоцінки основних засобів і визначення ліквідаційної вартості;
- невиконання регламенту щодо включення до вартості об'єкта основних засобів очікуваних витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та приведення земельної ділянки у стан, придатний для подальшого використання (рекультивация земель відповідно до законодавства);
- необгрунтованого включення (або невключення) з 2011 р. витрат на ремонт, реконструкцію та інше поліпшення об'єктів основних засобів до їх первісної (переоціненої) вартості. Як відомо, запроваджено на вибір підприємства ще один (але вже такий, що не гармонізується з міжнародними стандартами і навіть з національним бухгалтерським регламентом) варіант відображення та-

ких витрат. Якщо такий вибір було зроблено підприємством, то слід це виправити — збільшити/зменшити вартість об'єктів основних засобів у кореспонденції з нерозподіленим прибутком. Якщо застосуємо терміни «актив», «витрати» і принцип превалювання сутності (економічної реальності) над формою до подій з ремонту, реконструкції та іншого поліпшення об'єктів основних засобів, то можна дійти висновку, що створений у результаті реконструкції (наприклад, надбудова додаткового поверху будівлі) актив не повинен визнаватися витратами, а витрати на техогляд і ремонт не повинні визнаватися активом (включатися до збільшення вартості основних засобів) незалежно від суми, витраченої на такі роботи;

- невиключення зі складу (з рахунку обліку) основних засобів вартості об'єктів, призначених для продажу, та іншої групи вибуття — вони мають бути перекласифіковані до оборотних активів;
- пропущення періодів перегляду строків корисного використання об'єктів основних засобів, що позначилося на їх залишкової вартості, яка має бути приведена у відповідність із реальним строком придатності об'єкта на дату переходу до застосування МСФЗ;
- невиключення до вартості основних засобів (та/або незавершеного будівництва) суми фінансових витрат, що за розрахунком належить до кваліфікаційних активів. З цієї причини можливий також перегляд вартості незавершеного виробництва та/або готової продукції;
- невиключення до складу основних засобів предметів (матеріальних активів), строк корисного використання яких становить більше ніж один рік (або операційного циклу, якщо він довший за один рік), незалежно від їх первісної вартості. Вартість наявних на дату переходу таких предметів має бути перекласифіковано з оборотних активів з відображенням їх зносу та коригуванням нерозподіленого прибутку (непокритего збитку).

Відповідно до пп. «а» п. 9 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 10 «Події після звітного періоду» (за текстом — МСБО) має бути скориговано актив та/або зобов'язання на отримання/сплату у майбутньому боргу у зв'язку із судовим рішенням щодо позову на користь іншої особи, яке прийнято після дати річного балансу, але

до дати затвердження річної фінансової звітності, – у кореспонденції із сумою нерозподіленого прибутку.

Підлягають перегляду залишки забезпечення майбутніх витрат щодо достовірності їх величини та відображення виходячи з імперативної позиції стандартів про обов'язкове створення забезпечення в випадках, коли внаслідок минулих подій виникає зобов'язання з невизначеним строком погашення і величиною, яке призведе до вибуття активів, а також щодо забезпечень, які мають бути створені. Зокрема, **якщо не виконано вимоги абзацу другого п. 8 ПБО 18, то згідно з п. 36 МСБО 11 «Будівельні контракти» коригування забезпечення на початок 2012 р. здійснюється у сумі очікуваної збитковості у кореспонденції з нерозподіленим прибутком.**

Коректність практичного виконання підприємством вимоги щодо оцінки запасів (сировини, палива, готової продукції, товарів тощо) на річну дату за найменшою їх оцінкою (або за первісною вартістю чи за чистою вартістю реалізації) може стати причиною коригування статті Балансу про вартість запасів.

З причин коректності застосування стандарту про фінансові інвестиції потребує перевірки їх балансова вартість.

Коригуванню у кореспонденції з нерозподіленим прибутком підлягає сума цільового фінансування, відображена у 2011 р. відповідно до п. 3, абзацу третього пп. 5.5, абзацу другого пп. 5.9.1 та абзацу другого пп. 5.9.3 пп. 5.9 п. 5 наказу № 664, оскільки утворення такого залишку не гармонізує ні з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», ні з національним нормативно-правовим забезпеченням бухгалтерського обліку (щодо визначення в них термінів «витрати» і «зобов'язання»).

У випадку незастосування (чи некоректного застосування) ПБО 17 перевіряються й коригуються за вимогами МСБО 12 «Податки на прибуток» статті Балансу щодо відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань. Тут доречно нагадати, що ні ПБО 17, ні МСБО 12 не визнають і не відображають постійних (податкових) різниць.

Стаття Балансу щодо дебіторської заборгованості навіть за умови точного застосування ПБО 10 потребуватиме коригування, яке впливатиме з обов'язку окремих підприємств виконати інші вищого рівня акти законодавства України з вимогою не ство-

рювати резерв сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості із строком виникнення до 18 місяців (хоча щодо неї, можливо, вже давно існує невпевненість у її погашенні боржником).

Дебіторська та кредиторська заборгованість у Балансі може вимагати коригування у випадках відхилення підприємств від принципу нарахування. Також вона має бути скоригована, якщо дохід не визнано (або визнано) без урахування (за правилами Інкотермс) справжньої дати переходу від продавця до покупця вигід і ризиків, пов'язаних з правом власності на продукцію (товари), за умовами укладеного між ними контракту купівлі-продажу.

