

Міжнародні стандарти фінансової звітності, їх розробка та впровадження

Після вивчення теми студент повинен знати:

- мету міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- переваги застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- суть і структуру Концептуальної основи бухгалтерського обліку;
- класифікацію користувачів облікової інформації та їх інформаційні потреби;
- якісні характеристики фінансових звітів;
- принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- організації, які займаються розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- процес розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- суть, значення та сферу застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Після вивчення теми 1 студент повинен уміти:

- визначити значення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в світовому просторі;
- охарактеризувати організації, які займаються розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- розкривати стадії розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- охарактеризувати структуру Концептуальної основи бухгалтерського обліку;
- охарактеризувати сферу діяльності Постійного комітету з тлумачень.

Методичні матеріали

Міжнародні стандарти фінансової звітності (скорочено МСФЗ; англ. IFRS – *International Financial Reporting Standards*) – стандарти, які затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (скорочено РМСБО, англ. *International Accounting Standard Board, IASB*), головний офіс якого розташований в Лондоні.

Під поняттям «Міжнародні стандарти фінансової звітності» на сьогодні, розуміють як:

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (період прийняття: 1973 –2002 рр.);

Міжнародні стандарти фінансової звітності (період прийняття: 2003 р. – до сьогодні);

Інтерпретації, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності та Постійно діючим комітетом з тлумачень.

МСФЗ використовуються суб'єктами господарювання:

– як основа національних вимог до системи бухгалтерського обліку і звітності у більшості країн світу;

– як міжнародний базовий підхід для тих країн, які розробляють власні національні стандарти;

– наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

– фондовими біржами, а також регулюючими органами, які вимагають чи дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСФЗ;

– Світовим банком, через вимогу до позичальників подавати фінансову звітність згідно з МСФЗ.

Позитивними рисами застосування МСФЗ є:

– можливість отримання потрібної та релевантної інформації для прийняття управлінських рішень;

– забезпечення умов порівнянності звітності з іншими організаціями, установами незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;

– можливість залучення до співпраці іноземних інвесторів, а також виходу на світовий ринок;

– престижність і забезпечення пріоритетної довіри з боку потенційних партнерів;

– значна надійність і достовірність інформації;

– прозорість інформації, що забезпечується дотриманням правил її складання, а також зрозумілими поясненнями до фінансової звітності.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2000 році отримав назву: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standard Board, IASB*).

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – незалежна група експертів з різних країн із належним рівнем практичного сучасного досвіду в розробці бухгалтерських стандартів, їх підготовці, аудиті та використанні фінансової звітності, а також навчанні бухгалтерського обліку.

Завданнями функціонування РМСБО є: розробка відповідно до потреб суспільства бухгалтерських стандартів, яких потрібно дотримуватися при складанні фінансових звітів; сприяння поширенню їх у всіх країнах світу; здійснювати роботу із удосконалення та гармонізації бухгалтерського обліку.

Для розуміння цілей функціонування РМСБО варто знати хронологічну послідовність його створення (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Хронологія створення РМСБО

Рік	Подія
1966	Професійними бухгалтерськими організаціями країн Великобританії, Канади та США погоджена пропозиція щодо створення Міжнародної дослідницької групи бухгалтерів ((Accountants International Study Group), AISG)), яка покликана розвивати порівняльні дослідження обліку та аудиту вказаних трьох націй.
1967	Створено Міжнародну дослідницьку групу бухгалтерів – AISG, предтечу Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
1968	Видано перше дослідження AISG: порівняння практики обліку запасів у Великобританії, Канаді та США. AISG опублікувала 20 досліджень до 1977 року, в якому була розформована. Деякі з цих досліджень використовувалися КМСБО в ранніх стандартах обліку.
1972	На 10-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів у Сідней Г. Бенсоном було висунуто пропозицію щодо створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Зокрема, обговорення цієї пропозиції відбулося з трьома країнами AISG (Великобританія, Канада, США); наступне обговорення пропозиції Г.Бенсона з представниками Австралії, Мексики, Нідерландів, Німеччини, Франції та Японії.
1973	Угода про створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, КМСБО) підписана представниками професійних організацій бухгалтерів країн Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Мексики, Нідерландів, Німеччини, США, Франції, Японії; КМСБО відкриває офіс у Лондоні за адресою: 3 St. Helen's Place, London; Пол Розенфельд (США, відряджений від Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів – The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) призначений першим секретарем КМСБО; КМСБО проводить своє перше засідання 29 червня у Лондоні; Г.Бенсона обрано першим головою КМСБО; КМСБО затверджує перший порядок денний з трьома проектами щодо: облікової політики, запасів, консолідованої фінансової звітності.

Відповідно до набуття ваги стандартами, що видавалися КМСБО, змінювалася його структура. Сьогоднішня триєдина структура організації подана в табл. 1.2.

Організаційно-правові форми існування видавників МСФЗ

Роки	Назва	
	Материнської структури	Власне видавника стандартів
1973-2000	немає	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
2001-2010	Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
2010 – до сьогодні	Фонд Міжнародних стандартів фінансової звітності	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

РМСБО – орган стандартотворення фонду МСФЗ. Фонд МСФЗ є неприбутковою організацією створеною згідно із законами штату Делавер, США, 8 березня 2001 року. Управлінська структура Фонду МСФЗ наведена на рис. 1.1.

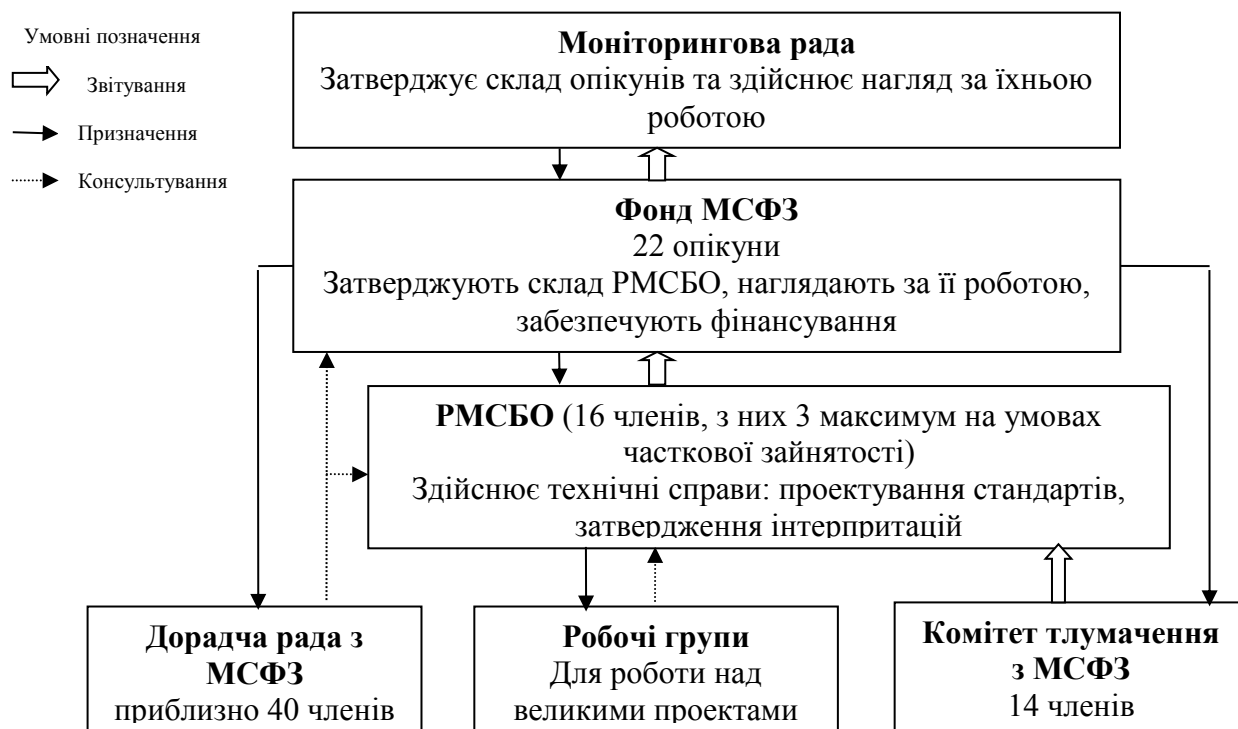


Рис. 1.1. Управлінська структура Фонду МСФЗ згідно із останніми змінами до його конституції

Елементами структури управління є:

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standards Board (IASB)*) – одноосібно відповідає за розробку МСФЗ та затверджує тлумачення МСФЗ;

Фонд МСФЗ (*IFRS Foundation*) – наглядає за роботою РМСБО, її структурою, стратегією, а також займається фінансуванням для

забезпечення її діяльності (до 31 березня 2010 року називався Фонд КМСБО);

Моніторингова рада (*Monitoring Board*) – наглядає за роботою опікунів Фонду МСФЗ, бере участь у висуванні кандидатів на опікунів Фонду МСФЗ та їх затвердженні.

