

Л.О. Кирильсва, канд. екон. наук
А.М. Полулях, студ.

АДАПТАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПУБЛІЧНИХ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ

Розглянуто проблемні аспекти, пов'язані з упровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в акціонерних підприємствах. Проведено аналіз вимог до розкриття інформації у формах фінансової звітності за МСФЗ.

Рассмотрены проблемные аспекты, связанные с внедрением Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в акционерных предприятиях. Проведен анализ требований к раскрытию информации в формах финансовой отчетности по МСФО.

Considered problematic aspects associated with the introduction of International Financial Reporting Standards (IFRS) in joint ventures. An analysis of disclosure requirements in financial reporting under IFRS.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Ефективним інструментом підвищення якості інформації щодо результатів діяльності суб'єктів господарювання є Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). МСФЗ позитивно впливають на можливості керівництва в галузі управління організацією та надають значні переваги перед конкурентами. У підприємств, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання та процвітання. Це сприяє зниженню витрат на залучення фінансування. У свою чергу, суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що є додатковим інструментарієм під час їх вибору.

З уведенням МСФЗ на українському правовому полі виникає безліч проблем та ситуацій технічного характеру, зокрема, публічні акціонерні товариства (ПАТ), які повинні будуть складати звітність відповідно до вимог МСФЗ, мають укласти значні кошти на впровадження нових стандартів і покриття відповідних витрат. А також постає питання контролю правильності бухгалтерської звітності, складеної за МСФЗ, із боку державних органів і професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання трансформації бухгалтерського обліку в ПАТ згідно з МСФЗ досліджують провідні науковці, економісти, аудитори. Загальні аспекти організації обліку ПАТ відповідно до принципів МСФЗ висвітлено в працях Ф. Бутинця, Г. Веріги, С. Голова, В. Жука, Т. Малькова, В. Пархоменко, Т. Наумової. Велику роль у процесі розробки методології бухгалтерського обліку відіграла Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Проте, в зв'язку зі стрімкою динамікою економіки України, появою нових тенденцій її розвитку дана проблематика потребує постійних напрацювань.

Мета та завдання статті. Метою дослідження є визначення організаційно-методичних аспектів трансформації фінансової звітності ПАТ відповідно до МСФЗ із метою підвищення фінансової привабливості даних підприємств для інвесторів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Із розвитком ринкових відносин та інтеграцією України до світової спільноти система бухгалтерського обліку зазнала значних змін. Держава винесла на перший план питання розробки та застосування такої методології бухгалтерського обліку та звітності, яка відповідала б міжнародним стандартам, бо вони є найбільш уніфікованими вимогами до організації та ведення бухгалтерського обліку. Це дає можливість наблизити національну систему бухгалтерського обліку до європейської та створити більш сприятливі умови для іноземних інвесторів.

Зміни до Закону про бухгалтерський облік чітко визначають сферу обов'язкового застосування МСФЗ: «Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами» [2].

На сьогодні акціонерне товариство є однією з найпоширеніших форм ведення великого бізнесу. Господарська діяльність у формі АТ дозволяє залучати як під час створення АТ, так і в подальшій діяльності необмежені фінансові ресурси у вигляді внесків до статутного капіталу як самих засновників, так і сторонніх осіб.

Відповідно до Закону України про акціонерні товариства за типом вони поділяються на публічні акціонерні товариства (ПАТ) та приватні акціонерні товариства (ПрАТ).

Основним критерієм для поділу акціонерних товариств на публічні та приватні є здатність акцій вільно обертатись. ПАТ може здійснювати як закрите (приватне) розміщення акцій, так і публічне (відкрите) розміщення, ПрАТ – лише закрите розміщення акцій.

Акціонери ПАТ можуть відчужувати належні їм акції без згоди інших акціонерів та товариства, при цьому статутом ПрАТ може бути передбачено переважне право акціонерів та самого товариства на придбання акцій цього товариства, що пропонуються їх власником для продажу третій особі [4].

