

УДК 657.37/006032

М.М. Іванов

доктор економічних наук, професор

І.В. Бугайкандидат економічних наук, доцент
Класичний приватний університет**ПЕРЕХІД УКРАЇНСЬКИХ КОМПАНІЙ НА МСФЗ ЗГІДНО З IFRS 1**

У статті розглянуто й проаналізовано процес переходу на міжнародні стандарти МСФЗ відповідно до вимог стандарту IFRS 1 "Перше застосування МСФЗ", який набув чинності 01.01.2004 р. Він є обов'язковим для усіх компаній, які складають фінансову звітність по МСФЗ уперше.

Ключові слова: стандарт, МСФЗ, звітність, активи, капітал, зобов'язання, доходи, витрати, прибуток, інвестори.

I. Вступ

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ (IFRS)) прийняті Правлінням Комітету з Міжнародних стандартів фінансової звітності (Правління КМСФЗ) і складаються з:

- міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS – International Financial Reporting Standards);
- міжнародних стандартів фінансової звітності (бухгалтерського обліку) (IAS – International Accounting Standards);
- роз'яснень, підготовлених Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (далі – КТМФЗ);
- роз'яснень, підготовлених колишнім Постійним комітетом з тлумачень (далі – ПКТ).

IFRS та IAS – це ідентичні за значущістю стандарти, але прийняті в різний час, тобто історична ретроспектива назви одного й того самого документа. IFRS – новіші стандарти, а IAS – чинні, але прийняті до 2001 р. Щоб уникнути плутанини вказують або англійську аббревіатуру перед номером стандарту, або IAS перекладають як МСБО.

Із 1973 до 2001 рр. стандарти розробляв Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (Board of the International Accounting Standards Committee) (IASC) і випускав їх під назвою International Accounting Standards (IAS). У 2001 р. IASC був реорганізований у Раду з Міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB). У квітні 2001 р. IASB прийняв IAS, що існували на той час, і почав випускати новостворювані стандарти під назвою IFRS. Відповідно, роз'яснення бувають двох типів:

1) КТМФЗ (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee) –

роз'яснення від Комітету з роз'яснення міжнародної фінансової звітності;

2) ПКР (SIC) – роз'яснення від раніше діючого Постійного комітету з тлумачень.

II. Постановка завдання:

- проаналізувати можливість використання в обліковій практиці українських підприємств МСФЗ;
- проаналізувати причини, що зумовили необхідність використання IFRS 1 та IAS 1;
- проаналізувати варіанти консолідації балансу й звіту про повний (сукупний) прибуток.

III. Результати

На відміну від деяких національних правил складання звітності, МСФЗ являють собою стандарти, засновані на принципах, а не на чітких правилах. Мета МСФЗ полягає в тому, щоб у будь-якій практичній ситуації укладачі звітності могли дотримуватись цих принципів, а не намагатися знайти у чітких правилах шляхи, які б дали змогу обійти базові положення IFRS 1 – Перше застосування МСФЗ.

Компанія, що переходить з національних стандартів на МСФЗ, повинна дотримуватись норм IFRS 1. Основною вимогою міжнародних стандартів є повне ретроспективне застосування усіх МСФЗ, що діють на звітну дату першої звітності за МСФЗ.

Процес переходу на міжнародні стандарти досить складний, тому Рада з МСФЗ і розробила стандарт IFRS 1 "Перше застосування МСФЗ" (набрав чинності 01.01.2004 р.). Він є обов'язковим для всіх компаній, які складають фінансову звітність за МСФЗ вперше. Він містить визначення і чіткий алгоритм підготовки першої фінансової звітності компаній за МСФЗ, під якою розуміється перша річна фінансова звітність, у якій підприємство приймає МСФЗ і робить чітку заяву про їх повне дотримання. Фінансова зві-

тність буде вважатися вперше підготовленою за МСФЗ, якщо компанія:

- надала свою останню попередню фінансову звітність;
- підготувала фінансову звітність відповідно до МСФЗ тільки для внутрішнього користування, не подаючи її власникам компанії чи зовнішнім користувачам;
- підготувала комплект звітності відповідно до МСФЗ з метою консолідації без підготовки повного комплексу фінансової звітності;
- не подавала фінансову звітність за попередні періоди.

IFRS 1 не застосовується, якщо компанія:

- припиняє надавати фінансову звітність відповідно до національних вимог (якщо раніше надавала її), а також другий комплект фінансової звітності, що містить чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ;
- у попередньому році подала фінансову звітність відповідно до національних вимог і фінансову звітність, що містить чітку та беззастережну заяву про відповідність МСФЗ;
- у попередньому році надала фінансову звітність, що містить чітку та беззастережну заяву про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудиторі підготували свій звіт на цій фінансовій звітності із застереженнями.

Підприємство зобов'язане використовувати єдину облікову політику при підготовці як початкового звіту про фінансовий стан за МСФЗ, так і всіх наступних. Облікова політика підприємства повинна відповідати всім МСФЗ, чинним на кінець першого звітного періоду, за яким підприємство складає звітність за МСФЗ. У початковому звіті про фінансовий стан за МСФЗ (IFRS) підприємству необхідно:

- визнати всі активи та зобов'язання, визнання яких потрібно за МСФЗ;
- не визнавати статті активів і зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання;
- рекласифікувати статті, визнані згідно з попередніми П(С)БО як один вид активів, зобов'язань або компонентів капіталу, але які є іншим видом активів, зобов'язань або компонентів капіталу згідно з МСФЗ;
- застосовувати МСФЗ при оцінюванні всіх визнаних активів і зобов'язань.

Згідно зі спільним листом НБУ, Мінфіну і Держкомстату від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, 31-08410-06-5/30523, 04/4-07/702 підприємство може вибрати дату переходу на МСФЗ 01.01.2011 р. або 01.01.2012 р. (за винятком банків).

Якщо підприємство вирішило перейти на МСФЗ 01.01.2011 р., то воно повинно підготувати:

- баланс (інформація на 01.01.2011 р., 31.12.2011 р., 31.12.2012 р.);
- звіт про фінансові результати, звіт про обіг грошових коштів, звіт про зміни у власному капіталі, примітки до річної фінансової звітності за 2011 і 2012 рр.

Якщо підприємство вирішило перейти на МСФЗ 01.01.2012 р., то воно повинно підготувати:

- баланс (інформація на 01.01.2012 р., 31.12.2012 р., 31.12.2013 р.);
- звіт про фінансові результати, звіт про обіг грошових коштів, звіт про зміни у власному капіталі, примітки до річної фінансової звітності за 2012 і 2013 рр.

ДКЦПФР оприлюднила роз'яснення від 09.02.2012 р. № 1, згідно з яким публічні акціонерні товариства (далі – ПАТ) можуть не розкривати інформацію про свою діяльність за 2011 р. на основі МСФЗ, але за 2012 р. вони зобов'язані розкривати інформацію за міжнародними стандартами. Водночас ПАТ, які відповідно до законодавства складають проміжну фінансову звітність і, відповідно, розкривають інформацію про свою діяльність, починаючи з фінансової звітності за перший квартал 2012 р. зобов'язані застосовувати МСФЗ.

Таким чином, професійні учасники фондового ринку, крім ПАТ, складають фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність, а також розкривають інформацію про свою діяльність за МСФЗ починаючи з 01.01.2013 р.

IAS 1 встановлює вимоги щодо надання фінансової звітності, містить вказівки про її склад, а також визначає мінімальні вимоги до змісту звітності.

Фінансова звітність – це структуроване надання інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності організації. Суть надання фінансової звітності полягає у розкритті інформації про фінансовий стан, фінансові результати й обіг грошових коштів, що може виявитися корисною для широкого кола осіб.

У фінансовій звітності також відображаються результати діяльності керівництва з управління ресурсами організації. Для вирішення зазначеного завдання у ній вказується така інформація про організацію: активи; зобов'язання; власний капітал; доходи і витрати, включаючи прибутки та збитки; внески та виплати власникам; грошові потоки.

Разом з інформацією, наведеною в примітках до звітності, зазначені відомості допомагають прогнозувати рух грошових коштів організації, визначати терміни виникнення і ступінь визначеності грошових потоків. Повний перелік фінансової звітності включає:

- 1) звіт про фінансовий стан (бухгалтерський баланс) станом на кінець періоду;

2) звіт про сукупний прибуток за період (звіт про прибутки і збитки);

3) звіт про зміни у власному капіталі за період;

4) звіт про рух грошових коштів за період;

5) примітки, у яких викладено основні положення облікової політики, а також наведено додаткові пояснення;

6) звіт про фінансовий стан за станом на початок найбільш раннього порівняльного періоду, коли підприємство або почало застосовувати облікову політику ретроспективно, або підготувало новий ретроспективний звіт за статтями своєї фінансової звітності, або рекласифікувало статті у своїй фінансовій звітності.

Разом із назвами звітів, що застосовуються в IAS 1, можна використовувати й інші назви.

Крім фінансової звітності багато організацій подають фінансовий огляд, у якому презентується характеристика основних фінансових результатів діяльності організації, її фінансового стану, а також факторів невизначеності, які доводиться брати до уваги при формуванні звітності. Такий звіт може містити огляд:

- основних факторів, що визначають фінансові результати (у тому числі зміна умов господарювання та їх наслідків), а також інвестиційної та дивідендної політики, спрямованої на підтримання досягнутого рівня та подальше підвищення ефективності роботи;
- джерел фінансування та співвідношення власних і залучених коштів;
- ресурсів, які не були відображені у звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ.