Комітет з тлумачення МСФЗ (*IFRS Interpretations Committee*) – розробляє тлумачення МСФЗ для їх подальшого затвердження РМСБО. Це представники фахових бухгалтерських організацій, такористувачі фінансової звітності.

Дорадча Рада з МСФЗ (*IFRS Advisory Council*) – надає поради та консультації РМСБО та Фонду МСФЗ. Орган високого рівня, до складу якого входять провідні представники бухгалтерської професії, бізнесу, користувачі фінансової звітності, які обіймають керівні посади. Завданням дорадчої ради є сприяння прийняттю МСБО та підвищення авторитету діяльності КМСБО.

Робочі групи – цільові групи експертів за окремими проектами в порядку денному.

Згідно із п.6 Конституції Фонду МСФЗ, загальна чисельність опікунів фонду повинна бути 22 особи і мати таке представництво (рис. 1.2).

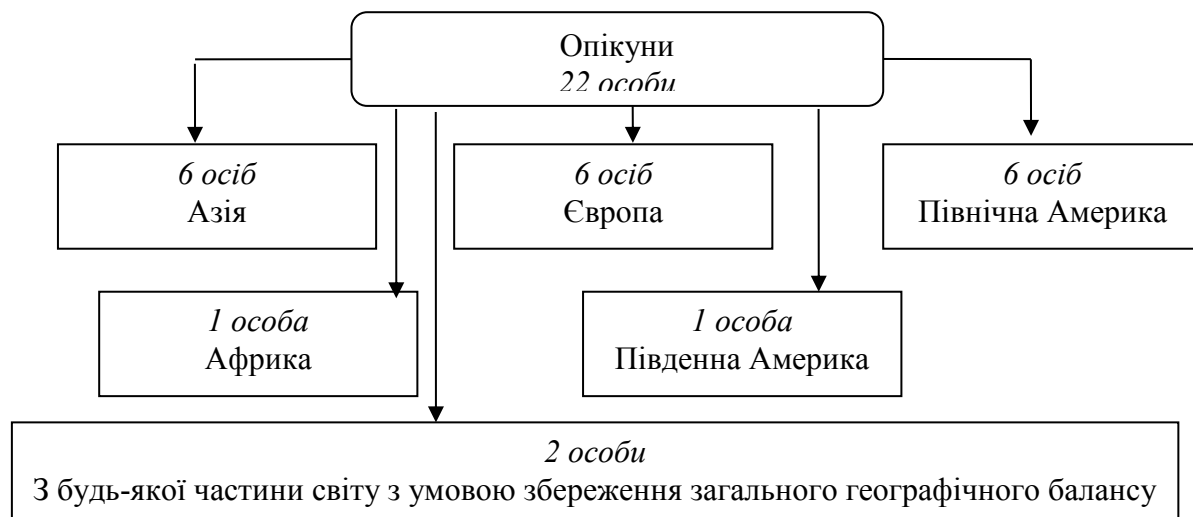


Рис. 1.2. Структура географічного представництва опікунів Фонду МСФЗ

Аналогічно до цього РМСБО повинна згідно з Конституцією складатися із 15 осіб: Азія – 4 особи, Європа – 4 особи, Північна Америка – 4 особи, Африка – 1 особа, Південна Америка – 1 особа та 1 особа з будь-якої країни світу з умовою збереження загального географічного балансу.

РМСБО розглядає одержані пропозиції щодо нових тем для розробки МСФЗ, які надходять від представників Ради, організацій-членів, членів Консультативної групи, інших організацій та окремих осіб. Штатний

персонал Ради МСБО готує перелік запропонованих тем, що розглядаються Радою МСБО. Після внесення теми до робочої програми починається процес розробки стандартів, який проходить такі потенційні стадії (рис. 1.3.).



Рис. 1.3. Процес розробки МСБО.

Кожен із МСБО має певну *структуру*, яка містить у більшості випадків такі елементи:

- вступ (введення), в якому визначаються галузі обліку, на які поширюється дія конкретного стандарту, його цілі та завдання;
- визначення – розкриття основних понять та їх трактування;
- окремі положення, що розкривають індивідуальні особливості стандарту, тобто опис методологічних проблем і шляхів їх розв'язання, в тому числі окремим розділом виділяються можливі альтернативні варіанти;
- вимоги до розкриття інформації, що встановлюють обсяг інформації, який має бути розкритий безпосередньо у фінансовій звітності та в примітках до неї;
- дату набрання чинності, тобто вказівку на період, з якого починає діяти стандарт або його окремі положення.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів опублікована в 1989 році. Радою з Міжнародних стандартів у 2010 році замінена на Концептуальну основу фінансової звітності.

Концептуальна основа є основою розроблених Міжнародних стандартів, встановлює концепції, покладені в основу складання та подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів (рис. 1.4).

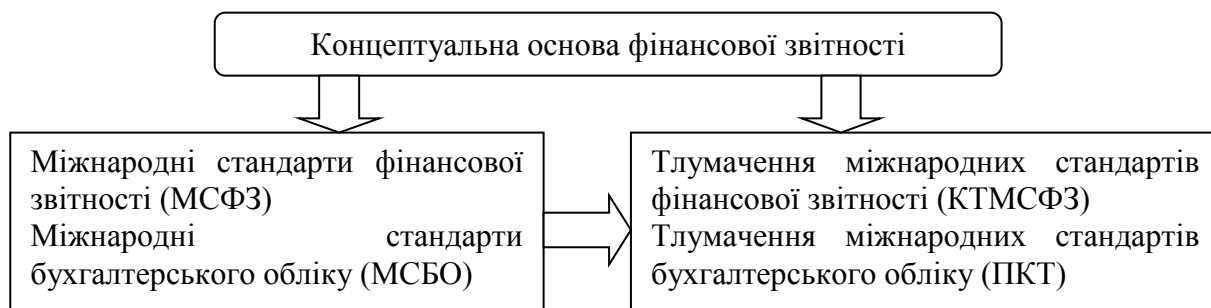


Рис. 1.4. Взаємозв'язок концептуальної основи з міжнародними стандартами

Метою Концептуальної основи є допомагати:

- Раді в розробці майбутніх МСФЗ і в перегляді існуючих МСФЗ;
- Раді в подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;
- національним органам з розробки стандартів у розробці національних стандартів;
- особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;
- аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;
- користувачам фінансової звітності у питаннях тлумачення інформації, що міститься у формах фінансової звітності, складених згідно із МСФЗ;

Концептуальна основа містить:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у формах фінансової звітності;
- в) визнання, визначення й оцінку елементів, з яких складаються форми фінансової звітності;
- г) концепції капіталу та збереження капіталу.

Концептуальну основу не вважають МСФЗ, вона не визначає стандарти для певних випадків оцінки або розкриття інформації. У деяких випадках можливі суперечності між Концептуальною основою і вимогами

МСФЗ. У випадку наявності такої суперечності вимоги МСФЗ приймаються як домінуючі над вимогами Концептуальної основи.

Міжнародні стандарти оперують поняттям **фінансові звіти загального призначення**, під якими розуміють фінансову звітність, що оприлюднюється.

Основою метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, результати господарської діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства, яка корисна для широкого кола користувачів при прийнятті ними виважених економічних рішень.

Згідно з концептуальною основою, **«мета фінансової звітності загального призначення** – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, яка корисна для нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання» [11].

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про:

- 1) фінансовий стан,
- 2) про наслідки операцій та інших подій,
- 3) інформація про минулі фінансові показники та про те, як управлінський персонал виконав свої обов'язки.