У 2010 р. в Україні налічувалося 19649 акціонерних товариств, із них ПАТ – 194, ПрАТ – 172. У 2011р. загальне число товариств зменшилося та складало 17804, але кількість ПАТ і ПрАТ у тому числі збільшилась: 926 і 1326, відповідно (рис. 1).

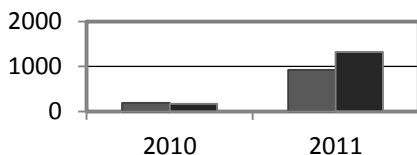


Рисунок 1 – Динаміка розвитку ПАТ і ПрАТ: □ – ПАТ; ■ – ПрАТ

Станом на 01.07.2011р. в Харківській області діє 2749 АТ, у тому числі ПАТ – 120 (5%) та ПрАТ – 239 (10%). За останній період спостерігається поступове зменшення АТ, що пов'язано з економічною кризою в державі, недостатністю законодавчої бази, відсутністю підтримки держави тощо. Із 2006 по 2010 рр. АТ скоротилися на 4336 од. (2006 р. – 33084 од.; 2010 р. – 28748 од.).

Рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку (ДКЦПФР) від 30.11.2010 р. № 1780 затверджено Порядок розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств (ПАТ) на основі МСФЗ [1].

Згідно з чинним законодавством практичне застосування МСФЗ можливе лише за наявності двох умов: якщо вони не суперечать Закону про бухгалтерський облік; текст МСФЗ офіційно оприлюднено на web-сайті Міністерства фінансів України [2]. Отже, складання проміжної фінансової звітності за МСФЗ суперечить Закону про бухгалтерський облік.

Порядок розкриття інформації про діяльність ПАТ на основі МСФЗ визначає інформацію, яка підлягає обов'язковому розкриттю, це – інформаційний лист, річна фінансова звітність за МСФЗ та аудиторський висновок, які, у свою чергу, мають ще й підпункти.

Інформаційний лист надає загальні відомості про емітента, а також про осіб, що склали інформацію та аудиторський висновок. При цьому Порядок передбачає форми подання даних про осіб, що готують

інформацію та надають аудиторський висновок. Зокрема, ці форми вимагають надання інформації про наявність відповідних ліцензії, сертифіката, диплома, свідоцтва тощо в зазначених осіб [1].

Під час складання фінансової звітності офіційним джерелом є текст МСФЗ англійською мовою, який розповсюджує Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

Загальні вимоги до подання інформації в Звіті про фінансовий стан містять пункти 54-80 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [5]. Цей стандарт визначає мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо в Звіті про фінансовий стан. Проте цей перелік не є вичерпаним. Тому в звіті необхідно наводити додаткові статті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансового стану підприємства. Орієнтований перелік статей, які підлягають розкриттю, наведено в таблиці.

Таблиця – Звіт про фінансовий стан

Актив	Пасив
Основні засоби	Торгова та інша кредиторська заборгованості
Інвестиційна нерухомість	Резерви
Нематеріальні активи	Фінансові зобов'язання (за виключенням: торгової та іншої кредиторської заборгованостей, резервів)
Фінансові активи (за виключенням: інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, торгової та іншої дебіторської заборгованостей, грошових коштів та їх еквівалентів)	Зобов'язання та активи за поточним податком відповідно до МСФЗ (IAS) 12
Інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі	Відкладені податкові активи та зобов'язання відповідно до МСФЗ (IAS) 12
Біологічні активи	Частка меншості, подана в складі власного капіталу
Запаси	Випущений капітал та резерви, які належать власникам капіталу материнської компанії
Торгова та інша дебіторська заборгованості	

Необхідність додаткових статей із метою правдивого відображення фінансового стану підприємства ґрунтується на аналізі: характеру, ліквідності, суттєвості активів та їхніх функцій у межах підприємства; сум, характеру, строків і умов погашення зобов'язань; однорідності оцінки активів і зобов'язань [5]. Отже, для забезпечення правдивого відображення фінансового стану ПАТ не слід подавати однією сумою в разі їх суттєвості різні за характером і функціями статті, а саме: монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та фінансові; відсоткові та невідсоткові.