Основні принципи складання звітності за МСФЗ – достовірність і відповідність. Фінансова звітність повинна достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати й обіг грошових коштів організації. Достовірне надання звітності вимагає правдивого опису впливу господарських операцій на активи, зобов'язання, доходи та витрати відповідно до визначень (і критеріїв визнання). Передбачається, що достовірне надання фінансової звітності забезпечується за дотриманням вимог МСФЗ (з урахуванням розкриття додаткової інформації, якщо це необхідно). Фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ, повинна містити чітку і однозначну вказівку на таку відповідність. Якщо в ній не дотримуються вимоги всіх застосованих МСФЗ, вона не може вважатися такою, що відповідає МСФЗ.

Достовірність звітності також передбачає, що:

- облікова політика підприємства відповідає принципам МСФЗ (IAS) 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”;

- інформація, в тому числі про облікову політику, яка відображається у звітності, доречна, надійна, порівнянна і доступна для розуміння;

- додаткові відомості розкриваються у звітності в тих випадках, коли виконання певних вимог МСФЗ виявляється недостатньо для того, щоб користувачі могли зрозуміти вплив конкретної операції на фінансовий стан і фінансові результати діяльності організації.

Невідповідність облікової політики МСФЗ не може бути компенсована ні розкриттям інформації про неї, ні додатковими роз'ясненнями в примітках або інших матеріалах.

При складанні фінансової звітності на основі принципу безперервної діяльності керівництво має оцінити здатність організації продовжувати свою діяльність. Фінансова звітність повинна складатися виходячи з принципу безперервності діяльності, за винятком випадків, коли керівництво має намір або ліквідувати організацію, або істотно скоротити її обсяги, або не має реальної можливості уникнути цього. Якщо реалізація принципу безперервності піддається сумніву, інформація про невизначеність положення організації повинна бути розкрита в звітності. Інформація про те, що фінансова звітність складена на основі принципу безперервності, повинна бути розкрита в ній разом із роз'ясненням підстав, що використовуються для її складання, а також причин, котрі пояснюють, чому діяльність організації не може розглядатися як безперервна. При оцінюванні безперервності діяльності керівництво враховує всю наявну інформацію про події, які можуть статися з компанією протягом як мінімум 12 місяців з дати закінчення звітного періоду.

Організація повинна складати фінансову звітність (за винятком звіту про обіг грошових коштів) з використанням методу нарахувань. Метод нарахувань припускає, що об'єкти відображаються у звітності як активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати (елементи фінансової звітності), якщо вони відповідають визначенням (і критеріям визнання) зазначених елементів.

У фінансовій звітності кожен суттєвий клас аналогічних об'єктів слід подавати окремо. Об'єкти аналогічного характеру (або призначення) подаються окремо, за винятком несуттєвих випадків. Фінансова звітність формується на основі обробки великої кількості фактів господарської діяльності, які групуються в класи за характером або функціональним призначенням. На завершальній стадії групування і класифікації звітної інформації подаються агреговані та структуровані дані, що формують статті бухгалтерського балансу у фінансовій звітності.

Якщо стаття не суттєва, її об'єднують з іншими статтями вищезазначених звітів або

подають у примітках. Будь-який об'єкт, який не є досить суттєвим для окремого подання у вищезазначених звітах, може виявитися вартим уваги для того, щоб розповісти про нього окремо в примітках. Якщо інформація несуттєва, подавати її не обов'язково.

Активи і зобов'язання, а також доходи і витрати не повинні взаємно зараховуватися за винятком випадків, коли взаємозалік потрібний (або дозволяється) МСФЗ.

Таким чином, активи і зобов'язання, доходи і витрати відображаються у звітності окремо. Взаємозалік статей звітності про прибутки та збитки або звіту про фінансовий стан (за винятком випадків, коли в ньому відбивається суть операції) звужить можливості аналізу здійснених операцій і прогнозування обігу грошових коштів.

Розрахунок вартості активів шляхом вирахування резерву (наприклад, під знецінення запасів або за сумнівними боргами) не є взаємозаліком статей активу і зобов'язань.

Підприємство, що розкриває порівняльну інформацію, повинне надати мінімум два звіти про фінансовий стан і відповідні примітки. Якщо ж воно застосовує облікову політику ретроспективно, подає ретроспективний перегляд позицій у своїй фінансовій звітності або рекласифікує позиції у фінансовій звітності, надається мінімум три звіти про фінансовий стан відповідні примітки.

Підприємство подає звіти про фінансовий стан за станом на:

- 1) кінець поточного періоду;
- 2) кінець попереднього періоду (що збігається з початком поточного періоду);
- 3) початок найбільш раннього порівняльного періоду.

Якщо фінансова звітність подається в одному документі з іншою інформацією, вона повинна бути чітко відокремлена. Крім того, користувачам звітності слід залишити можливість розмежовувати інформацію, що відповідає вимогам МСФЗ, від іншої інформації. Кожен компонент фінансової звітності повинен чітко ідентифікуватися. Крім того, з метою формування адекватного розуміння звітних даних необхідно подавати (і за необхідності повторювати) таку інформацію:

- найменування організації, що склала фінансову звітність, а також всі зміни, котрі відбулися з кінця попереднього звітного періоду;
- вказівка на характер звітності – окрема чи консолідована;
- дата закінчення звітного періоду або період, який відображений у фінансовій звітності, залежно від того, що більш прийнятне для цього компонента фінансової звітності;
- валюта звітності;
- ступінь округлення показників фінансової звітності.

