

УДК 657

ББК 65.052

Сас Л.С.

УПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКОВУ СИСТЕМУ УКРАЇНИ

Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника,
Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України,
кафедра обліку і аудиту,
76000, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57,
тел.: 0348596003,
e-mail: oblik@pu.if.ua

Анотація. Розглянуто передумови та необхідність упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України. Розкрито порядок, терміни й особливості переходу вітчизняних суб'єктів господарювання на МСФЗ.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні стандарти бухгалтерського обліку.

Annotation. Pre-conditions and necessity of introduction of the International Financial Reporting Standards in the registration system of Ukraine are considered. An order, terms and features of transition of domestic subjects of menage on IFRS is exposed.

Key words: accounting, financial reporting, International Financial Reporting Standards, National Accounting Standards.

Вступ. Політичні, економіко-правові та соціальні особливості кожної країни відображаються на її обліковій системі, зумовлюючи відмінності у веденні обліку та складанні звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) презентують як стандарти, які сприяють високому рівню ведення бухгалтерського обліку, складання й зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання в усьому світі. Висока якість стандартів зумовлюється складною та достатньо тривалою процедурою їх розробки, обговорення й прийняття Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності є вимогою часу, ринкової системи господарювання й зумовлена потребою виконання договірних зобов'язань України з метою інтеграції до Європейського Союзу.

Питання впровадження міжнародних стандартів в облікову систему України є об'єктом уваги для науковців і практиків. Ця проблематика висвітлюється в працях О.Є.Борис, С.Ф.Голова, В.М.Костюченко та ін., а також у професійних виданнях для бухгалтерів.

Постановка завдання. 31 січня 2012 р. застосування міжнародних стандартів фінансової звітності стало обов'язковим для низки вітчизняних суб'єктів господарювання, що зумовило потребу розгляду передумов, порядку, термінів та особливостей упровадження МСФЗ в Україні.

Результати. Згідно із ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", міжнародні стандарти фінансової звітності – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності (ст. 1) [1].

Аналіз законодавчих документів свідчить, що поштовхом до реформування бухгалтерського обліку в Україні стала Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами (1994 р.). Для забезпечення виконання зазначеної Угоди прийнято низку інших документів (табл. 1).

Таблиця 1

Передумови переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності

Назва документа	Дата прийняття	Сфера регулювання
Угода про партнерство й співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами	14.06.1994 р.	Установлює необхідність та пріоритетні сфери адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.
Постанова КМУ “Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності” (№ 1706)	28.10.1998 р.	Обґрунтовує реформування системи бухгалтерського обліку як складової частини заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування, і передбачає запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища й ринкових відносин в Україні.
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (№ 996-XIV)	16.07.1999 р.	Трактує національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку як нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи й методи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.
Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС” (№ 1629-IV)	18.03.2004 р.	Визначає бухгалтерський облік компаній однією з пріоритетних сфер, у яких здійснюється адаптація законодавства України до законодавства ЄС.
Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження КМУ № 911-р).	24.10.2007 р.	Спрямована на вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу.
Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (№ 3332-VI)	12.05.2011 р.	Установлює обов’язковість застосування МСФЗ низкою вітчизняних суб’єктів господарювання з 1 січня 2012 р.
Спільний лист Національного банку України (№12-208/1757-14830), Міністерства фінансів України (№ 31-08410-06-5/30523), Державної служби статистики України (№ 04/4-07/702) “Про застосування міжнародних	07.12.2011 р.	Визначає суб’єктів господарювання, які обов’язково застосовують МСФЗ, особливості першого застосування МСФЗ, терміни й умови переходу на МСФЗ.

Сас Л.С. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України
джерела: [1; 7; 8; 9; 10; 11; 12].

Окрім історичних аспектів, вагомими факторами, які, на думку дослідників [2, с.46; 3, с.43; 4, с.142; 5, с.176–178], зумовили потребу впровадження МСФЗ в Україні, є: поширення телекомунікаційних технологій і здійснення економічних операцій через всесвітню електронну мережу; ведення підприємствами бізнесу на міжнародному рівні; потреба інтеграції України на світові фондові ринки.

Основним позитивним результатом застосування МСФЗ вітчизняними підприємствами науковці й практики вважають підвищення ступеня зіставності фінансових звітів, як наслідок – зростання довіри до підприємства з боку іноземних компаній та

ймовірність його виходу на міжнародні ринки капіталів [2, с.46; 3, с.43; 4, с.142; 5, с.178–179].

Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами визначається Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) і Тлумаченнями МСБО та МСФЗ [6, с.1003].

Повний комплект фінансових звітів, які підприємство має подавати згідно з Міжнародними стандартами (МСБО 1 “Подання фінансових звітів”) [6, с.1005], містить:

- звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- звіт про сукупні прибутки та збитки за період;
- звіт про зміни у власному капіталі за період;
- звіт про рух грошових коштів за період;
- примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

Суб’єкт господарювання може використовувати інші назви звітів, окрім запропонованих у міжнародних стандартах. Міжнародні стандарти дозволяють, щоб валютою подання суб’єкта господарювання, що звітує, була будь-яка валюта. Як правило, це функціональна валюта, у якій здійснюються розрахунки.

Міжнародні стандарти не визначають обов’язковий формат звітів, але містять вимоги щодо розкриття мінімального переліку певних обов’язкових статей кожного з них.

Терміни переходу суб’єктів господарювання на міжнародні стандарти фінансової звітності наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Терміни переходу на МСФЗ (МСБО)

Дата	Суб’єкти господарювання, які застосовують МСФЗ
3 01.01.2012 р.	МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності застосовують: обов’язково – <i>публічні акціонерні товариства, банки, страховики</i> ; добровільно – інші підприємства (суб’єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів.
3 01.01.2013 р.	Застосування МСФЗ стане обов’язковим для суб’єктів господарювання за видом діяльності <i>надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення</i> (група 64 КВЕД ДК 009:2010) (vb457609-10), а також <i>недержавне пенсійне забезпечення</i> (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) (vb457609-10).
3 01.01.2014 р.	Застосування МСФЗ стане обов’язковим для суб’єктів господарювання за видом діяльності <i>допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування</i> (група 66 КВЕД ДК 009:2010) (vb457609-10).

Джерела: [12; 13; 14, с.17–19].

Для банків датою переходу на МСФЗ є 1 січня 2011 р. Підприємства можуть обрати датою переходу 1 січня 2011 р. або 1 січня 2012 р., що пов’язано з певними особливостями (табл. 3).

Вплив переходу на МСФЗ та різниці, які виникають унаслідок застосування вимог міжнародних стандартів, підприємство розкриває згідно з МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [15].

Згідно з Податковим кодексом України [16] (ст. 44, п. 2), платники податку, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат відповідно до цих стандартів, ураховуючи положення Податкового кодексу. Під час застосування положень Податкового кодексу, у яких міститься посилання на положен-

ня (стандарти) бухгалтерського обліку, використовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності.

Таблиця 3

**Особливості переходу суб'єктів господарювання на МСФЗ
з 01.01.2011 р. та 01.01.2012 р.**

<i>Дата переходу на МСФЗ 01.01.2011 р.</i>
У фінансовій звітності у 2012 році наводиться порівняльна інформація за 2011 рік, трансформована відповідно до вимог МСФЗ.
Для складання попередньої фінансової звітності за МСФЗ за 2011 рік і першої фінансової звітності за МСФЗ за 2012 рік застосовуються МСФЗ, чинні на 31.12.2012 р.
Перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2012 рік має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2011, 31.12.2011, 31.12.2012 рр. та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2011 і 2012 рр., відповідні примітки, у тому числі порівняльну інформацію.
<i>Дата переходу на МСФЗ 01.01.2012 р.</i>
У фінансовій звітності за звітні періоди 2012 року не наводиться порівняльна інформація за 2011 рік (крім балансу).
Для складання попередньої фінансової звітності за МСФЗ за 2012 рік і першої фінансової звітності за МСФЗ за 2013 рік застосовуються МСФЗ, що будуть чинні на 31.12.2013 р.
Перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2013 рік має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2012, 31.12.2012, 31.12.2013 рр., та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2012 і 2013 рр., відповідні примітки, у тому числі порівняльну інформацію.

Джерело: [12].

Фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність, складену за міжнародними стандартами, подають у порядку, визначеному ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ч. 4, ст. 12), тобто терміни подання звітності визначаються національним законодавством.

Керівнику підприємства необхідно обрати стратегію впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення цього питання [4, с.144–145; 17, с.103]:

- *трансформація* бухгалтерської звітності – звітність, складена за національними стандартами, у кінці періоду коригується відповідно до вимог МСФЗ;
- *конверсія* – ведення обліку паралельно за національними та міжнародними стандартами.

Сас Л.С. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України міжнародних стандартів. ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 1) трактує національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку як нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи й методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам [1]. П(С)БО ґрунтуються на відповідних МСФЗ (МСБО), однак облік окремих об'єктів має особливості згідно з міжнародними та національними стандартами [6, с.1002–1033; 17, с.51–57], зокрема щодо:

- відмінностей у назвах окремих звітів, статей звітів і форматів їх подання;
- класифікації активів і зобов'язань на поточні й непоточні;
- порядку подання суттєвих і несуттєвих статей звітності;
- періоду складання звітності й порядку наведення порівняльної інформації;

- обмежень національних стандартів у порівнянні з міжнародними стосовно облікових підходів і вимог до розкриття інформації;
- протиріч між національними й міжнародними стандартами;
- можливості зміни облікової політики та відхилення від вимог міжнародних стандартів.

Висновок. Отже, слід зазначити, що в Україні зроблено перші кроки в напрямі переходу на міжнародні стандарти обліку. Як і будь-яка інша, ця реформа має позитивні сторони, проте пов'язана з деякими труднощами. Щоб створити належні умови здійснення облікового процесу суб'єктами господарювання, для яких міжнародні стандарти є обов'язковими, і зацікавити тих, для кого ведення обліку, згідно з МСФЗ, наразі не є обов'язковим, необхідно провести низку заходів як на державному рівні, так і на рівні підприємницьких структур. Зокрема, розробити нові та врегулювати існуючі нормативні документи, забезпечити вільний доступ користувачів до чинних МСФЗ (МСБО) на офіційному сайті Міністерства фінансів України, створити умови для навчання й надання консультацій щодо особливостей ведення обліку за міжнародними стандартами працівникам бухгалтерських служб підприємств, розробити вимоги до подання фінансової звітності, згідно з МСФЗ, у статистичні та податкові органи. Вирішення цих питань потребує часу й чималих коштів.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р., № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
2. Борис О. Є. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: переваги та проблеми [Електронний ресурс] / О. Є. Борис. – Режим доступу : nuwm.lv.ua/metods/asp/vd/v401ek07.doc. – С. 46–51.
3. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 43–54.
4. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Міжнародний збірник наукових праць [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf. – Вип. 1 (19). – С. 142–146.
5. Картузова Т. В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т. В. Картузова, О. М. Яворська // Національний лісотехнічний університет України. – 2010. – № 20.9. – С. 176–180.
6. МСБО 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO1.
7. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=998_012.
8. Постанова КМУ “Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності” від 28.10.1998 р., № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP981706.html.
9. Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС” від 18.03.2004 р., № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T041629.html.
10. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження КМУ 24.10.2007 р., № 911-р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=911-2007-%F0>.
11. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 12.05.2011 р., № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>.
12. 12. Спільний лист від 07.12.2011 р. Національного банку України (№12-208/1757-14830), Міністерства фінансів України (№ 31-08410-06-5/30523), Державної служби статистики України (№ 04/4-07/702) “Про застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v1757500-11>.
13. Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності” від 30.11.2011 р., № 1223 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1223-2011-%EF>.

14. Прокопенко В. Імміграція в МСФЗ: нова хвиля / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 56. – С. 17–19.
15. МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/MSFZ/MSFZ1.pdf>.
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
17. Проект Тасіс “Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні”. Семінар для бухгалтерів : методичний матеріал. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ufraa.org/files/content/Tasis.pdf>. – 274 с.

Рецензенти:

Баланюк І.Ф. – доктор економічних наук, професор, завкафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету ім. В.Стефаника;

Якубів В.М. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету ім. В.Стефаника.