

Кузіна Р.В., кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету

ВИМОГИ МСФЗ: ОЗНАКИ ВІДПОВІДНОСТІ

Анотація. У статті розглянуто невирішені проблеми практичного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні, виділені непрямі ознаки відповідності звітності вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», проведено аналіз відповідності 30 українських підприємств за підгрупами.

Ключеві слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, непрямі ознаки відповідності, вимоги МСФЗ, перше застосування МСФЗ, аналіз відповідності

ТРЕБОВАНИЯ МСФО: ПРИЗНАКИ СООТВЕТСТВИЯ

Аннотация. В статье рассмотрены нерешенные проблемы практического внедрения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в Украине, выделены косвенные признаки соответствия отчетности требованиям МСФО 1 «Первое применение МСФО», проведен анализ соответствия 30 украинских предприятий по подгруппам.

Ключевые слова. международные стандарты финансовой отчетности, косвенные признаки соответствия, требования МСФО, первое применение МСФО, анализ соответствия

IFRS REQUIREMENTS: SIGNS ACCORDANCE

Abstract. In the article provides issues of practical implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Ukraine, marked indirect evidence compliance reporting requirements of IFRS 1 "First-time Adoption of IFRS", an analysis of conformity 30 Ukrainian enterprises subgroups.

Keywords. International Financial Reporting Standards, indirect signs of compliance, IFRS first application of IFRS, compliance analysis

Постановка проблеми. В Україні реформування бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів шляхом їхньої адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин розпочалось із прийняття Кабінетом Міністрів України Постанови від 28.10.1998 року № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової

звітності» [1]. Згідно з програмою реформування бухгалтерського обліку головним завданням було приведення національної системи обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Однак, перехід на МСФЗ, задекларований урядом України практично відбувся в 2012 – 2013 році. Оцінюючи наскільки правильним та послідовним був цей процес треба запитати: Чи можуть інвестори повною мірою базуватися на публічній фінансовій звітності, складеній українськими підприємствами, і які наслідки впровадження МСФЗ?

Аналіз останніх досліджень і публікацій Проблемами обліку за МСФЗ останнім часом займаються багато українських, російських та іноземних авторів. Основи теорії та методології міжнародного обліку викладено в працях С. Ф. Голова, С. Я. Зубілевич, Т.О. Каменської, В. Н. Костюченко, Г. Г. Кірейцева, Л. Г. Ловінської, Н. А. Остап'юк, О. Петрук, М. С. Пушкар, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, В. П. Суйц, Л. В. Чижевської, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швець, В. О. Шевчук, М. М. Шігун та багатьох інших. Серед російських та зарубіжних авторів можна виділити: О. Аамат, Д. Блейка, М. Ван Бреда, А. Бріттона С. Грея, Д. Колдуелл, М. Коен, К. Ноубс, Р. Паркер, Соловьеву О.В., Е. Хендрікс, Умріхіна С.А., Ф.Д. Чой та інших.

Багато вчених отмечають важливість перхода на МСФЗ, при цьому не уточнюючи, яким має бути моніторинг якості корпоративної звітності складеної за міжнародними стандартами.

Отже, питанням проблематики застосування МСФЗ в Україні, а також вивченню непрямих ознак застосування МСФЗ присвячено недостатня кількість досліджень.

Метою статті є визначення невирешених питань застосування МСФЗ та непрямих ознак відповідності вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ».

Виклад основного матеріалу дослідження. Традиційно бухгалтерська звітність в Україні складалася виходячи з юридичної форми, а не з економічного змісту.

Більше того, менеджери фактично в ручному режимі можуть регулювати показник «балансового прибутку». Про даний факт свідчить думка аудиторів, які попереджають інвесторів про це, тому зазначений підхід може призводити до зловживань: «Труднощі юридично деталізованих, заснованих на законі стандартів, у тому, що визначаючи точно юридичну грань, вони заохочують діяти максимально близько до неї або навіть перевіряти її на міцність. Вони заохочують пошук дір у законодавстві та девальвують професійне судження» [2].

За оцінками українських аналітиків ступінь відповідності національних стандартів міжнародним досить високий. Напрошується висновок, що ті підприємства, які правильно ведуть бухгалтерський облік, зіткнуться з мінімальними трансформаційними проводками по МСФО. Проте насправді це далеко не так. Бухгалтери українських компаній найчастіше ігнорують вимоги національних стандартів через те, що невиконання цих вимог не карається ні на корпоративному рівні, ні на рівні державних регуляторів.