Ця інформація зазвичай вказується на титульному аркуші звітності й повторюється у скорочених назвах граф на наступних сторінках. Для вибору найкращого формату подачі інформації необхідна консультація професіонала. При наданні фінансової звітності в електронній формі поділ на окремі сторінки використовується не завжди. У такому разі для забезпечення належного розуміння інформації вищевказані відомості наводяться в заголовках.

Іноді фінансова звітність стає більш наочною, якщо її показники подані в тисячах (або мільйонах) одиниць відповідної валюти. Це припустимо, якщо одночасно наводяться відомості про ступінь округлення, а істотна інформація не береться.

Фінансова звітність повинна надаватися як мінімум один раз на рік.

При зміні дати закінчення звітного періоду, а також у разі подання щорічної фінансової звітності за триваліший або коротший період, ніж один рік, організація зобов'язана розкривати таку інформацію (на додаток до охопленого періоду):

- причини використання тривалішого чи коротшого періоду;
- вказівка на той факт, що порівняльна інформація у фінансовій звітності не є повністю зіставною.

Об'єкти, що подаються безпосередньо у звіті про фінансовий стан, повинні бути класифіковані як оборотні та необоротні активи, короткострокові й довгострокові зобов'язання, за винятком випадків, коли структура звіту на основі ліквідності більш доречна. У ситуації, коли застосовується цей виняток, всі активи і зобов'язання повинні надаватися у порядку їх ліквідності.

Безпосередньо в складі звіту про фінансовий стан повинні бути подані як мінімум такі статті: основні засоби; інвестиційна нерухомість; нематеріальні активи; фінансові активи; інвестиції, відображені за методом пайової участі; біологічні активи; запаси; торговельна та інша дебіторська заборгованість; грошові кошти й еквіваленти грошових коштів; активи, класифіковані як утримувані для продажу, та активи, включені до групи вибуття, класифіковані як утримувані для продажу; торговельна та інша кредиторська заборгованість; резерви; фінансові зобов'язання; зобов'язання й активи за поточними податками (відповідно до МСФЗ (IAS) 12 "Податки на прибуток"); активи та зобов'язання по відкладених податках (відповідно до МСФЗ (IAS) 12); зобов'язання, включені до групи вибуття, класифіковані як утримувані для продажу (відповідно до МСФЗ (IFRS) 5); частка меншості, подана в капіталі; акціонерний капітал, випущений компанією, а також фонди (резервний капітал), що належать власникам материнської компанії.

Додаткові статті, розділи та проміжні підсумки повинні вводитися безпосередньо в склад звіту про фінансовий стан у тому випадку, коли їх подання сприяє кращому розумінню фінансового стану організації.

Професійне судження про доцільність введення додаткових статей будується на основі аналізу: характеру і ліквідності активів; функціонального призначення активів; величини, характеру та термінів виконання зобов'язань.

Використання різних методів оцінювання для різних класів активів передбачає, що їх характер (або функція) розрізняються і, відповідно, їх слід подавати як окремі статті.

Підприємство повинно врахувати всі позиції прибутків і збитків, визнаних за період або в одному звіті про прибутки та збитки, або в двох звітах:

1) звіті, що відбиває компоненти прибутку чи збитку (окремий звіт про прибутки і збитки);

2) звіті, який починається з прибутку і збитків, і відбиває компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні прибутки).

У звіті про прибутки та збитки повинні бути подані як мінімум такі статті: виручка; витрати на фінансування; частка прибутку асоційованих компаній і спільних підприємств, визначена на основі дольового методу; витрати з податків; єдина сума (включає

в себе: прибуток або збиток після вирахування податків від припиненої діяльності та прибуток (збиток) після вирахування податків, визнаний за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж або з вибуття активів або груп вибуття, що входять до складу припиненої діяльності); прибуток або збиток; кожен компонент іншого сукупного доходу (класифікується за характером операцій); частка іншого сукупного прибутку асоційованих компаній і спільних підприємств, врахована за методом пайової участі; загальний сукупний прибуток.

Для наочності компоненти фінансового результату, які можуть розрізнятися за частотою, прибутковістю і прогнозованістю, поділяються на підкласи. Аналітична класифікація видається в одному з двох форматів.

Перший формат передбачає класифікацію витрат на основі їх характеру. Витрати у звіті про прибутки і збитки групуються залежно від їх природи (наприклад, витрати на амортизацію, придбання матеріалів, транспортування, винагорода працівникам або реклама) і не структуруються за функціональним призначенням всередині організації. Розподіляти витрати за функціональним призначенням не обов'язково. Приклад класифікації на основі характеру витрат наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація витрат на основі їх характеру

Виручка	X
Інші доходи	X
Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва	X
Сировина та витратні матеріали	X
Витрати на оплату праці	X
Амортизаційні витрати	X
Інші витрати	X
Сукупні витрати	X
Прибуток до оподаткування	X

Другий формат передбачає класифікацію витрат за функціональним призначенням або на основі собівартості. При цьому витрати поділяються на власне собівартість, витрати на збут (комерційні) й адміністративні (управлінські) витрати.