Звіт про сукупні прибутки та збитки передбачає включення до нього всіх без винятку доходів і витрат. Це означає, що доходи та витрати, які відображають безпосередньо в складі власного капіталу, мають бути відображені в Звіті про сукупні прибутки та збитки. МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визначає мінімальний перелік статей, які мають бути відображені безпосередньо в Звіті про сукупні прибутки та збитки.

У Звіті про зміни у власному капіталі потрібно наводити:

– загальну суму сукупного прибутку (збитку), визначену в Звіті про сукупні прибутки та збитки. При цьому в консолідованій звітності слід окремо відображати частину сукупного прибутку, яка відноситься до власників материнського підприємства, та частину, яка належить власникам неконтрольованих часток у капіталі;

– вплив на кожну статтю власного капіталу ретроспективного застосування змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок згідно з МСБО 8;

– узгодження залишку на початок і кінець звітного періоду за кожною статтею власного капіталу з виокремленням змін унаслідок сукупного прибутку (збитку) та операцій із власниками з окремим відображенням їх внесків і розподілом капіталу між ними, а також змін у контрольованих частках у капіталі дочірніх підприємств [1].

Крім того, у примітках до фінансових звітів слід наводити суму дивідендів, визначену як розподіл капіталу між власниками впродовж звітного періоду, та відповідну суму дивідендів на акцію.

Звіт про рух грошових коштів – це фінансовий звіт, у якому відображають надходження та видаток грошових коштів та їх еквівалентів, а також чисті зміни їх величини в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду [3].

Загальні вимоги щодо подання та розкриття інформації в цьому Звіті містить МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». Згідно з МСБО 7 інформацію про рух грошових коштів у результаті

операційної діяльності можна наводити із застосуванням прямого або непрямого методу [1]. Оскільки П(С)БО 4 передбачає складання Звіту про рух грошових коштів на основі прямого методу, то на основі МСФЗ його доречно складати з використанням непрямого методу. Це забезпечить всебічне розкриття інформації про рух грошових коштів товариства.

У примітках до фінансових звітів рекомендовано таку послідовність надання інформації: вказівки на відповідність звітності вимогам МСФЗ; виклад застосованих істотних облікових політик; пояснювальна інформація до статей, наведених безпосередньо у фінансових звітах; інші розкриття.

Через існуючі розбіжності між П(С)БО і МСФЗ вітчизняні підприємства, що складають звітність за МСФЗ, змушені вести паралельний облік згідно з МСФЗ або періодично трансформувати звітність, складену за П(С)БО.

При цьому формування фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ звичайно здійснюється шляхом трансформації.

З урахуванням цього фахівцями Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) підготовлено третє видання Методики трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ, яку рекомендовано ДКЦПФР та апробовано на практиці (рис. 2).

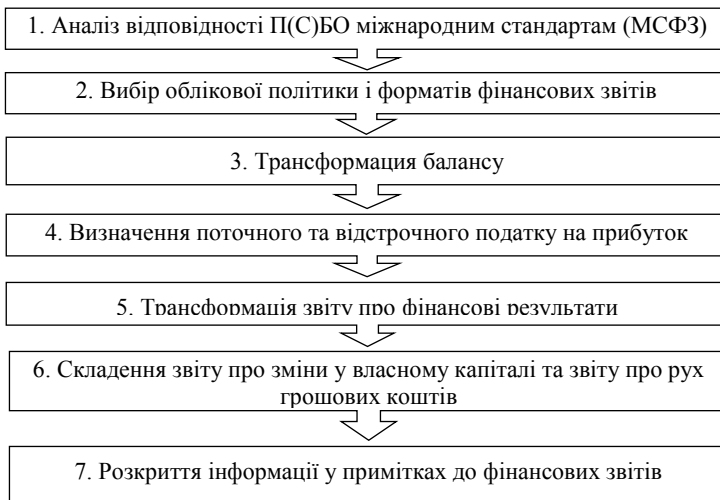


Рисунок 2 – Методика трансформації фінансової звітності ПАТ відповідно до МСФЗ

Оскільки у фінансовій звітності слід наводити зіставну інформацію принаймні за один попередній період, то необхідно відповідно перераховувати інформацію на початок року, за який надається така зіставна інформація.