У будь-якому випадку компанії, які подають фінансову звітність за міжнародними стандартами, а ведуть бухгалтерський облік за національними стандартами зіткнуться з низкою невирішених проблем, які призведуть до того, що показники у звітності будуть різними.

Невирішеними питаннями є:

1. Подання квартальної звітності: складання проміжної звітності передбачено МСФЗ. Закон вимагає подання квартальної фінансової звітності. Відповідно суб'єкти господарювання, які використовують МСФЗ зобов'язані подавати квартальну фінансову звітність. Законом встановлено мінімальний обсяг квартальної звітності, яка може вимагатися державними користувачами фінансової звітності.

2. Форми фінансової звітності. Виходячи з потреб органів державної статистики та умов перехідного періоду наказом Мінфіну затверджені стандартні форми фінансової звітності. До складання першої річної звітності,

яка повністю відповідає МСФЗ, питання форми подання звітності будуть вирішені з урахуванням альтернативних підходів. Ось деякі з них:

- Удосконалення стандартних форм фінансової звітності з урахуванням обов'язкових вимог МСФЗ;
- Затвердження номенклатури статей фінансової звітності з наданням права суб'єктам господарювання самостійно вибирати форму фінансової звітності;
- Впровадження подання фінансової звітності в електронному вигляді;

При удосконалених стандартних формах фінансової звітності інформація щодо подачі в іншій формі на вимогу інвестора розкривається у Примітках до фінансової звітності.

Фактично перехід на МСФЗ, задекларований урядом України практично відбувся в 2012 – 2013 році. Оцінюючи наскільки правильним та послідовним був цей процес треба запитати: Чи можуть інвестори повною мірою базуватися на публічній фінансовій звітності, складеній українськими підприємствами, і які наслідки впровадження МСФЗ?

Варто звернути увагу на те, що неформальний, неофіційний або тіньовий сектор економіки в Україні перевищує офіційний і є найбільшим серед країн СНД та інших країн ближнього зарубіжжя. Про такий стан свідчать дані проекту Інституту соціології НАН України «Моніторинг соціальних змін», які були представлені 18.08.2011 року [3]. Крім того, фахівці відзначили, що «австрійський економіст Шнайдер, який понад 30 років займається вивченням неформальної економіки у світі, в Україні визначає 56% неформальної економіки. Безумовно «неформальний сектор існує в будь-якій економіці й, зазвичай, становить від 12 до 15%» [3].

Як бачимо, Україна перевищила звичайний рівень тінізації більш ніж у чотири рази, за таких умов говорити про повноту й правдивість фінансової звітності просто не доводиться.

Таким чином порушується одна із основних якісних характеристик складання звітності за МСФЗ - правдиве уявлення.

Враховуючи таку кількість акціонерних компаній (5 761), які зобов'язані подавати звітність за МСФЗ, хотілося б зауважити, що тільки 773 компанії є лістинговими, тобто прямий інтерес щодо залучення інвестицій має тільки 12,68% акціонерних компаній(За даними НКЦБФР [4]).

На думку автора, впровадження МСФЗ для всіх компаній було передчасним, фактично отримали вигоди з впровадження МСФЗ лише ті компанії, які знаходяться у лістингу або планують залучити кредити зарубіжних банків, інші підприємства підійшли до цього питання формально, про що свідчать наступні факти:

Нами було проведено дослідження 30 українських підприємств на момент переходу на МСФЗ, які всередині вибірки були розбиті на прибуткові, середні й збиткові. Оцінку показників проводили за непрямими ознаками:

- приріст вартості основних засобів (аналізувався факт проведення переоцінки);
- наявність статей додаткового капіталу – статі додаткового капіталу мають бути відсутні, тому що при трансформації згортаються на нерозподілений прибуток;
- наявність статей відкладених податків;
- наявність нарахування резерву сумнівних боргів і резерву відпусток;

Таблиця 1

Оцінка показників трансформованої звітності

[Складено особисто автором за даними БД Руслана за 2012 рік,

<http://www.bvdinfo.com>]

Найменування	Зміна вартості основних засобів	Статті додаткового капіталу	Відкладені податки	Резерв відпусток
Великі підприємства				
1. Публічне акціонерне товариство "Металургійний	+	-	+	н/д