Інформацію про собівартість продажів розкривають окремо від інших витрат. Цей

метод дає змогу надати користувачам більш узагальнену інформацію, ніж метод класифікації витрат на основі їх характеру, однак структурування витрат за функціональним призначенням може потребувати довільного розподілу витрат і професійного судження. Приклад класифікації витрат за функціональним призначенням наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Класифікація витрат за функціональним призначенням

Виручка	X
Собівартість продажів	(X)
Валовий прибуток	X
Інші доходи	X
Комерційні витрати	(X)
Управлінські витрати	(X)
Інші витрати	(X)
Прибуток до оподаткування	X

Організації, що класифікують витрати за функціями, зобов'язані розкривати додаткову інформацію про характер витрат, включаючи витрати на амортизацію й оплату праці робітникам.

Вибір формату подання залежить від історичних і галузевих чинників, а також характеру діяльності організації. Обидва формати дають можливість продемонструвати витрати, які прямо чи побічно змінюються за

лежно від обсягу продажів (або виробництва).

Найбільш прийнятний формат надання обирає керівництво організації. Якщо відомості про характер витрат корисні для прогнозування руху грошових коштів, то при використанні класифікації видатків за функціональним призначенням буде потрібно додаткове розкриття інформації.

Організація зобов'язана подавати звіт про зміни у власному капіталі, відбиваючи в ньому:

- загальний сукупний прибуток за період, окремо вказуючи підсумкові суми, зарховані на власників материнського підприємства і на неконтрольні частки;
- кожний компонент капіталу – вплив ретроспективного застосування або ретроспективного виправлення показників звітності, визнаних відповідно до МСФЗ (IAS) 8; вивірку між балансовою вартістю на початок і кінець періоду, окремо розкриваючи кожну зміну.

Підприємство також має подати суму дивідендів, визнаних як розподіл власникам протягом періоду, або в звіті про зміни капіталу, або в примітках.

Звіт про рух грошових коштів дає змогу оцінити здатність організації генерувати грошові кошти й оцінити її потреби в грошових коштах. Вимоги щодо подання інформації про обіг грошових коштів та розкриття відповідної інформації встановлені МСФЗ (IAS) 7.

Відображення інформації в примітках. Примітки повинні:

- надавати інформацію про основи складання фінансової звітності та про специфіку облікової політики;
- розкривати інформацію, необхідну за МСФЗ, яка не надається безпосередньо у фінансовій звітності;
- надавати додаткову інформацію для правильного розуміння фінансової звітності.

Примітки повинні подаватися впорядковано. Кожна стаття звіту про фінансовий стан, звіту про прибутки та збитки, звіту про зміни капіталу або звіту про обіг грошових коштів повинна бути забезпечена перехресним посиланням на відповідну інформацію в примітках. У примітках слід розкрити облікову політику підприємства, а також навести відомості про:

- розмір дивідендів, оголошених до затвердження фінансової звітності, але не відображених як прибуток звітного періоду, розподілений між власниками капіталу, а також відповідний розмір дивідендів у розрахунку на акцію;
- величину неврахованих кумулятивних дивідендів на привілейовані акції.

Відповідно до положень МСФЗ складання консолідованого бухгалтерського балансу після дати придбання дочірньої компанії материнська компанія повинна завершити виконання консолідаційних проводок і осно-

вної проводки, що замінює статтю активу балансу “інвестиції в дочірню компанію” на статтю активів і зобов'язань цієї (дочірньої) компанії. Цей запис також вводить у консолідований баланс нові статті – гудвіл дочірньої компанії та неконтрольні частки. Крім того, зазначені записи формують нерозподілений прибуток групи з відображенням знецінення гудвілу, якщо таке було виявлено.

Припустимо компанія придбала рік тому 80% акцій з правом голосу дочірньої компанії, у звітність якої були внесені необхідні корективи. А саме: на дату придбання визнані в балансі нематеріальні активи (наприклад, торговельна марка, вигідний контракт на будівництво) та умовні зобов'язання (раніше враховані за балансом), відображена переоцінка активів і зобов'язань за справедливою вартістю, проведено відповідне коригування амортизаційних витрат на поточну звітну дату, списані проти нерозподіленого прибутку статті, не відповідають правилам визнання активів. У результаті коригувань на дату придбання капітал дочірньої компанії був представлений такими статтями (тис. грн):

- акціонерний капітал (5000);
- додатковий капітал (резерв переоцінки) (10 000);
- нерозподілений прибуток (5000);
- разом капітал (20 000).