МСФЗ 1 передбачає такі коригування для переходу від попередніх до міжнародних стандартів: припинення визнання окремих старих активів і зобов'язань, визнання окремих нових активів і зобов'язань, перекласифікація, переоцінка [1].

Усі коригування, пов'язані з переходом до МСФЗ на дату їх першого застосування, визначаються безпосередньо в складі нерозподіленого прибутку або іншої категорії капіталу. Досвід свідчить, що основними перевагами трансформації є невеликі фінансові витрати та витрати часу на підготовку звітності, але якість останнього визначається кваліфікацією фахівців, які здійснили трансформацію.

Крім того, для великої або багатопрофільної компанії досить складно виявити всі необхідні коригування, зумовлені специфікою господарської діяльності. Нарешті, динамічність процесів гармонізації фінансової звітності та остання тенденція узгодження П(С)БО з нормами Податкового кодексу не дають змогу вважати трансформацію оптимальним методом складання звітності ПАТ за МСФЗ.

Виходячи з цього, окремі підприємства віддають перевагу паралельному веденню бухгалтерського обліку за МСФЗ. Проте паралельний облік потребує додаткових витрат, а трансформація виправдана лише як тимчасовий захід, зокрема для складання першої фінансової звітності за МСФЗ. У подальшому доцільно дати можливість ПАТ вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність лише за МСФЗ, що потребує внесення відповідних змін до чинного законодавства.

За бажанням, ПАТ можуть розкривати додаткову інформацію за напрямками: проміжна фінансова звітність (згідно з МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»), додаткова фінансова інформація (описи основних чинників і впливів, які визначають фінансові результати, джерел фінансування та позабалансових ресурсів), інші документи (екологічний звіт, звіт про додану вартість та інша нефінансова звітність) [1].

Така звітність підвищує прозорість діяльності підприємства, створює довіру до нього з боку зацікавлених осіб, зміцнює ділові відносини та сприяє виходу на нові ринки. Для визначення формату нефінансових звітів ПАТ можуть використовувати досвід тих

українських підприємств, які оприлюднюють такі звіти на своїх веб-сторінках в Інтернеті. До таких підприємств належать, зокрема, «Оболонь», «Київстар», «Галнафтогаз», Укрсоцбанк, «Метінвест» та ін.

Для забезпечення запровадження МСФЗ важливе значення має створення механізму контролю за їх дотриманням. Це дасть змогу уникнути суперечностей між МСФЗ і положеннями Закону про бухгалтерський облік.

Висновки. Вимога розкриття інформації на основі МСФЗ сприятиме зростанню прозорості та якості звітності ПАТ за умови наявності необхідних знань та навичок. Для забезпечення дотримання вимог чинного законодавства доречно дозволити ПАТ складати фінансову звітність на основі МСФЗ та розкривати нефінансову інформацію, яка характеризує розвиток підприємства та його вплив на сталий розвиток суспільства. Це дасть можливість здійснити адекватну оцінку їх потенціалу та дотримання товариствами правил складання звітності.

Таким чином, можна стверджувати, що запровадження МСФЗ під час складання звітності ПАТ дасть змогу залучити іноземних інвесторів і розширити експортні можливості України, що, у свою чергу, приведе до зниження безробіття, забезпечить вихід із кризи та майбутнє процвітання економіки України.

Список літератури

1. Голов С. Розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 3–14.
2. Голов С. МСФЗ у законі / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 3–9.
3. Вікіпедія. Акціонерне товариство [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/Акціонерне_товариство>.
4. «Правинг» юридична компанія. Реєстрація (створення) акціонерного товариства: публічного (ПАТ) або приватного (ПрАТ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://praving.kiev.ua/razdel46_ua/razdel48-6.htm>.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009 : [пер. з англ.] / за ред. С. Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2009. – Т. 1. – 1608 с.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.
© Л.О. Кирильєва, А.М. Полулях, 2012