Якісні характеристики фінансової звітності – це ті критерії, які забезпечують корисну інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Вони застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансових звітах, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб. Фундаментальними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання (суттєвість, нейтральність, повнота, вільність від помилок). Посилювальними якісними характеристиками є порівнюваність, узгодженість, своєчасність, зрозумілість, можливість перевірки.

Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ виділяють *п'ять елементів фінансової звітності* (рис. 1.5): активи (assets); зобов'язання (liabilities); власний капітал (equity capital); доходи (income); витрати (expenses).

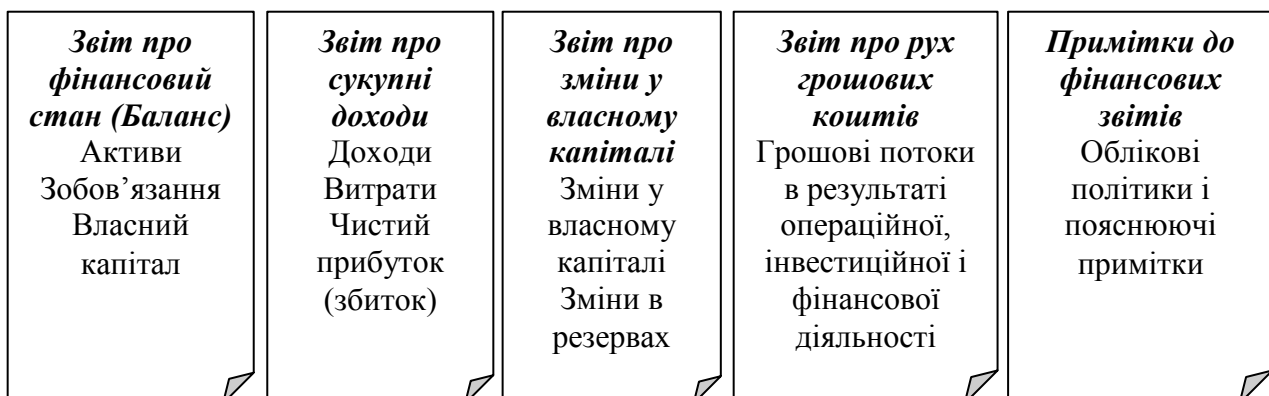


Рис. 1.5. Елементи фінансових звітів

Перші три елементи – активи, зобов’язання та власний капітал – пов’язані з відображення інформації в балансі. Інші елементи – доходи і витрати – характеризують результати господарської діяльності та відображуються у звіті про прибутки та збитки.

Існує дві концепції: фінансова та фізична (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Концепції капіталу та концепції збереження капіталу

Фінансова концепція капіталу	Фізична концепція капіталу
Згідно з цією концепцією, капітал є синонімом чистих активів чи власного капіталу підприємства. Фінансова концепція капіталу застосовується більшістю підприємств при складанні своєї фінансової звітності.	Згідно з цією концепцією, капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, яка базується, наприклад, на вироблених одиницях за день.
Збереження номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу.	Збереження фізичного капіталу (виробничої потужності).
Прибуток – збільшення фінансової суми чистих активів за період (за винятком господарських операцій із власниками).	Прибуток – збільшення фізичної виробничої потужності за період (за винятком господарських операцій із власниками).
Немає обмежень в оцінці.	Вимагає прийняття базової оцінки за поточною собівартістю.

Вибір бази оцінки та концепції збереження капіталу визначають облікову модель, яка використовується при складанні фінансової звітності.

Основні форми фінансової звітності за МСФЗ

Методичні матеріали

Принципових відмінностей у складі та форматах звітності відповідно до вимог МСФЗ та НП(С)БО немає. Звітність, складена за національними стандартами бухгалтерського обліку, можна вважати одним з варіантів формату звітності, які передбачені міжнародними стандартами. Тобто міжнародні стандарти пропонують більш творчий підхід до вибору формату звітності та набору статей звітності. Тоді як національні стандарти бухгалтерського обліку пропонують чітко визначену структуру і встановлений перелік статей.

Мета фінансової звітності – забезпечення інформації про фінансовий стан, господарську діяльність і грошові потоки підприємства, яка корисна для широкого кола користувачів з метою прийняття ними виважених економічних рішень. Для досягнення цієї мети, фінансова звітність складається з компонентів, наведених на рис. 2.1.

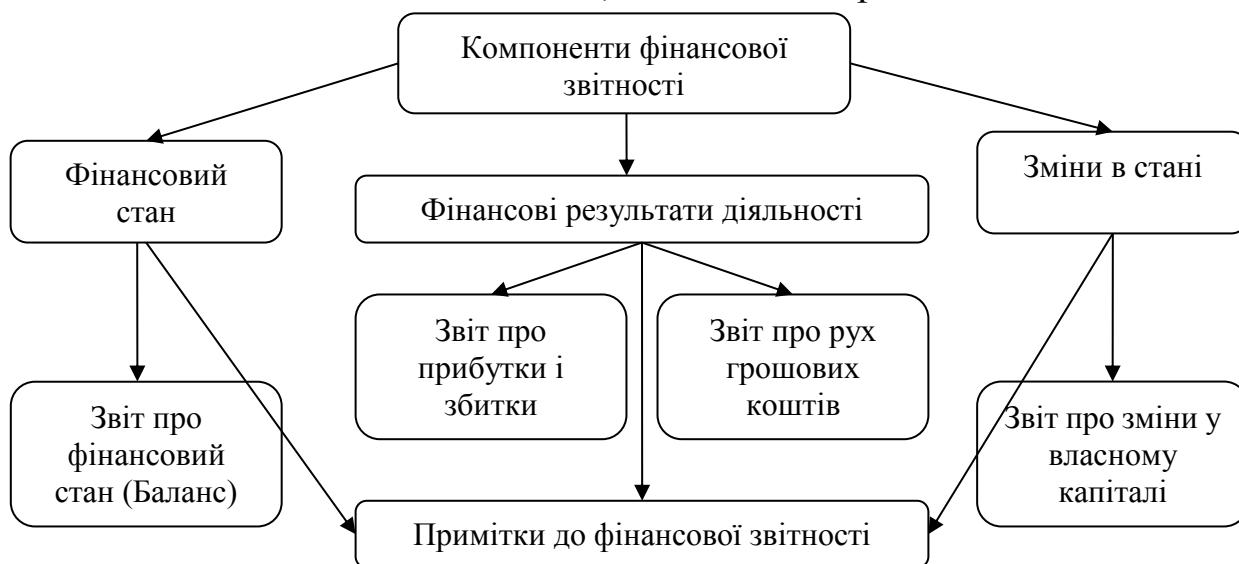


Рис. 2.1. Компоненти фінансової звітності

Міжнародними стандартами фінансової звітності рекомендується кілька варіантів подання статей у звітах, що вимагає від бухгалтера визначитись із форматом всіх звітів ще до початку її складання. Основні відмінності фінансової звітності за міжнародними стандартами та П(С)БО наведено в додатку Б.

Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, тому відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансових звітів» його називають

Звітом про фінансовий стан підприємства. Але застосовувати назви «Баланс», «Балансовий звіт» або інші, які б не вводили в оману користувачів, не заборонено. Основними елементами балансу є активи, зобов'язання і капітал. Рівняння Балансу наведено на рис. 2.2.

Міжнародні стандарти не визначають форму балансового звіту, але містять вимоги до подання і розкриття певних статей.



Рис. 2.2. Рівняння Балансу

Баланс може бути поданий у двох форматах:

Горизонтальний формат – активи розміщені у лівій частині звіту, а капітал і зобов'язання – у правій;

Вертикальний формат – спочатку записуються активи, а потім під ними капітал і зобов'язання.

Активи і зобов'язання подаються за одним із двох варіантів:

1) активи – у порядку зростання ліквідності, капітал і зобов'язання – за зменшенням терміну їх погашення;

2) активи – в порядку зменшення ліквідності, капітал і зобов'язання – за зростанням терміну їх погашення (рис. 2.3).

У процесі вибору статей звіту про фінансовий стан необхідно дотримуватися таких вимог:

а) використані назви та послідовність наведення статей (або групи подібних статей) можна змінювати відповідно до характеру суб'єкта господарювання та його господарських операцій, щоб надати інформацію, доречну для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання;

б) рядки вводяться, якщо розмір, характер чи функція статті або групи подібних статей такі, що їхнє окреме подання доречне для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи та, відповідно, поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації в своєму Звіті про фінансовий стан (Баланс).

Порядок розкриття окремих видів господарських операцій у балансі (виробничі запаси, основні засоби та ін.) залежить від виду господарської діяльності підприємства. У системі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є ряд галузевих положень обліку: сільське

господарство, будівництво, розвідка корисних копалин, положення яких використовуються при формуванні Приміток до фінансової звітності.

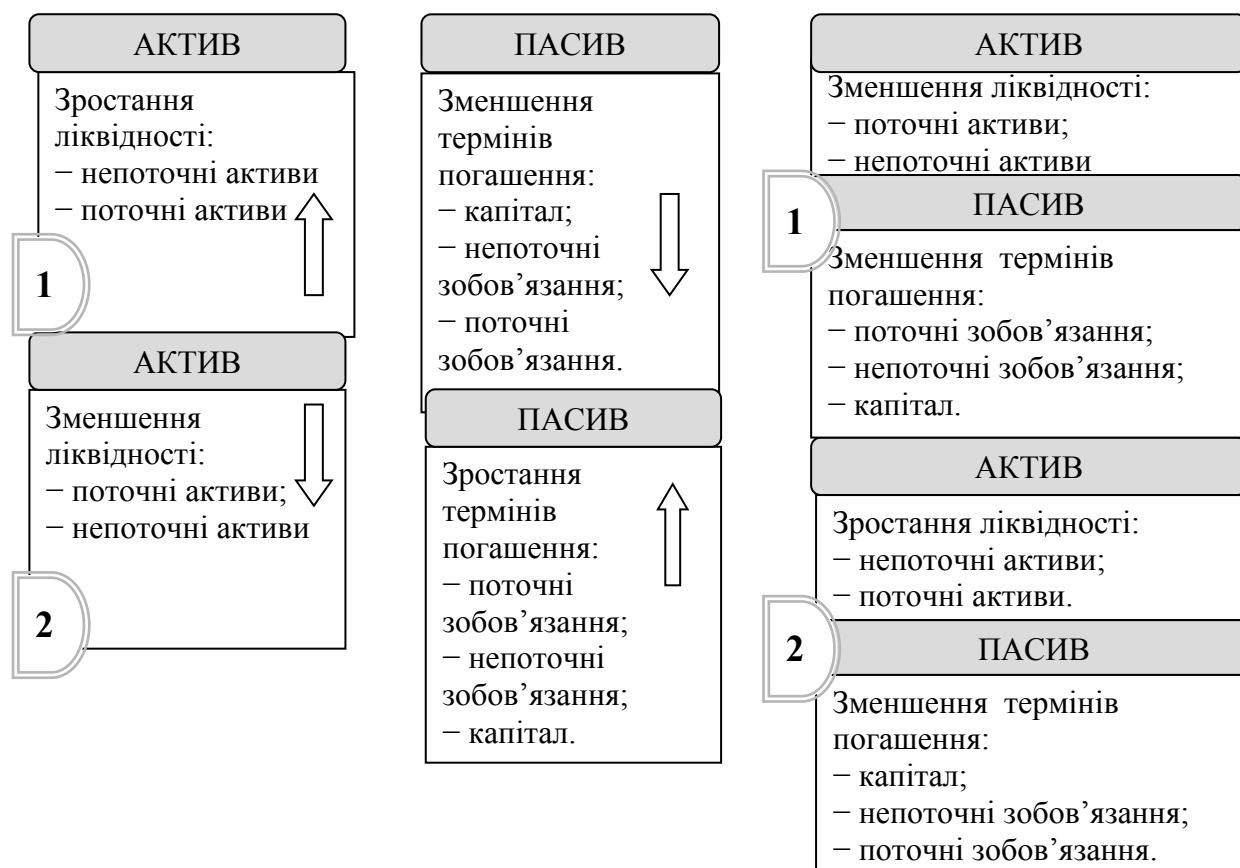


Рис. 2.3. Подання статей у Звіті про фінансовий стан (Баланс).

АКТИВИ = НЕПОТОЧНІ АКТИВИ + ПОТОЧНІ АКТИВИ
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ = НЕПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ + ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Звіт про доходи, витрати та фінансові результати господарської діяльності підприємства відповідно до п.10 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» називається *Звітом про прибутки та збитки*. У ньому доходи підприємства співвідносяться із його витратами для визначення прибутку/збитку. Він відображає результати господарських операцій суб'єкта господарювання за певний період (як правило, за рік).

У звіті про прибутки та збитки підлягають розкриттю наведені статті у вигляді їхнього розподілу за період:

а) прибуток або збиток за період, який відноситься до неконтрольованих часток і власників материнської компанії.

б) загальний сукупний прибуток за період, який відноситься до: власників материнської компанії та неконтрольованих часток.

Окремо розкриваються також доходи і витрати, які пов'язані із оцінкою до справедливої вартості. При цьому під *материнським*

підприємством розуміють суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

Неконтрольованою часткою є власний капітал у дочірньому підприємстві, та який не відноситься прямо чи безпосередньо до материнського підприємства.

Заголовки, додаткові рядки та проміжні підсумки у Звіті про сукупні доходи наводяться, коли таке подання доречно для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, тобто суттєве.

Підприємство також повинно розкривати у Звіті про прибутки та збитки показники прибутку на акцію за прибутками або збитками від господарської діяльності, яка триває, що належать власникам материнського підприємства, та за прибутками або збитками за період, що належать власникам материнського підприємства за кожним класом простих акцій, які мають різні права на частку в прибутку за звітний період.

Підприємству неюхідно також подавати аналіз витрат із використанням класифікації за їхнім характером чи за функцією на підприємстві у Звіті про прибутки та збитки або у примітках до Звіту про прибутки та збитки. Вибір методу аналізу витрат за їхнім характером чи функцією (собівартістю реалізації) залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Додаткові статті, заголовки, проміжні суми необхідно надавати у Звіті про прибутки та збитки, коли це вимагається МСБО, чи коли таке подання потрібне для правдивого відображення фінансової діяльності суб'єкта господарювання.

Згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», відображення грошових потоків протягом періоду відповідно до поділу господарської діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову здійснюється у *звіті про рух грошових коштів*.

Згідно з МСБО 7, "Грошові потоки – це надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів. Грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання. Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у визначені суми грошових коштів, і яким властивий незначний ризик зміни вартості" [8].

До грошових коштів та їхніх еквівалентів належать: депозити на вимогу, а також ті, що будуть погашені протягом наступних 3 місяців; облигації, придбані з правом викупу до 3-х місяців; придбані привілейовані акції із визначеною датою викупу до 3-х місяців; банківські овердрафти включаються до грошових коштів та їхніх еквівалентів, якщо вони є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання.

Структура звіту про рух грошових коштів наведена на рис. 2.4.

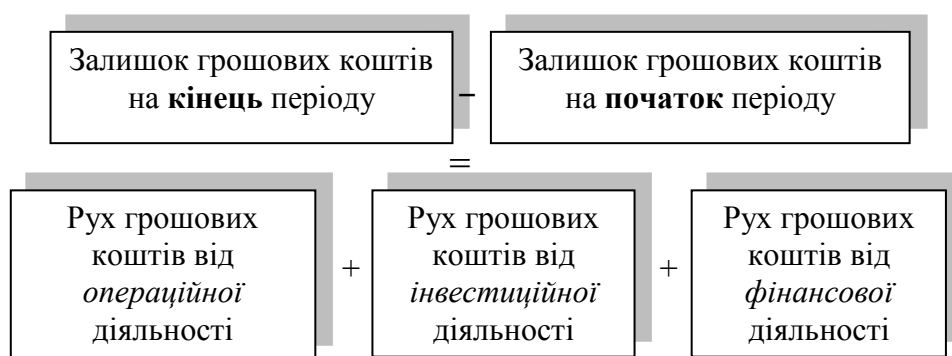


Рис. 2.4. Структура Звіту про рух грошових коштів

Одна господарська операція може давати грошові потоки, різні за класифікацією. Наприклад, при погашенні позики грошовими коштами сума складається із відсотків та основної частки боргу, відсотки можна класифікувати як операційну діяльність, а суму боргу – як фінансову.