Припустимо, що облікова політика групи передбачає розрахунок величини неконтрольної частки як відповідного відсотка в чистих активах дочірньої компанії, оцінених виходячи зі справедливої вартості її активів і зобов'язань, а також елімінування результатів внутрішньогрупових операцій у формі консолідаційної проводки. Звернемося до ситуацій, які створюють необхідність консолідаційних коригувань або беруться до уваги при розрахунку показників консолідованої звітності.

Ситуація 1.

Виручка за звітний період по внутрішньогруповому продажу дорівнювала 6000 тис. грн, а нереалізований прибуток, відображений у складі вартості товарів дочірньої компанії, – 200 тис. грн. Таким чином, перша консолідаційна проводка, що виключає внутрішньогрупові обороти, торкнеться показників виручки і собівартості в консолідаційній таблиці № 2, наведеній у кінці статті:

- 1) дебет “Виторг” 6 000 000;
- 2) кредит “Собівартість” 6 000 000.

Друга проводка, яка елімінує нереалізований прибуток, вплине на консолідацію як бухгалтерського балансу, так і звіту про прибутки та збитки:

- 1) дебет “Нерозподілений прибуток” 200 000;
- 2) кредит “Товари” 200 000.

Ситуація 2.

У результаті продажу материнською компанією дочірньої основних засобів, вона

отримала прибуток розміром 36 тис. грн, що розглядається як внутрішньогруповий нерезалізований прибуток і потребує коригування амортизаційних витрат на 12 тис. грн.

Третя консолідаційна проводка елімінує фінансовий результат продажу основних засобів у звіті про прибутки та збитки, зменшуючи балансову вартість основних засобів і нерозподілений прибуток у бухгалтерському балансі:

- 1) дебет "Нерозподілений прибуток" 36 000;
- 2) кредит "Основні засоби" 36 000.

Четверта проводка виключає надмірну амортизацію (в обох консолідаційних таблицях), зумовлену завищенням вартості, яка амортизується у зв'язку з внутрішньогруповим продажем:

- 1) дебет "Основні засоби" 12 000;
- 2) кредит "Нерозподілений прибуток" 12 000.

Ситуація 3.

У середині року материнська компанія надала дочірній компанії довгострокову позику розміром 1000 тис. грн під 10% річних. У звіті про прибутки та збитки материнської компанії відображений фінансовий дохід розміром 50 тис. грн, а в звіті дочірньої компанії – фінансові витрати розміром 50 тис. грн.

Консолідаційне коригування передбачає виключення внутрішньогрупової заборгованості, внутрішньогрупових доходів і витрат.

Величина внутрішньогрупової заборгованості складається із:

- заборгованості за позику – 1000 тис. грн;
- заборгованості за відсотками – 50 тис. грн;
- усього – 1050 тис. грн.

Таким чином, слід відобразити консолідаційні проводки, що стосуються консолідації балансу і звіту про прибутки та збитки:

- 1) дебет "Позики отримані" 1 000 000;
- 2) кредит "Позики надані" 1 000 000;
- 3) дебет "Відсотки до виплати" 50 000;
- 4) кредит "Відсотки до отримання" 50 000.

Ситуація 4.

Протягом звітного року обидві компанії оголосили про виплату дивідендів: материнська – розміром 20000 тис. грн, дочірня – 10 000 тис. грн. Дивіденди компанії не виплачували, відповідні зобов'язання відображені в бухгалтерських балансах обох компаній.

Оскільки у звітності дочірньої та материнської компаній відображені внутрішньогрупові кредиторська та дебіторська заборгованості, їх слід елімінувати, залишивши зобов'язання з виплати дивідендів перед акціонерами материнської компанії та неконтрольною часткою в дочірній компанії:

- 1) дебет "Дивіденди до виплати" 8 000 000;

- 2) кредит "Дивіденди до отримання" 8 000 000.

Зазначена проводка крім балансу і звіту про прибутки та збитки стосується консолідації звіту про зміну капіталу, де відображається розподіл прибутку у вигляді дивідендів. У консолідованому звіті про зміну капіталу в неконтрольну частку можуть включатися нараховані дивіденди. Якщо дивіденди не включені в неконтрольну частку, то вони відображаються як розподіл прибутку. У звіті про сукупний прибуток неконтрольна частка відбивається без обліку нарахування дивідендів дочірньою компанією, причому вона повинна бути показана двічі – як частка чистого і як частка сукупного прибутку дочірньої компанії. Водночас в бухгалтерському балансі неконтрольна частка відбивається в розділі капіталу як частка в чистих активах дочірньої компанії з урахуванням нарахування дивідендів. Нараховані (невиплачені) дивіденди, що припадають на неконтрольну частку, слід показувати у складі зобов'язань.

Ситуація 5.

За звітний період балансова вартість основних засобів дочірньої компанії була дооцінена на 10 000 тис. грн. Цей приріст капіталу дочірньої компанії у вигляді резерву переоцінки (додаткового капіталу) на звітну дату порівняно зі значенням на дату придбання дочірньої компанії в консолідованій звітності повинен бути розподілений на частку материнської компанії та неконтрольну частку.