комбінат "Азовсталь"				
2. ПАТ «Алчевський металургійний комбінат»	-	+	+	н/д
3. ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»	+	-	+	н/д
4. ПАТ «ДТЕК Дніпрообленерго»	-	+	+	-
5. Єнакієвський металургійний завод	-	+	+	-
6. МК «Запоріжсталь»	+	+	+	-
7. ПАТ «Інгулецький гірничо-збагачувальний комбінат»	+	+	-	-
8. ПАТ Київенерго	+	+	+	-
9. Маріупольський металургійний комбінат імені Ілліча	+	-	+	н/д
10. ПАТ «Укрнафта»	+	+	-	-
Середні				
1. ПАТ «Армапром»	+	+	-	-
2. АТ «НВАТ ВНДікомпресормаш»	+	+	-	-
3. ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»	-	+	-	-
4. ПАТ «ДПЕК Добропільська збагачувальна фабрика»	+	-	+	+
5. ПАТ «Донецький електротехнічний завод»	+	-	+	н/д
6. ПАТ «Дрогобицький завод автомобільних кранів»	-	+	-	-
7. ПАТ «Завод Фрегат»	-	+	+	н/д
8. ПАТ «Запорізький завод зварювальних флюсів та скловиробів»	-	+	+	-
9. ПАТ «Кіровоградолія»	+	+	+	н/д
10. ПАТ «Слов'янський завод високовольтних ізоляторів»	+	+	+	н/д
Малі підприємства				
1. ПАТ «Перший Дніпропетровський авторемонтний завод»	-	+	-	-
2. ПАТ «Бориславський озокерит»	-	+	-	-
3. ПАТ «Галицький механічний завод»	-	+	-	-
4. ДП ПАТ Дніпровскпромбуд Дніпровскпромбудсервіс	-	+	-	-
5. ПАТ «Система» Завод приладобудування	-	+	-	-
6. ПАТ "Інкерманський кар'єр розрізних вапняків "ІНКЕРСТРОМ"	-	+	-	-
7. ПАТ «Лакма»	-	+	-	-

8. ПАТ «Машинобудівний завод Елем»	-	+	-	-
9. ПАТ «Феодосійський механічний завод»	-	+	-	-
10. ПАТ «Фотон»	-	+	-	-

З наведеної вибірки видно, що по великих підприємствах тільки у 3 (Азовсталь, АрселорМітал, металургійний комбінат ім. Ілліча) є непрямі ознаки відповідності вимогам МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [5], а саме: проводилася переоцінка ОС, розраховувалися відкладені податки, згорталися статті додаткового капіталу. За середніми підприємствами ситуація гірша - лише два підприємства Добропільська збагачувальна фабрика і Донецький електротехнічний завод, відповідають вимогам МСФЗ, а за малими підприємствами, очевидно, що жодна відповідність МСФЗ не простежується - не нараховуються відкладені податки, резерви відпусток, не здійснювалася переоцінка ОС.

Виходячи з проведеного дослідження можна зробити висновок, що більшість українських підприємств при обов'язковому переході на МСФЗ пішли шляхом подання фінансової звітності за формою, яка відповідає міжнародному формату, але не відображає реальних показників звітності. Відповідно підготовлена таким чином звітність не приверне уваги інвесторів, підірве репутацію МСФЗ і в цілому нашої країни.

Побудова ефективної нормативної та інституційної основи на національному рівні - це складне завдання. Згідно з положеннями практичного керівництва з розвитку системи обліку, в ході оцінки процесу розробки нормативних та інституційних стандартів для високоякісної корпоративної звітності слід враховувати наступні аспекти та відповідні показники [6]. Розглянемо деякі з них.

1. **Якість і вартість аудиту.** На ринку аудиторських послуг в Україні представлені іноземні та вітчизняні аудиторські компанії. Більшість великих виробничих компаній, а також лістингових компаній користується послугами міжнародних компаній і це виправдано їхніми цілями. Що ж стосується всіх інших компаній, які за своїм організаційним устроєм є акціонерним

товариством, то вони користуються послугами вітчизняних аудиторських компаній. Вартість послуг з підтвердження звітності за МСФЗ зросла на 30 - 40%;

2. Ліцензування аудиторів. Ліцензування аудиторів в Україні здійснюється з 1993 року з моменту прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність». Більше того, кожен аудитор повинен мати сертифікат і проходить щорічне підвищення кваліфікації.

3. Якість корпоративного управління. Оцінка якості корпоративного управління передбачено Законом України «Про акціонерні товариства».

4. Перевірки, дисциплінарні заходи впливу та апеляції. На відповідність МСФЗ жодний орган не перевіряє. У Державну службу статистики подається звіт з графою «Відповідає МСФЗ», у Національну комісію з цінних паперів здається звіт підтверджений аудиторами, фахівці Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку не мають право перевіряти і виносити будь-які рішення щодо якості наданої звітності.

5. Етика. Подані звіти за міжнародними стандартами, часто не відповідають МСФЗ не тільки за форматом, але й за змістом. Усі вони завірені аудиторською компанією. Найчастіше рівень аудиторських висновків дуже низький. Даний факт пояснюється низьким рівнем знань аудиторів, які не мають навіть найпоширеніших дипломів міжнародної сертифікації CAP, ACCA DipFR, а отримання сертифіката аудитора в Україні також сильно криміналізовано.

6. Чіткі інституційні обов'язки. Великою проблемою в Україні є наявність великої кількості державних регуляторів, які ніяк не пов'язані між собою і не координують свою роботу. Дана ситуація викликає хаос і непорозуміння всіх учасників процесу переходу до МСФЗ звітності. Вважаємо за потрібне створення Єдиного координаційного інституційного органу, функціями якого буде координація заходів щодо впровадження МСФЗ в Україні та моніторинг якості звітності за міжнародними стандартами.

7. Ефективність механізмів фінансування. Як ми вже згадували раніше, механізмів фінансування переходу на МСФЗ не передбачено. На думку автора - це нонсенс, і вказує на формальний підхід держави до даної проблеми.

8. Професійні організації бухгалтерів. На сьогоднішній день в Україні представлена велика кількість професійних організацій, одна з яких є повним членом Міжнародної федерації бухгалтерів - Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України. Крім ФПБАУ:

- Спілка аудиторів України;
- Українська асоціація бухгалтерів і аудиторів України;
- Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів АПК України та інші.

Професійні організації повинні здійснювати підвищення сертифікації бухгалтерів і моніторити якість наданих послуг. На ділі цього не відбувається.

Виходячи із зазначеного можна рекомендувати наступне:

1. Враховуючи постійні зміни в МСФЗ, які відбуваються на міжнародному рівні, українські підприємства повинні швидко адаптуватися, з тим щоб враховувати нові стандарти й правила в галузі обліку, що з'являються. У зв'язку з цим, Міністерству фінансів України важливо забезпечити, механізми регулярного та ефективного обміну інформацією з міжнародними органами з розробки стандартів та іншими міжнародними органами у сфері обліку та звітності.

2. Іншою важливою тенденцією є підвищення значення державних органів регулювання. В Україні необхідно створити незалежні органи аудиторського або бухгалтерського нагляду, відповідальні за процедури підготовки, сертифікації, освіти, підвищення кваліфікації, контролю якості та дисциплінарні стягнення щодо аудиторів та аудиторських фірм.

3. Однією з ключових проблем, як і раніше, є складання нефінансової звітності. За останні 10 років низка країн ввела або посилила вимоги до розкриття нефінансової інформації, пов'язаної з природоохоронними та соціальними аспектами, а також з питаннями корпоративного управління. На Україні досі такі вимоги не розроблені.

4. Багато країн приділяють особливу увагу заохоченню звітності з питань сталого розвитку. У грудні 2013 року в Україні відбувся запуск формату Інтегрованої звітності в Україні. Але поки лише кілька компаній в Україні ведуть роботу першопрохідців із впровадження звітності з питань сталого розвитку.

5. Однією із значущих тенденцій є розширення ролі фондових бірж, які стали провідниками відповідних рекомендацій у сфері управління для зареєстрованих на них компаній. Завдяки їх біржовим регламентам і вимогам відповідності, а також здійсненню їх правозастосовних повноважень, якими вони наділені в деяких країнах.

6. Іншою важливою тенденцією, а також невирішеною проблемою в багатьох країнах є полегшення узгодженості дій усіх установ, що беруть участь у процесі підготовки корпоративної звітності. Як правило, у процес нормативно-правової діяльності у сфері корпоративної звітності залучені кілька установ.

В Україні важливу роль у сфері звітності відіграють, серед інших, такі установи:

- Міністерство фінансів;
- Національний банк;
- Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;
- Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг;
- Державна податкова служба України;
- Державна служба статистики.

7. Одним із найбільш важливих завдань у контексті розвитку нормативної та інституційної основи на національному рівні є робота з установами, що займаються освітою та підготовкою. Дуже важливим є оновлення програм як на рівні університетів, так і в рамках професійних бухгалтерських організацій, з тим щоб вони відповідали сучасним міжнародним зразкам. У зв'язку з цим

вкрай важлива координація роботи ключових установ, залучених в цей процес, наприклад Міністерства освіти і професійних бухгалтерських організацій, з тим щоб навчальні програми завжди відповідали останнім національним і міжнародним нормам і вимогам. Завдяки цьому фахівці, які отримують сертифікацію, зможуть застосовувати стандарти ефективно.

8. Інший важливий аспект нормативних та інституційних основ пов'язаний із стійкими й незалежними механізмами фінансування розвитку бухгалтерського обліку. У процесі створення нормативних та інституційних основ формування високоякісної корпоративної звітності в Україні вкрай важливо, щоб установи, які здійснюють фінансування могли виконувати свої функції об'єктивним чином. Що ж стосується організацій щодо встановлення стандартів, то ці органи повинні мати гарантоване і стабільне джерело фінансування, яке не залежить від добровільних внесків тих організацій, на які поширюються ці стандарти.

Незалежність передбачає, що фінансування не повинно бути обтяжене умовами. Так, у 2006 році Фонд Міжнародної Ради з стандартів обліку затвердив чотири принципи фінансування [6, с. 21]:

а) фінансування повинно мати широку основу. Стійка система довгострокового фінансування повинна розширити базу підтримки за рахунок залучення найбільших учасників глобальних ринків капіталу;

б) система фінансування повинна бути привабливою. У зв'язку з цим буде потрібна підтримка з боку відповідних органів регулювання;

с) фінансування не повинно бути обмежене і не повинно бути обумовлено певними діями, які можуть порушити незалежність органів зі встановлення стандартів. Сенс полягає в тому, щоб у фінансуванні брали участь найбільші економічні держави світу; при цьому валовий внутрішній продукт міг би бути одним із параметрів, що визначають рівень їхніх внесків;

д) перехід до простої системи зборів додав би елемент автоматизму системі фінансування і знизив би будь-яку майбутню можливу залежність від внесків

однієї компанії. Більше того, всі компанії, які користуються МСФЗ, робили б внески.

9. Вкрай важливим елементом ефективної інфраструктури обліку є моніторинг якості послуг і набір санкцій, які можуть бути задіяні у разі виявлення порушення складання звітності за МСФЗ.

Висновки. Враховуючи вищевикладене, зауважимо, що процес поширення МСФЗ свідчить на користь необхідності досяжності міжнародної гармонізації фінансової звітності. Інформація, наведена у звітності за МСФЗ повинна бути порівнянна і корисна для користувачів звітності, а також повинна сприяти підвищенню довіри з боку постачальників капіталу, сприяти зростанню інвестицій та економічного розвитку. Крім того, процес практичного впровадження МСФЗ піднімає нові питання інституційного, стратегічного, організаційного, правового характеру, які визначатимуть подальший хід впровадження МСФЗ в Україні.

Використані джерела.

1. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. N 1706 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – 1998. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BE>.
2. Enron – что дальше?. // Accounting Report. – 2002. – С. 5–14.
3. Юрченко Н. Тіньовий сектор економіки України перевищує офіційний [Електронний ресурс] / Н. Юрченко // Офіційний сайт УКРІНФОРМ. – 2013. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ukrinform.ua /ukr/order/?id=1036033>.
4. Український фондовий ринок: впевненість, стійкість та зростання. // ТОВ «МЕГА-ПРІНТ ПЛЮС». – 2012. – С. 74.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – 2011. – Режим доступу до ресурсу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

6. Regulatory and institutional foundations for high quality corporate reporting: Main trends and challenges: TD/B/C.II/ISAR/63 [Электронный ресурс] // United Nations Conference on Trade and Development, Trade and Development Board Investment, Enterprise and Development Commission. – 2012. – Режим доступа до ресурсу: http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard63_en.pdf