Грошові потоки від операційної діяльності можуть бути подані прямим або непрямим методом. Прямий метод більш рекомендований, проте суб'єкти господарювання найчастіше використовують непрямий метод подання руху грошових коштів.

Суб'єкт господарювання звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи один з двох варіантів подання показників:

а) *прямий метод*, згідно якого розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів;

б) *непрямий метод*, відповідно до якого прибуток або збиток коригується до впливу господарських операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок чи нарахувань минулих або майбутніх надходжень чи виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також згідно зі статтями доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Зразок застосування кожного з методів наведено в Додатку В.

Недоліки та переваги кожного з методів представлена в табл. 2.1.

УВ МСБО 7 наголошується, що відобразити у Звіті грошові про рух грошових коштів, грошові потоки від операційної діяльності краще із застосуванням прямого методу. Згідно з МСБО 1, «Подання фінансових звітів», обов'язковим компонентом фінансової звітності є звіт, що відображає зміни у власному капіталі внаслідок господарських операцій та інших подій, окрім внесків учасників (власників) підприємства та розподілу капіталу (дивіденди тощо) між ними.

Таблиця 2.1

Недоліки і переваги застосування прямого і непрямого методів складання Звіту про рух грошових коштів

	Прямий метод	Непрямий метод
Переваги застосування	Відображає здатність підприємства генерувати достатньо грошових коштів для сплати заборгованості, інвестування та розподілу власникам. Така інформація краще задовольняє потреби користувачів фінансових звітів і допомагає у прийнятті економічних рішень.	Звіт за непрямим методом надає корисну інформацію про зв'язок між грошовими потоками, звітом про сукупні прибутки та збитки (або окремим звітом про прибутки та збитки) та звітом про фінансовий стан
Недоліки	Звіт не показує взаємозв'язку між нарахованим доходом та отриманими грошовими коштами.	Не дає ніякої додаткової інформації про грошові потоки від операційної діяльності.

Зміни у власному капіталі підприємства в період між двома датами балансу відображають збільшення або зменшення його чистих активів протягом періоду (рис. 2.5).

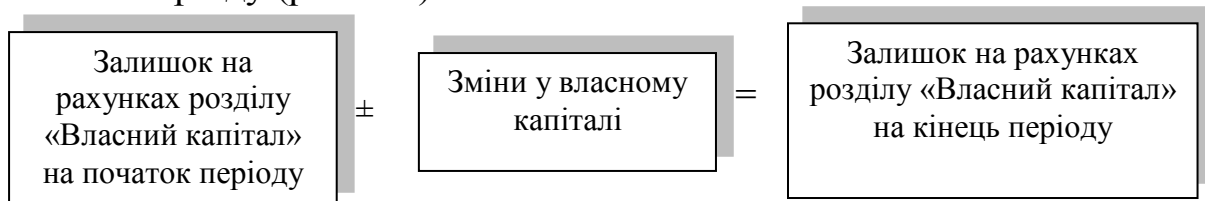


Рис. 2.5. Зміни у власному капіталі підприємства

Звіт про власний капітал, відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів», називається ***Звітом про зміни у власному капіталі***.

Для спрощення подання інформації у звіті про зміни у власному капіталі наводяться складові власного капіталу й операції, що призвели до змін у них. До звіту обов'язково формуються примітки, у яких подаються пояснення до всіх господарських операцій зі звіту про зміни у власному капіталі. Особливістю звіту є також необхідність розкриття змін за два періоди, тобто мають бути два періоди – попередній рік і поточний.

Подання фінансової звітності за МСФЗ

Формат приміток за МСФЗ не стандартизований. Примітки до фінансової звітності можуть подаватись у довільній формі із застосуванням тексту, таблиць, графіків і т.д. Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» у примітках до фінансової звітності потрібно наводити таку інформацію:

- про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства;
- таку, що вимагається МСБО, але не наведена безпосередньо у фінансовій звітності;
- яка не наводиться у фінансових звітах, але потрібна для правдивого відображення фінансового становища та результатів діяльності підприємства.

Примітки до фінансової звітності повинні подаватись у впорядкованому вигляді. До кожної статті, поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про зміни у власному капіталі, звіті про сукупний дохід та звіті про рух грошових коштів, **потрібно робити посилання** на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках (рис. 3.1).

...	Примітки	На 31.12 2019 р. Тис.грн	На 31.12 2018 р. Тис.грн	На 1.01 2018 р. Тис.грн
Активи				
Необоротні активи				
Основні засоби	Посилання в Балансі на примітки №13 про Основні засоби		811	20385
Інвестиційна нерухомість			983	7091
...				

Рис. 3.1. Посилання на Примітки в основних формах звітності

Щоб сформувати примітки необхідно скласти перелік інформації, який підлягає обов'язковому розкриттю у звітності за алгоритмом, наведеним на рис.3.2.

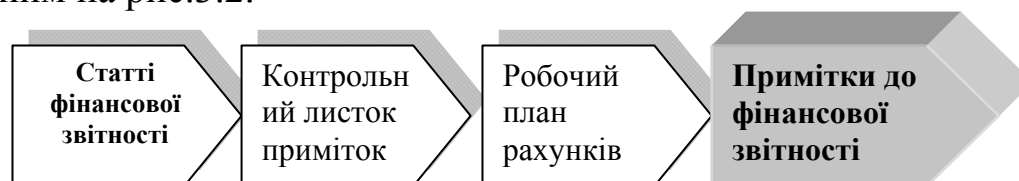


Рис. 3.2. Алгоритм формування приміток до фінансової звітності

Спочатку варто визначитися зі статтями, які наводяться у попередніх формах фінансової звітності. Потім для кожного рядка, скласти контрольний листок приміток, зразок якого наведено в табл. 3.1. Зразки таких таблиць можна розробити на підставі МСБО та МСФЗ, користуючись розділами «Розкриття у звітності», або ж скористатись готовими, розробленими аудиторською компанією Ernst & Young на сайті <http://www.ey.com/>.

Контрольний листок приміток
(витяг на прикладі статті «основні засоби»)

№ з/п	Пункт МСБО	Стаття звітності	Інформація розкрита		
		Основні засоби	Так	Ні	Н / П
1	МСБО (IAS) 16.42 МСФЗ (IAS) 12.65	Чи розкриває підприємство у відповідності до МСФЗ (IAS) 12 податкові ефекти, що виникають при переоцінці основних засобів, якщо вони мають місце.			
2	МСБО (IAS) 16.79	Чи була розкрита наступна додаткова інформація така: а) балансова вартість тимчасово не використовуваних основних засобів; б) загальна балансова вартість повністю амортизованих основних засобів, які все ще знаходяться в експлуатації; с) балансова вартість основних засобів, які вибули з активної експлуатації і призначених для вибуття; д) при використанні методу первісної вартості, справедлива вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості.			

Примітка:

Колонка «так» - інформація вже розкрита в основних формах звітності

Колонка «ні» - інформація не розкрита в основних формах звітності, а отже, її необхідно розкрити в примітках

Колонка «Н/П» - така інформація відсутня на підприємстві, тому її розкриття непотрібне

Після опрацювання всіх таблиць створюється перелік інформації, необхідної до розкриття у примітках. Користуючись даними обліку, формування відбувається у довільній формі, але в певній послідовності.

Згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», вказано, що *«облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Вимоги стандарту передбачають два підходи застосування облікових політик – ретроспективне та перспективне застосування»* [11].

Ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо господарських операцій, інших подій та умов так, нібито ця політика застосовувалася завжди.

Перспективне застосування – зміни в обліковій політиці є застосуванням нової облікової політики до господарських операцій, крім подій та умов, які відбуваються після дати змін в обліковій політиці.

Згідно з вимогами МСБО 8, облікова політика повинна відповідати таким вимогам: бути доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; бути достовірною та послідовною.

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до господарських операцій, інших подій або умов, які відрізняються за суттю від тих, що відбувалися раніше;

б) застосування нової облікової політики до господарських операцій, інших подій або умов, що не відбувалися раніше чи були несуттєвими.

Зміни в облікових політиках проводяться:

- у випадку, якщо цього вимагає новий або переглянутий МСФЗ;
- добровільно, якщо зміна призводить до надійного та більш доречного подання фінансової звітності;

- при застосуванні МСФЗ, який охоплює кілька прийнятних облікових політик, підприємство може змінити свою облікову політику з однієї прийнятної на іншу.

Добровільна зміна облікової політики має бути ретельно проаналізована.

Багаторазова зміна облікової політики без ретельного аналізу відповідних критеріїв застосування зміни облікової політики вважається помилковим підходом.

Згідно з МСБО 8, «*Зміни в обліковій оцінці* – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань, а також пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань» [11].

Зміни в обліковій оцінці застосовуються перспективно.

Перспективне застосування облікової оцінки – це визнання впливу облікової оцінки у поточному і майбутніх періодах, на які впливає така зміна. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації чи нових розробок і, відповідно, не вважаються виправленням помилок.

Унаслідок умов невизначеності, які властиві господарській діяльності, багато статей у фінансовій звітності не можна оцінити точно, а лише попередньо. Прикладом можливих попередніх оцінок є безнадійні борги, старіння запасів, справедлива вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань, строки корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікувані моделі споживання економічних вигод, утілених у них та гарантійні зобов'язання.

Помилки попередніх періодів – це пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один чи кілька попередніх періодів, що виникають через невикористання чи зловживання достовірною інформацією.

Основними причинами виникнення помилок минулих періодів може бути: неправильне застосування політики та неправильна інтерпретація фактів й обставин, які існують на кінець звітного періоду. При цьому помилки можуть бути математичні (випадкові) та шахрайські, тобто зумисні.

Фінансова звітність, яка містить як суттєві, так і несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення певного ефекту, не може вважатися такою, яка відповідає вимогам МСФЗ.

Потенційні помилки звітного періоду повинні виправлятися до затвердження фінансової звітності. Суттєві помилки минулих періодів, які виявлені у звітному періоді, виправляються шляхом перерахунку порівняльної інформації, представленої у фінансовій звітності звітного періоду.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», *звітним періодом* подання повного комплексу фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) є календарний рік. Якщо обрано інший період, у звітності зазначається:

- а) причини використання довшого або коротшого періоду;
- б) той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, є не повністю зіставними.

МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» рекомендує подання проміжних звітів (конкретних періодів не зазначається) у такому складі:

- а) стислий Звіт про фінансовий стан (Баланс);
- б) стислий Звіт про сукупні доходи, поданий як: стислий єдиний звіт; або стислий окремий Звіт про прибутки та збитки та стислий Звіт про сукупні доходи;
- в) стислий Звіт про зміни у власному капіталі;
- г) стислий Звіт про рух грошових коштів;
- г) деякі пояснювальні примітки.

Проміжні звіти містять проміжну фінансову звітність (стислу або повну) за періоди, наведені на рис. 3.3.

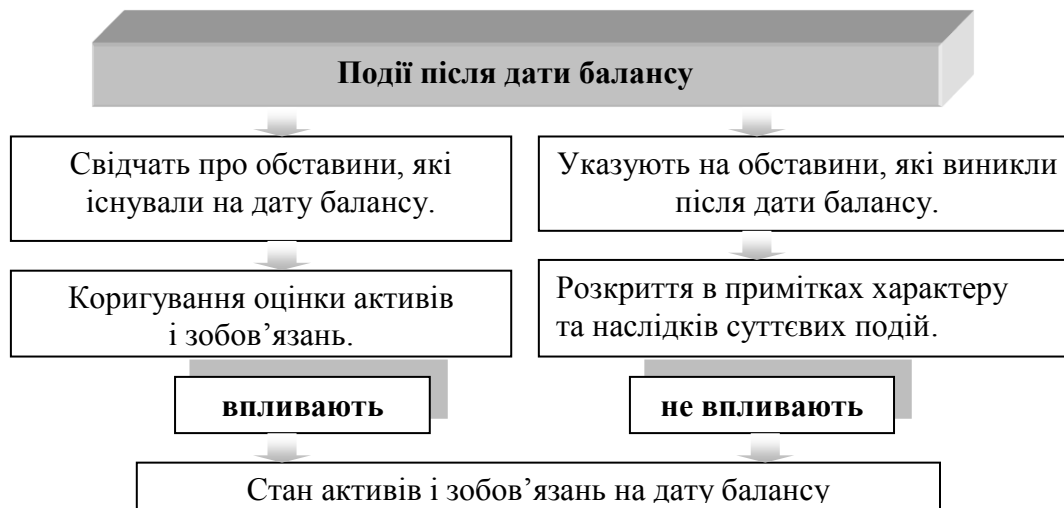


Рис. 3.5. Класифікація подій після дати балансу.

Коригування активів і зобов'язань необхідне у разі подій, які відбуваються після дати балансу та надають додаткову інформацію для визначення сум, пов'язаних із умовами, які існують на дату балансу.

Виділяють такі типи подій після звітного періоду:

- події, що свідчать про умови, які існували на кінець звітного періоду (тобто події, які вимагають коригування після звітного періоду за станом на звітний період);
- події, що свідчать про умови, які виникли після звітного періоду (тобто події, які не вимагають коригування після звітного періоду);
- події, що свідчать про умови, які виникли після звітного періоду (тобто, події, які не вимагають коригування після звітного періоду), але є суттєвими, тому вимагають розкриття інформації, яка може впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі складеної фінансової звітності.

Приклади вказаних типів подій після звітного періоду наведено на рис. 3.6 та 3.7.

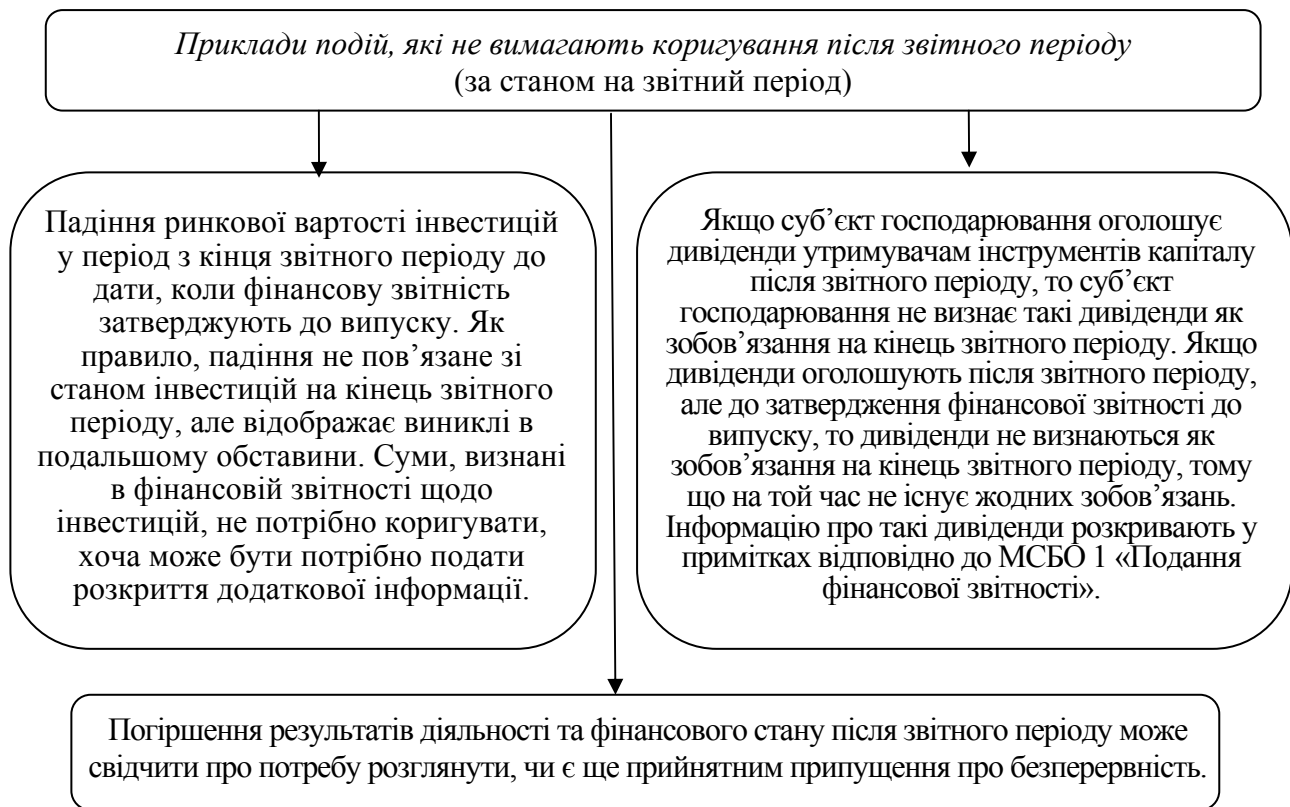


Рис. 3.6. Події, що не вимагають коригування після звітного періоду



Рис. 3.7. Події, що вимагають коригування після звітного періоду

Щоб перейти суб'єктам господарювання на міжнародні стандарти обліку, необхідно вжити ряд заходів (рис. 3.8).

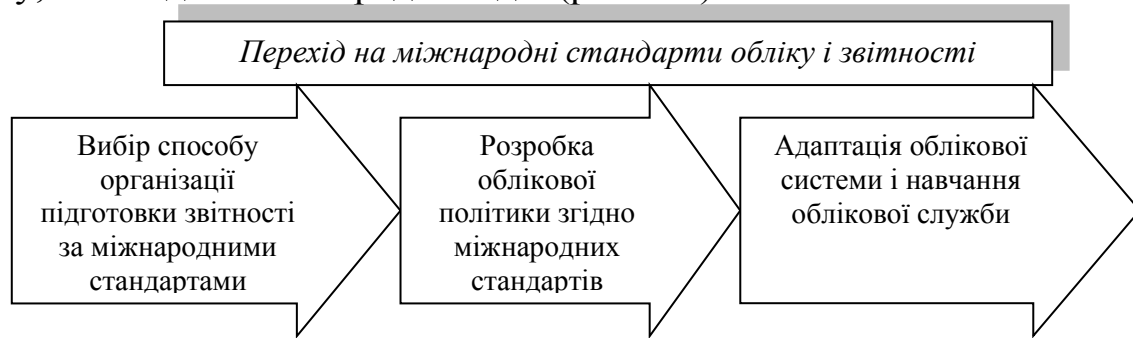


Рис. 3.8. Процес переходу на міжнародні стандарти

На практиці виокремлюють два основні методи складання звітності при переході з національних до міжнародних стандартів: трансформація фінансової звітності та конверсія (рис. 3.9).

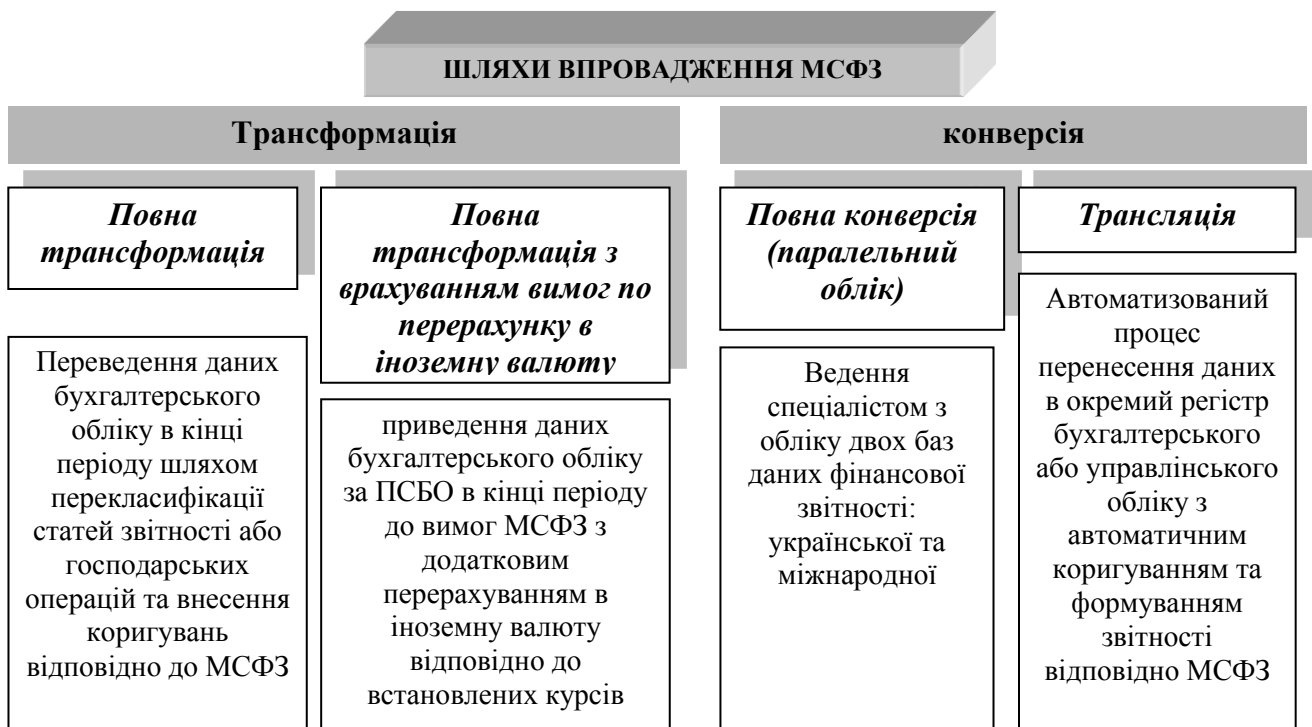


Рис. 3.9. Методи складання звітності при переході з національних стандартів до МСФЗ

Переваги і недоліки кожного зі способів отримання звітності за МСФЗ наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Порівняльна характеристика способів отримання звітності за МСФЗ

Характеристика	Паралельний облік		Трансформація звітності	
	Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
Достовірність звітності	Потенційно високий ступінь надійності інформації	–	–	Потенційно високий інформаційний ризик. Неминуча присутність суб'єктивних оцінок
Витратність (навчання персоналу, витрати на програмне забезпечення, витрати на реорганізацію системи управління в підприємства та ін)	–	Вид підприємства істотних витрат	Не вимагає від підприємства істотних витрат	–
Період складання звітності	–	Тривалий, тому що має на увазі «налагодження» системи паралельного обліку	Нетривалий період	–
Оперативність складання звітності	Практично одночасно із складанням української звітності	–	–	Тільки після складання української звітності

Перевага впровадження паралельного обліку – потенційно нижчий рівень ризику неточної інформації, відображеної у фінансовій звітності, тому що для відображення господарської операції за П(С)БО та МСФЗ потрібні суттєві додаткові витрати (витрати на кваліфікований у сфері МСФЗ персонал, програмне забезпечення, реорганізацію підрозділів компанії тощо). Для цього потрібний тривалий період часу, у зв'язку з тим, що вони стосуються багатьох напрямків фінансово-господарської діяльності підприємства.

До переваг трансформації звітності у порівнянні з паралельним обліком можна віднести невисокі фінансові та часові витрати. Водночас, звітність, яка отримана в результаті трансформації, має високий

інформаційний ризик, оскільки при її здійсненні неминучі суб'єктивні оцінки.

У процесі трансформації показників фінансової звітності виникає потреба коригування сум. Для цього складаються кореспонденції рахунків, які класифікуються на два види (рис. 3.10).

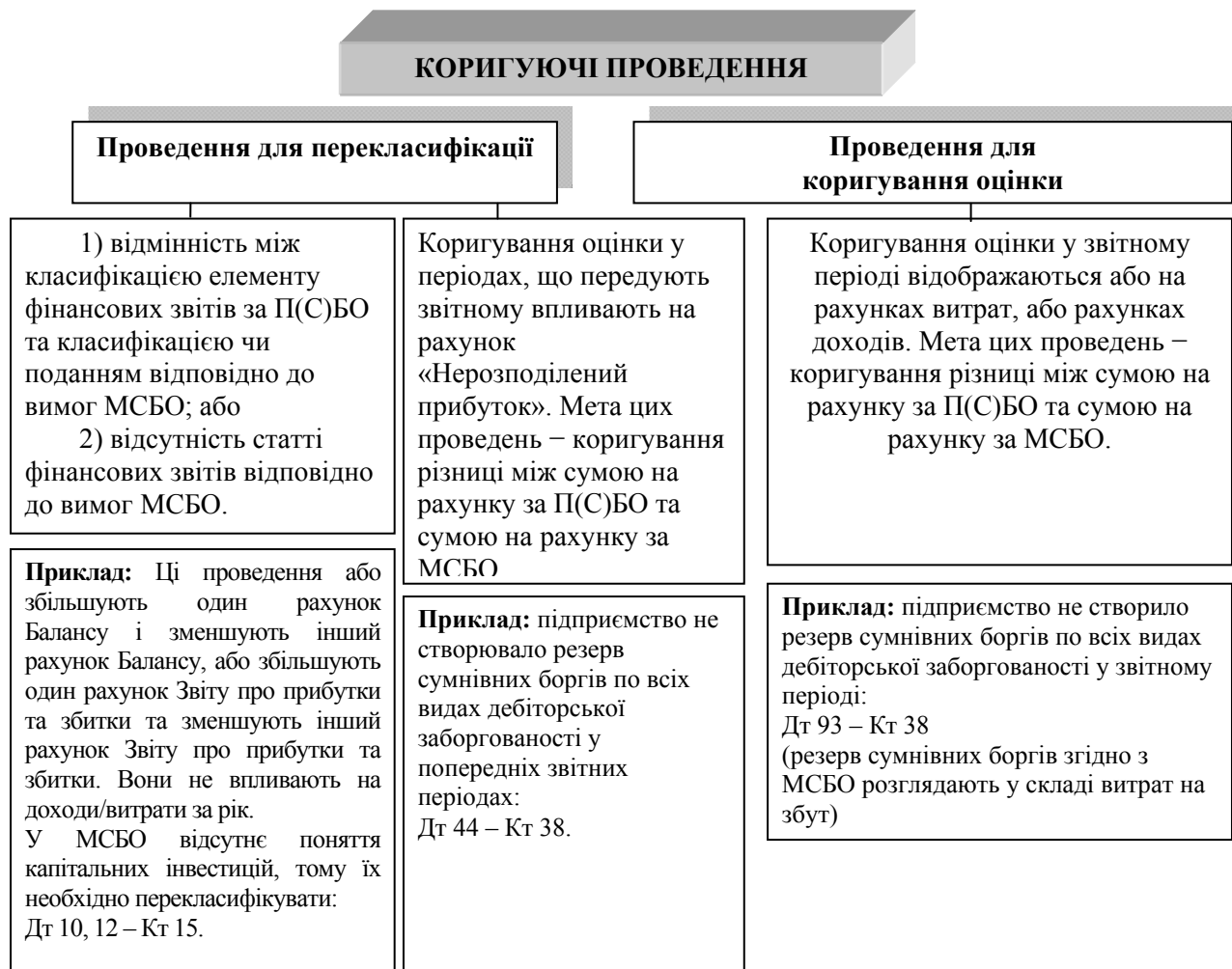


Рис.9. Види коригувань у фінансовій звітності

Перекласифікація (перенесення активів, пасивів, доходів, витрат з однієї статті звітності в іншу зі складанням відповідних кореспонденцій). Наприклад, малоцінні швидкозношувані предмети згідно з МСБО потрібно зарахувати до складу виробничих запасів;

Зміна у підходах до визнання й оцінки окремих статей звітів (виправлення при зміні оцінки відображаються шляхом складання кореспонденцій з використанням рахунків доходів, витрат і прибутку). Наприклад, якщо вартість основних засобів згідно з П(С)БО відрізняється від їхньої вартості за МСБО;

Виправлення помилок у зв'язку з розбіжностями між П(С)БО та МСБО *звітного періоду* (передбачає складання кореспонденцій з використанням рахунків доходів і витрат);

Виправлення помилок у зв'язку з розбіжностями між П(С)БО та МСБО періоду, що передує звітному (передбачає коригування сальдо нерозподіленого прибутку). Наприклад, якщо складається звіт про фінансовий стан і звіт про сукупні доходи за 2021 рік, то необхідна трансформація залишків на 31.12.2019 через коригування сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки» та перекласифікацію статей.

Методи реалізації процесу трансформації можуть значно варіюватися у різних суб'єктів господарювання. Найчастіше, в практиці зустрічаються два види методики трансформації, характеристику яких наведено на рис.3.11: перший метод – трансформують безпосередньо *статті звітності*; другий – трансформують дані по рахунках на рівні *оборотно-сальдової відомості*.

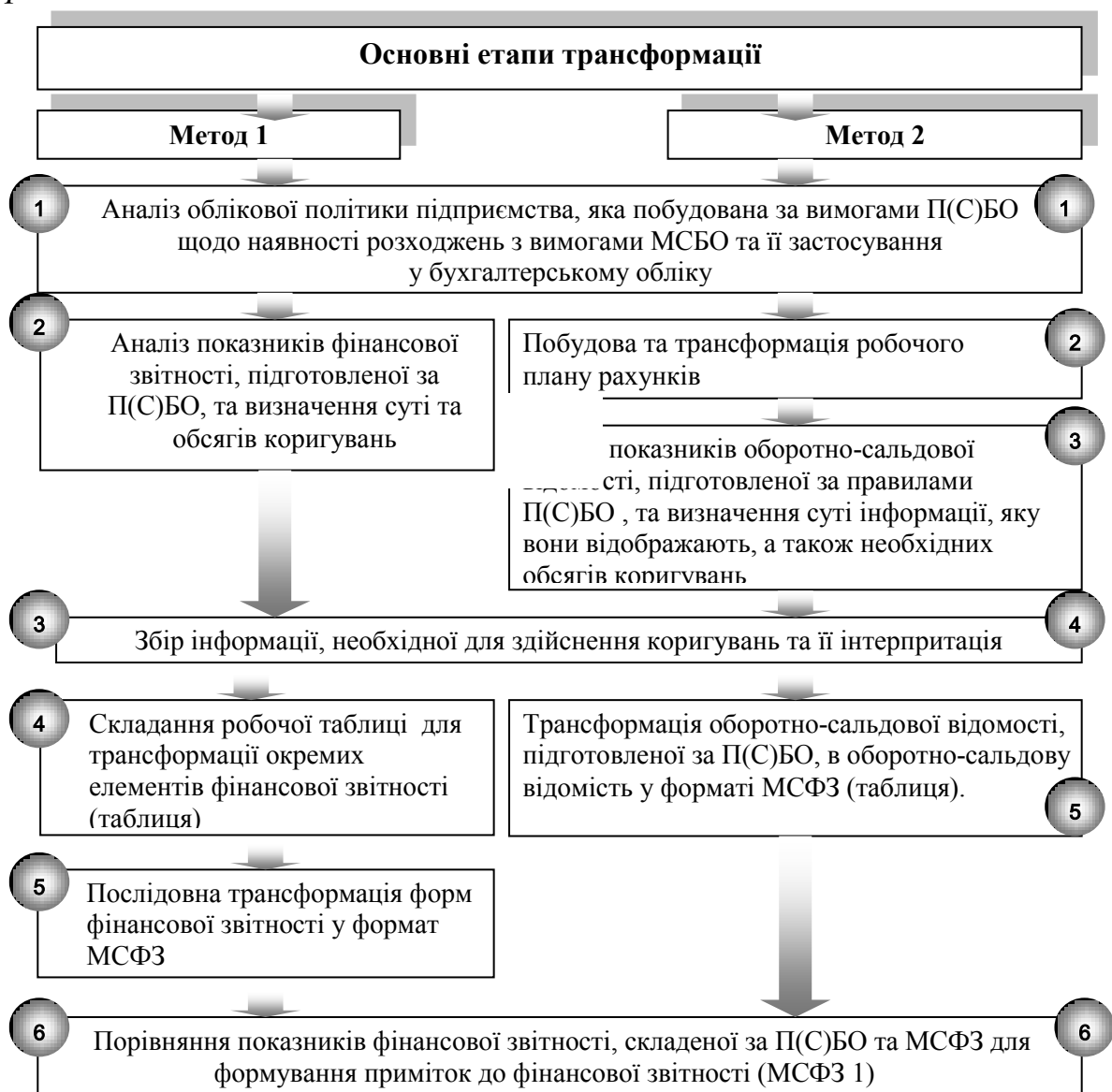


Рис. 3.11. Основні варіанти трансформації фінансової звітності