Так, резерв переоцінки групи повинен бути збільшений на частку материнської компанії (80%) у прирості резерву з моменту придбання дочірньої компанії (10 000 тис. грн), тобто на 8000 тис. грн.

Ситуація 6.

Для контролю правильності відображення основної консолідаційної проводки необхідно визначити величину нерозподіленого прибутку групи. Оскільки на величину нерозподіленого прибутку групи впливає знецінення гудвілу, припустимо, що перевірка гудвілу дочірньої компанії на знецінення показала, що він знецінився на 20 тис. грн таким чином:

- 1) нерозподілений прибуток материнської компанії – 170 000 тис. грн;
 - 2) плюс частка в прирості нерозподіленого прибутку дочірньої компанії $80\% \times (8000 - 5000) = 2400$ тис. грн;
 - 3) мінус нерезалізований внутрішньогруповий прибуток – 236 тис. грн;
 - 4) плюс надмірна амортизація – 12 тис. грн;
 - 5) мінус знецінення гудвілу – 20 тис. грн.
- Разом – 172 156 тис. грн.

Неконтрольна частка визначається як 20% від вартості чистих активів дочірньої

компанії по балансу на звітну дату, відкоригованого до консолідаційних коригувань:

33 000 тис. грн × 20% = 6600 тис. грн.

Значення гудвілу на дату придбання можна розрахувати як різницю між ціною придбання контролю над дочірньою компанією і 80% її переоцінених чистих активів на момент придбання:

20 000 – 80% × 20 000 = 4000 тис. грн.

Таким чином, основна консолідаційна проводка буде такою:

- 1) дебет “Гудвіл” 4 000 000;
- 2) “Акціонерний капітал” 5 000 000;
- 3) “Резерв переоцінки” 20 000 000;
- 4) “Нерозподілений прибуток” 8 000 000;
- 5) кредит “Інвестиції в дочірню компанію” 20 000;
- 6) “Частка в прирості нерозподіленого прибутку” 2 400 000;

7) “Частка в прирості резерву переоцінки” 8 000 000;

8) “Неконтрольна частка” 6 600 000.

Факт знецінення гудвілу буде відображено таким записом у консолідаційних таблицях:

- 1) дебет “Нерозподілений прибуток” (“Знецінення гудвілу”) 20 000;
- 2) кредит “Гудвіл” 20 000.

Консолідація звіту про прибутки та збитки передбачає порядкове складання статей усіх доходів і витрат материнської та дочірньої компаній з урахуванням внесених коригувань. Неконтрольна частка в консолідованому звіті про прибутки та збитки визначена як 20% від чистого прибутку дочірньої компанії без обліку нарахування дивідендів (20% × 13 000 = 2600 тис. грн) і як 20% від сукупного прибутку дочірньої компанії (20% × 23 000 = 4600 тис. грн) (табл. 3, 4).

Таблиця 3

Консолідований бухгалтерський баланс, тис. грн*

Показники	Баланс материнської компанії	Відкоригований баланс дочірньої компанії	Консолідаційні проводки										Консолідований баланс		
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10			
Нематеріальні активи	15 000	4000													19 000
Гудвіл	–									4000	(20)				3980
Основні засоби	180 000	34 000		(36)	12										213 976
Інвестиції в дочірню компанію	20 000										(20 000)				–
Запаси	10 000	20 000	(200)												29 800
Позики надані	1000					(1000)									–
Дивіденди до отримання	8050							(50)	(8000)						–
Дебіторська заборгованість	11 000	3000													14 000
Інші активи	289 950	32 000													321 950
Усього активів	535 000	93 000													602 706
Акціонерний капітал	(30 000)	(5000)									5000				30 000
Додатковий капітал	(23 000)	(20 000)									20 000 (8000)				
Нерозподілені прибутки	(170 000)	(8000)	200	36	(12)						8000 (2400)	20			(172 156)
Неконтрольна частка	–										(6600)				(6600)
Усього капітал	(223 000)	(33 000)													(239 756)
Позики отримані	(12 000)	(8000)				(1000)									(19 000)
Дивіденди до сплати	(21 200)	(10 050)						50	8000						(23 200)
Інші заборгов'язання	(278 800)	(41 950)													(320 750)
Усього заборгов'язань	(312 000)	(60 000)													(362 950)
Усього капітал і заборгов'язання	(535 000)	(93 000)													(602 706)

*Примітка. Без дужок у балансі відображене дебетове сальдо, в проводках – дебетові записи; у дужках – кредитове сальдо і кредитові записи.

Консолідований звіт про сукупний прибуток, тис. грн

Показники	ОСП материнської компанії	ОСП дочірньої компанії	Консолідаційні проводки										Консолідований звіт		
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10			
Виручка	150 000	70 000	(6000)												214 000
Собівартість	(100 000)	(50 000)	6000	(200)		12									(144 188)
Валовий прибуток	50 000	20 000													69 812
Адміністративні витрати	(8000)	(2000)													(10 000)
Комерційні витрати	(3000)	(1000)													(4000)
Прибуток від продажів	39 000	17 000													55 812
Фінансові витрати	(1200)	(50)						50							(1200)
Фінансові доходи	50							(50)							–
Дивіденди від дочірньої компанії	8000								(8000)						–
Інші доходи	12 000	4000			(36)										15 964
Інші витрати	(6500)	(4950)													(11 450)
Знецінення гудвілу											(20)				(20)
Прибуток до оподаткування	51 350	16 000													59 106
Податок на прибуток	(10 000)	(3000)													(13 000)
Чистий прибуток	41 350	13 000													46 106
У тому числі: на неконтрольну частку на частку МК															2600 43 506
Дооцінка основних засобів		10 000													10 000
Усього сукупний прибуток	41 350	23 000													56 106
У тому числі: на неконтрольну частку на частку МК															4600 51 506

IV. Висновки

Розуміння цілей бухгалтерської звітності – необхідна умова роботи з МСФЗ. Як зазначав голова управління фінансової звітності та корпоративного права Європейської комісії К. ван Хулле, застосування МСФЗ “вимагає глибокого розуміння того, на досягнення яких цілей спрямований стандарт, а не те, як конкретну подію або операцію можна укласти в рамки стандарту для отримання бажаного результату” [1].

Ця фраза передає зміст належного підходу до застосування МСФЗ та спробі їх розуміння. Цілі, які стоять перед бухгалтерським обліком, відповідно до ідеології МСФЗ визначаються тією роллю, яку покликана відігравати бухгалтерська інформація в економічному житті. Таким чином, бухгалтерська інформація повинна стати основою для прийняття економічних (управлінських) рішень особами, які зацікавлені в діяльності компанії, котра звітує.

Ці слова, які формулюють мету звітності, останніми роками стали приписами нормативних документів і увійшли до вступних частин підручників. Але при цьому ця ідея навіть приблизно не реалізується в українській практиці й тому дотепер залишається абсолютно чужою як більшості бухгалтерів, так і

ймовірним користувачам бухгалтерської інформації.

Незважаючи на всі зміни, пов'язані з виведенням економіки з тіні, що відбуваються в Україні останніми роками, дані офіційної бухгалтерської звітності більшості вітчизняних підприємств (особливо дрібного і середнього бізнесу) не мають нічого спільного з реальним станом справ. Дані офіційної бухгалтерської звітності приводяться у необхідну відповідність з даними податкової звітності, яка, в свою чергу, складається з метою ухилення від податків.

При цьому реальне фінансове становище підприємств можна побачити тільки з даних так званої “управлінської” звітності, доступної тільки внутрішнім споживачам бухгалтерської інформації. І, якщо говорити відверто, поки ця ситуація не зміниться, абсолютно все одно як будуть вести облік ці підприємства: за МСФЗ, за НП(С)БО або ще якимось, оскільки дані звітності в принципі не будуть відображати реального стану справ. Слід спеціально зазначити, що мова тут йде не про якість нормативних документів, а про ступінь їх виконання на практиці, тобто про виконання (невиконання) приписів нормативних документів укладачами звітності. Отже, основне припущення, яке необхідно ввести,

розмірковуючи над ідеологією МСФЗ, полягає в тому, що зовнішня бухгалтерська звітність підприємства складається і використовується для обґрунтування прийняття різних управлінських рішень. Тому фінансова звітність, укладена на основі МСФЗ, повинна відображати реальний фінансовий стан компанії. При цьому вона покликана задовольнити інформаційні потреби більшості своїх потенційних користувачів.

Список використаної літератури

1. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен; [пер. с англ. В.И. Бабкина, Т.В. Седовой]. – М. : Вершина, 2005. – 888 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності 1 (IFRS 1) Перше застосування

Міжнародних стандартів фінансової звітності : чинний від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_004.

3. Международные стандарты финансовой отчетности 1 (IAS 1) Представление финансовой отчетности : действительный от 01.01.2009 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bizconsulting.com.ua/?file=about/library/msfo>.
4. Международные стандарты финансовой отчетности 27 (IAS 27) Консолидированная и отдельная финансовая отчетность : действительный от 01.01.1990 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.majorbuh.ru/standart_27.html.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2012 р.

Иванов Н.Н., Бугай И.В. Переход украинских компаний на МСФО согласно МСФО 1

В статье рассмотрен и проанализирован процесс перехода на международные стандарты в соответствии с требованиями МСФО 1 "Первое применение МСФО".

Ключевые слова: стандарт, МСФО, отчетность, активы, капитал, обязательства, доходы, затраты, прибыль, инвесторы.

Ivanov M., Bugay I. Go Ukrainian companies to IFRS under IFRS 1

The article reviews and analyzes the process of transition to IFRS international standards in accordance with standard IFRS 1 "First-time adoption IFRS" which came into force on 01.01.2004 It is mandatory for all companies that prepare financial statements in IFRS for the first time.

Key words: standard, IAS, financial accounting, assets, capital, duties, income, expenses, profit, investor.