Дебіторська заборгованість і зобов'язання можуть потребувати коригування на виконання (якщо їх не виконано) вимог розділу 1 додатка до ПБО 6.

Перекласифікації з оборотних в необоротні активи потребуватиме (якщо не дотримано національне нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, яке гармонізовано з МСФЗ) наявність коштів, використання яких унеможливлено протягом одного року.

Для підприємств, що переходять на безпосереднє застосування МСФЗ, наказом № 1591 встановлено обов'язковість застосування для бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань і господарських операцій Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого цим самим наказом у новій редакції. Зміни до Плану рахунків полягають у невиключенні до нього субрахунків. Також відповідно до цього наказу **підприємства, які переходять на безпосереднє застосування МСФЗ, не зобов'язані користуватися Інструкцією про застосування зазначеного Плану рахунків. Але без Інструкції незрозумілим (а головне – ненормативним) стає уявлення про:**

- загальні положення ведення рахунків бухгалтерського обліку, включаючи аналітичну систему обов'язкового застосування та відображення окрім вартісних ще й кількісних показників для рахунків класів 1, 2 та 0;
- призначення рахунків і порядок їх застосування (ведення записів, визначення сальдо, можливої кореспонденції, порядку їх закриття, організації аналітичного обліку тощо), що не розглядаються в МСФЗ. Це робить неоднозначно зрозумілою організацію поточного обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, фінансо-

вих результатів, зокрема непередбачених активів і непередбачених зобов'язань, інформація про які підлягає розкриттю, зокрема згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»;

- інструменти отримання деталізованої (крім синтетичної) інформації, яка підлягає розкриттю за МСФЗ.

За цих обставин такі підприємства мають витратити власні ресурси на створення відповідної автономної системи застосування регламентованих синтетичних рахунків і потрібної аналітичної системи реєстрації, обробки, накопичення та узагальнення обліково-економічної інформації. Це позначиться також на аудиторських послугах.

Підприємства мають подавати фінансову звітність за формами, зазначеними у наказі № 1591 (№ 1 «Баланс», № 2 «Звіт про фінансові результати», № 3 «Звіт про рух грошових коштів» і № 4 «Звіт про власний капітал»). **Форми № 5 і № 6 як такі, що є примітками до річного фінансового звіту, не зазначені серед обов'язкових для складання і подання. Це кореспондується із положеннями МСФЗ про розкриття інформації про облікову політику і діяльність підприємства у форматі, не уніфікованому ними (хоча уніфікація не є ознакою їх невідповідності вимогам МСФЗ).**

Слід взяти до уваги, що МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» визнає за доцільне подання проміжного фінансового звіту (тобто звіту за період, менший ніж календарний рік) у складі обсягу форм (хоч і з деякими скороченнями показників), наведених у попередньому абзаці, тобто за формами № 1, № 2, № 3, № 4, і стислих приміток. **Проміжним звітним методом МСБО 34 вважає щонай-**

менше перше півріччя, що у нашому законодавчому регламенті відповідає звітній кварталній даті – 30 червня звітного року. І якщо підприємство за I і III квартали (9 місяців) може скласти і подати фінансову звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати, то до складу звітності за перше півріччя (II квартал) крім зазначених двох форм має бути додано як мінімум стислий Звіт про рух грошових коштів і стислий Звіт про зміни у власному капіталі та вибіркові пояснювальні примітки.

Також необхідно зазначити, що на відміну від передбаченої наказом форми № 1591 форми № 2 «Звіт про фінансові результати» значна розбіжність цього Звіту за МСФЗ полягає у необхідності подання у ньому (чи окремо) також інформації, яку у звітному періоді не визнано у складі доходів і витрат (а отже, не відображено у формі № 2), а відображено збільшенням та/або зменшенням власного (додаткового) капіталу (від переоцінки та безоплатного одержання необоротних активів, від зарахування фінансової звітності господарської одиниці за межами України, емісійного доходу). Тому такі показники мають увійти до окремого (другого) звіту про сукупні доходи, форма якого не встановлена і може бути визначена самим підприємством.

Проміжну (квартальну) та річну фінансову звітність за 2012 р. і надалі підприємства й організації, які зобов'язані або самостійно вирішили перейти з 01.01.2012 р. на безпосереднє застосування МСФЗ, складають за показниками, визнання, оцінка, переоцінка та обчислення яких виконуються виключно за приписами МСФЗ.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДОКУМЕНТІВ

- Закон № 3332 — Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
- Закон про бухоблік — Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
- Постанова № 1223 — постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1223 «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності»
- Наказ № 87 — наказ Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку»
- Наказ № 664 — наказ Мінфіну України від 31.05.2011 р. № 664 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку»
- Наказ № 1591 — наказ Мінфіну України від 09.12.2011 р. № 1591 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку»
- ПБО 6 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Мінфіну України від 28.05.99 р. № 137
- ПБО 10 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Мінфіну України від 08.10.99 р. № 237
- ПБО 17 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Мінфіну України від 28.12.2000 р. № 353
- ПБО 18 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Мінфіну України від 28.04.2001 р. № 205
- Лист про застосування МСФЗ — лист Нацбанку України від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, Мінфіну України від 07.12.2011 р. № 31-08410-06-5/30523, Держстату України від 07.12.2011 р. № 04/4-07/702 «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності»