

УДК 657.1

**Н.В.Скрипник,**  
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

## **ДЕЯКІ ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ**

Розглянуто основні шляхи трансформації фінансової звітності підприємства відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), наведено етапи трансформації та вказано основні проблеми, які можуть виникнути при цьому.

Рассматриваются основные пути трансформации финансовой отчетности предприятия в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, рассмотрены этапы трансформации и указываются основные проблемы, которые могут возникнуть при этом.

It has been considered the main ways of transformation of financial enterprise reporting in accordance with International Financial Reporting Standards, are steps of transformation and are the main problems that can be emerge.

Ключові слова: трансформація, фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Останнім часом у нашій країні питання достовірності та прозорості інформації, яка наводиться у звітності комерційних підприємств, стали особливо цікавити зовнішніх користувачів. Це сприяло актуалізації проблеми формування звітності згідно з МСФЗ для вітчизняних підприємств. Слід зазначити, що поступово змінюється ставлення до ролі фінансової звітності в національній економіці багатьох груп її користувачів. Така зміна обумовлена прагненням отримати можливість оцінити реальний стан справ у вітчизняних компаніях.

У даний час питаннями трансформації фінансової звітності займається значна кількість науковців, аудиторів, економістів. Зокрема, процедури трансформації фінансової звітності України відповідно до принципів МСФЗ висвітлювались у працях таких відомих науковців, як Ф.Бутинець, С.Веріга, С.Голов, В.Казмирчук, В.Костюченко, С.Кузнєцова, Н.Литвин, О.Лісничка, Т.Малькова, Л.Нищенко, В.Швець та ін. Однак на сьогодні ще залишається достатня кількість проблем, з якими можуть зіткнутися вітчизняні підприємства при трансформації фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, що і вказує на актуальність теми нашого дослідження.

Метою даної статті є висвітлення сутності трансформації фінансової звітності, обґрунтування її актуальності для українських підприємств в умовах міжнародної інтеграції та висвітлення проблемних аспектів механізму впровадження МСФЗ в Україні.

Досить велика кількість вітчизняних підприємств планують або вже почали складати звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Тим паче, у зв'язку із змінами, внесеними до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, 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 [1].

При цьому вимоги вітчизняних податкових та статистичних органів щодо підготовки звітності відповідно до національних стандартів залишаються в силі.

Рішення щодо способу підготовки фінансової звітності, відповідно МСФЗ, приймається керівництвом підприємства. Таких шляхів є декілька, зокрема:

- трансформація фінансової звітності на підставі даних обліку, що ведеться відповідно до вітчизняних ПСБО;
- ведення паралельного обліку в комп'ютерних програмах, коли введена в систему операція відображається як в облікових регістрах за П(С)БО, так і в регістрах обліку за МСФЗ;
- поєднання наведених вище способів.

Трансформація – це той спосіб, з якого доцільно починати рух до МСФЗ. Вона дозволяє виявити основні відмінності в обліку і звітності за П(С)БО та МСФЗ, а також необхідність в отриманні додаткової аналітичної інформації для потреб складання звітності, яка відповідає МСФЗ. Надалі, ґрунтуючись на методі трансформації, перейти до паралельного обліку в компанії буде простіше і дешевше.

Трансформація – це перетворення даних національного обліку в дані, що дозволяють сформулювати звітність відповідно до МСФЗ. Трансформація є досить творчим процесом, і найчастіше її етапи і зміст значною мірою залежать від кваліфікації виконавців та професійних суджень сфери менеджменту. Однак вимоги всіх відповідних міжнародних стандартів повинні бути дотримані, і кінцевий результат повинен вкладатися в рамки фінансової звітності, складеної за МСФЗ [2].

Розпочати процес складання звітності в форматі МСФЗ слід з підготовчих заходів загального характеру. Перш за все, необхідно вирішити питання кадрового забезпечення – хто буде займатися складанням звітності в форматі МСФЗ: спеціально запрошена команда (аудиторська, консалтингова і т.п. фірма) чи власні співробітники. У будь-якому випадку необхідно, щоб навчання з МСФЗ пройшли не тільки працівники бухгалтерії підприємства, але і співробітники фінансово-економічних служб. Крім того, у зв'язку з внесенням змін до МСФЗ і появою нових стандартів та інтерпретацій слід проводити їх постійний тренінг з МСФЗ. Керівництво підприємства також повинно мати відповідне уявлення про МСФЗ, оскільки подібні знання дозволяють розуміти причини, які викликають невідповідність даних звітності, підготовленої за П(С)БО, картині фінансового стану підприємства, представленої у звітності у форматі МСФЗ. Крім того, керівництво підприємства несе відповідальність за достовірність звітності.

Підприємству слід вирішити, яким чином буде формуватися звітність у форматі МСФЗ – шляхом ведення паралельного обліку або трансформації звітності, підготовленої згідно з П(С)БО. Кожен з цих варіантів має свої переваги і недоліки. Однак більшість вітчизняних підприємств воліє робити трансформацію звітності, а не вести паралельний облік.

Вибір на користь трансформації звільняє від ведення щоденного обліку у форматі МСФЗ, на відміну від паралельного обліку, але, безумовно, доцільно у період між складанням звітності вже здійснювати підготовку до трансформації, а також відстежувати, як та чи інша значна операція вплине на показники звітності у форматі МСФЗ.

На думку російського економіста Ю. В. Ільїної, у порівнянні з паралельним методом метод трансформації менш вартісний і може бути здійснений за 1-1,5 місяця після отримання річної звітності [4]. Після завершення процесу трансформації підприємство отримує докладну структуровану інформацію про специфіку діяльності як за вітчизняними стандартами, так і за МСФЗ, має більшу обізнаність про власний фінансовий облік. Крім того, ведення паралельного обліку пов'язане з необхідністю впровадження потужних інформаційних комп'ютерних систем, зазвичай класу ERP (Enterprise Resource Planning), що вимагає значних витрат коштів і часу.

Трансформація звітності у формат МСФЗ вимагає від безпосередніх виконавців знання не тільки власне МСФЗ, але й вітчизняних правил обліку і складання звітності. До процесу трансформації звітності слід також залучити менеджерів підприємства, від яких потрібна інформація, важлива для здійснення даного процесу, допомога в обґрунтуванні деяких розрахунків [5].

Для проведення трансформації звітності необхідно скласти програму і докладний план проведення усіх робіт із зазначенням термінів і обсягів необхідних робіт; джерел та обсягів фінансування; переліку документів, які слід підготувати; джерел інформації, які будуть використані. Також необхідно виділити ділянки роботи та призначити відповідальних за них, довести до відома усіх співробітників затверджений план роботи.

Особливу увагу слід приділити достатності і необхідній кваліфікації співробітників, які будуть здійснювати трансформацію. Керівництву слід враховувати, що збільшення навантаження на працівників бухгалтерії може негативно позначитися як на виконанні ними своїх поточних обов'язків, так і на якості трансформації звітності у формат МСФЗ.

Таким чином, керівництву підприємства після винесення рішення про складання звітності в форматі МСФЗ буде потрібно прийняти ще чимало супутніх рішень.

Слід зазначити, що трансформація звітності в практичному розумінні – це підготовчий етап перед консолідацією звітності окремих компаній групи в єдину звітність групи із подальшим складанням власне звітності, включаючи всі звітні форми та примітки до статей звітів. У зв'язку з цим основні правила МСФЗ будуть розглянуті під час опису власне процедури трансформації.

Аналіз діючої практики та вивченої літератури показує, що алгоритм найбільш поширеної методики трансформації виглядає наступним чином [2; 3; 4; 7; 9]:

1. Збір додаткової аналітичної бухгалтерської та управлінської інформації.
2. Попереднє корегування вітчизняних балансу і звіту про фінансові

результати з метою приведення їх до формату МСФЗ, тобто перегрупування статей вітчизняної звітності і, відповідно, сум по цих статтях згідно з міжнародними стандартами.

3. Складання коригувальних проводок і внесення їх у звітність за МСФЗ на основі даних П(С)БО.

4. Приведення балансу та звіту про фінансові результати до остаточного формату МСФЗ.

5. Підготовка звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал.

6. Підготовка приміток до фінансової звітності.

Розглянемо кожен з представлених способів детальніше.

Збір додаткової аналітичної бухгалтерської та управлінської інформації.

На цьому етапі підприємство збирає ту інформацію, яка буде необхідна на етапі трансформації. Має бути проведений аналіз вітчизняної облікової політики та її відмінностей від облікової політики, прийнятої за МСФЗ. Потім вітчизняна облікова політика повинна бути максимально наближена до облікової політики за МСФЗ, що заощадить час на саму трансформацію, оскільки різниця у П(С)БО та МСФЗ стане значно меншою.

Може знадобитися і збір додаткових даних, які будуть потрібні для трансформації звітності, наприклад «старіння» дебіторської та кредиторської заборгованості; з'ясування ринкової або оціночної вартості основних засобів і нематеріальних активів; з'ясування якісних ознак знецінення активів, справедливої вартості за вирахуванням витрат на реалізацію матеріалів тощо. Для наступних періодів на даному етапі доцільно розробити заходи щодо зміни та поліпшення управлінського обліку, завдяки яким у майбутньому дана інформація буде в обліковій системі ще до початку трансформації.

Крім того, може знадобитися збільшення або зміна облікових ознак наявних комп'ютерних систем, в яких знаходяться дані обліку за П(С)БО. Наприклад, реалізації може бути присвоєна додаткова аналітична ознака сегменту, який в подальшому може бути використано для розподілу активів і результатів діяльності за сегментами відповідно до МСФЗ (IFRS) 8 «Звітність за сегментами». У рамках цього етапу необхідно з'ясувати всі застосовані до даного підприємства вимоги щодо розкриття інформації по кожному зі стандартів МСФЗ.

Збір управлінської та аналітичної інформації рекомендується проводити у два етапи.

На першому етапі складається таблиця, яка містить сальдо по синтетичних та аналітичних рахунках. Такий підхід дозволяє виявити помилки, допущені при формуванні показників бухгалтерського балансу (наприклад, згорнуте сальдо по активно-пасивних рахунках, невірне групування сальдо рахунків бухгалтерського обліку при перенесенні їх у статті балансу).

На другій стадії здійснюється збір і підготовка необхідної аналітичної інформації за окремими рахунками бухгалтерського обліку, які підлягають трансформації.

Наприклад, для трансформації основних засобів спочатку необхідно зібрати

інформацію про об'єкти, які є на балансі підприємства, а потім підготувати її до подальших корегувань, згрупувавши за категоріями, які встановлені МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби": земельні ділянки і будівлі, машини й обладнання, водні судна, повітряні судна, автотранспортні засоби, меблі та вбудоване інженерне обладнання, офісне обладнання.

Така інформація групується і відображається в таблицях, форма і структура яких дозволяє проводити в подальшому необхідні перетворення. Після того, як вся інформація зібрана, бухгалтеру необхідно відкоригувати всі статті бухгалтерського балансу і звіту про фінансові результати, для того щоб вони відповідали міжнародним принципам і мали адекватне вартісне вираження.

Попереднє корегування вітчизняних балансу і звіту про фінансові результати.

На цьому етапі залишки й обороти на рахунках вітчизняної звітності перегруповують в статті, встановлені міжнародними стандартами. Тобто кожен рахунок погоджують із відповідною статтею міжнародної звітності. Цю перегруповування відображають в трансформаційних таблицях, форма і структура яких дозволяє проводити в подальшому необхідні перетворення.

У кінцевому підсумку після внесення коригувань вийде попередній варіант звітності за МСФЗ, який необхідно оформити та доповнити розкриттям інформації та обліковою політикою в примітках.

Складання коригувальних проводок і внесення їх у звітність за МСФЗ.

Для трансформації даних вітчизняного обліку у звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ, роблять три види коригувальних проведення:

1. Рекласифікаційні проводки.
2. Оціночні проводки, пов'язані з коригуванням вартості елементів фінансової звітності.

3. Інфляційні проводки, пов'язані з переоцінкою статей фінансової звітності (якщо звітність складають у гривнях). У цьому випадку фінансова звітність повинна бути представлена в грошовій одиниці, з врахуванням інфляції, тобто тій, яка діяла на дату складання звітності. Для цього дані звітності перераховують за допомогою загального індексу споживчих цін, який відображає загальну купівельну спроможність.

Приведення балансу та звіту про фінансові результати до кінцевого формату, відповідно до МСФЗ.

Після того як всі необхідні коригування внесені, бухгалтер перераховує дані балансу та звіту про фінансові результати, складає примітки, які розкривають особливості облікової політики та способи трансформації.

Міжнародні стандарти не встановлюють єдиної форми балансу і звіту про фінансові результати (про прибутки і збитки), а лише регламентують мінімальну кількість інформації, яка має бути розкрита в них, і встановлюють принципи подачі цієї інформації. Наприклад, у балансі статті повинні бути розташовані за ступенем їх ліквідності. Причому, порядок (у бік зменшення або в бік збільшення) може бути будь-який. Підприємство має право самостійно вирішувати:

класифікувати активи і зобов'язання на поточні (короткострокові) і непоточні (довгострокові) чи ні. Але у випадку, якщо вони не класифікувалися, то короткострокові та довгострокові активи і зобов'язання слід розкривати окремо у примітках до фінансової звітності.

Підготовка звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Звіти про рух грошових коштів та про власний капітал складають заново на основі трансформованого балансу і звіту про фінансові результати. Це зробити простіше, ніж трансформувати вітчизняні форми аналогічних звітів, тому що не завжди можна простежити вплив трансформаційних проводок, наприклад, на грошові потоки підприємства.

Важливо пам'ятати, що достовірність підготовленої звітності залежить не тільки від професійних знань виконавців, але і від їх уважності при виконанні усіх перерахованих раніше робіт, від ретельного дотримання усіх методик. Всі етапи трансформації рекомендується оформляти у вигляді спеціальних таблиць, які необхідно складати як при виконанні окремих робіт, так і для узагальнення результатів трансформації.

Перед тим, як приступити безпосередньо до процесу трансформації, необхідно:

- отримати інформацію про основні види діяльності і корпоративну структуру підприємства;
- документальну інформацію про існуючу систему бухгалтерського обліку, а також методи і процедури облікової практики, що регулюють облік господарських операцій;
- оцінити обсяг роботи і розробити графік здійснення процесу трансформації та погодити його з керівництвом підприємства;
- отримати звітність підприємства, складену відповідно до чинної вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Як правило, базою для складання звітності відповідно до вимог МСФЗ є:

- звітність, складена за вітчизняними стандартами;
- дані бухгалтерського та управлінського обліку підприємства;
- облікова політика за МСФЗ;
- раніше складена фінансова звітність підприємства за МСФЗ.

Отже, дослідивши етапи та методику трансформації фінансової звітності, можна виділити наступні проблеми, з якими на практиці, на нашу думку, може зіткнутися підприємство:

1. Вибір функціональної валюти. Якщо функціональною валютою, тобто валютою, в якій "повинен" вестися облік для цілей МСФЗ, буде визначено не гривню, то починати трансформацію слід із пошуку бази даних обліку в комп'ютерній програмі, яка підтримує мультивалютність обліку і велася саме в цій функціональній валюті. Якщо комп'ютерна система не підтримує мультивалютний облік (паралельне ведення бази даних у валютах, відмінних від гривні, з перерахунком кожної операції у відповідну валюту за історичним курсом), то

трансформація серйозно ускладнюється необхідністю перерахунку усього обліку за П(С)БО в іншу валюту, причому за історичним курсом. Проте для економіки України в даний час характерний процес зміни більшістю компаній функціональної валюти з доларів США, євро тощо саме на українські гривні, що автоматично нівелює зазначену вище проблему.

2. Трансформація протягом кількох років поспіль. При трансформації протягом кількох років поспіль основною складністю є необхідність кумулятивного врахування коректив, проведених у минулих періодах, в силу необхідності повторення даних коректив у звітному періоді. Це обумовлено тим, що трансформація в кожному періоді базується на внесенні коректив в нові дані національного обліку, які "не пам'ятають" виправлень, зроблених при трансформації в МСФЗ у минулих періодах. Для того щоб дотриматися принципу "спадкоємності" звітності, попередні поправки повторюються кумулятивно (загальною сумою) при трансформації у поточному періоді, а потім вносяться нові поправки, які відображають приведення даних до тих, які відповідають МСФЗ, наче облік за МСФЗ вівся завжди.

3. Зміна співробітників і консультантів. При зміні співробітників і консультантів, які здійснювали трансформацію в попередніх періодах, підприємство може зіткнутися з частковою "втратою" інформації про трансформації, що призведе до додаткових витрат праці, часу, грошових коштів. Як і в будь-якому вигляді обліку, звітність повинна "перетікати" з попереднього періоду в наступний, тобто потрібно дотримуватися принципу спадковості. Якщо співробітники, які виконували трансформацію, або консультанти не документували достатньою мірою свої судження, підходи до формування звітності за МСФЗ, розрахунки та трансформаційні записи, то при їх зміні керівництву компанії буде надзвичайно складно відновити поправки, зроблені у попередніх періодах, та продовжити ведення обліку, застосувавши подібні підходи при трансформації, як і в попередні періоди. Велика кількість ресурсів буде витрачено на «розбір» поправок попередніх періодів, що підвищить вартість проекту.

Відображення трансформаційних поправок, суджень та розрахунків, які проводилися при трансформації, потрібно ґрунтовно та докладно задокументувати, щоб цього уникнути. Відповідне положення слід включити в договір з консультантом або в службові обов'язки власних фахівців з трансформації. Документування може бути здійснено в Звіті з трансформації.

4. Необхідність консолідації. Найчастіше при підготовці фінансової звітності груп компаній необхідно, поряд із трансформацією, проводити консолідацію фінансової звітності, тобто об'єднання звітностей підприємств групи в єдину консолідовану фінансову звітність. Критерієм консолідації є наявність контролю над дочірніми підприємствами.

Отже, підсумовуючи вищесказане, нами встановлено, що в сучасних умовах господарювання реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності – це одне з найактуальніших завдань, невід'ємна складова широкого комплексу

економічних перетворень. До сьогодні вже проведена значна робота в цій галузі. Значна кількість підприємств прагне формувати фінансову звітність відповідно до МСФЗ для того, щоб отримувати доступ до міжнародних ринків капіталу, а також для того, щоб мати об'єктивну оцінку свого бізнесу. Таким чином, описана методика трансформації фінансової звітності відповідно до МСФЗ може бути використана підприємствами різних форм власності.

**Список використаних джерел:**

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України прийнятий ВРУ від 16.07.99 р. № 996-XIV, з наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.liga.net/l\\_doc2.nsf/alldoc](http://search.liga.net/l_doc2.nsf/alldoc)
2. Веріга Г.В. Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств / Г.В.Веріга, Т.М. Кондрашова // Зб. наук. праць ДонДУУ «Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України». - Вип. 122. - Серія «Економіка». - Донецьк, 2009. - С. 298-309.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. - К. : Лібра, 2004. - 880 с.
4. Ильина Ю.В. Как трансформировать данные российского бухгалтерского учета в отчетность, соответствующую требованиям МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2008. № 10.
5. Лісничка О.В. Міжнародні стандарти як основний напрям удосконалення бухгалтерської звітності в системі економічної інформації / О.В. Лісничка // Економіка та підприємництво. - 2006. - №5. - С. 190-193.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: Пер. з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1272 с.
7. Модеров С.В. Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 2.
8. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Олійник О. - К. : Укр. консалтинг, 2001. - 256 с.
9. Палий В. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В.Палий // Проблемы теории и практики. - 2005. - № 9. - С. 10–16.
10. Пархоменко Н.М. Визначення прибутку у порівнянні з міжнародним законодавством / Пархоменко Н.М. // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. - Дніпропетровськ : ДПУ, 2001. - Вип. 89. - С. 103–106.
11. Семенов А.С. Организация работы по трансформации финансовой отчетности и переходу на МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 1.