

*Демиденко Л.П., к.е.н. доцент, ВНЗ Київська державна академія водного транспорту ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного, Пильнова В.П.*

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ**

*Розглянуто основні питання практики застосування МСФЗ в Україні. Визначено труднощі процесу прийняття та запровадження МСФЗ в Україні на основі зарубіжного досвіду. Обґрунтовано основні проблеми та переваги впровадження МСФЗ в Україні.*

*Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, положення (стандарту) бухгалтерського обліку, інформація, користувачі.*

*Рассмотрены основные вопросы практики применения МСФО в Украине. Определены трудности процесса принятия и внедрения МСФО в Украине на основе зарубежного опыта. Обоснованы основные проблемы и преимущества внедрения МСФО в Украине.*

*Ключевые слова: финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, положения (стандарты) бухгалтерского учета, информация, пользователи.*

*In the articles the considered basic questions of practice of application of MSFZ are in Ukraine. Certain difficulties of process of acceptance and introduction of MSFZ in Ukraine on the basis of foreign experience. Basic problems and advantages of introduction of MSFZ are grounded in Ukraine.*

*Key words: financial reporting, international standards of the financial reporting, positions (standards) of record-keeping, information, users.*

*Постановка проблеми.* Україна була однією з перших країн на пострадянському просторі, що задекларувала курс на впровадження міжнародних підходів до побудови національної системи бухгалтерського обліку, які в основному були представлені міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (згодом фінансової звітності). І ось лише в 2011 році задекларована ціль втілилася у Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 12.05.2011 р. [9]. На початку 2012 року у періодичних виданнях з'являється все більше публікацій, присвячених практичним аспектам першого застосування МСФЗ та процесам трансформації бухгалтерського обліку на підприємствах у нових умовах господарювання [2, 3, 11, 13, 15]. А у лютому 2012 року Міністерство фінансів України навіть відкрило сайт, присвячений МСФЗ [16]. Останнім часом у вітчизняному законодавстві відбулось багато змін стосовно впровадження МСФЗ в Україні. Проте у науковій літературі проблеми, з якими зіткнулись українські підприємства в контексті цих змін, поки залишаються недостатньо висвітленими, також не приділяється увага питанню вартості переходу на МСФЗ для України.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Проблемами обліку за МСФЗ в останні роки займаються багато українських, російських та зарубіжних авторів. Питання застосування міжнародних стандартів і покладення їх в основу реформованої національної системи бухгалтерського обліку завжди було дискусійним як в наукових колах, так і серед фахівців-практиків. Найбільш ґрунтовно свої позиції щодо впровадження міжнародних стандартів висвітлювали у своїх працях Васильєва В.Г., Костюченко К.С. [3], Голов С.Ф. [5-7], Касьяненко Т.Г. [12], Колінько Н.І., Єзерська Т.Є. [13], Корінько М.Д., Г.Б.Тітаренко [14], Світлична В.Ю., Малик С.М. [17], Лапішко М.Л. [15], Хілл Б. [1] та інші дослідники.

*Мета статті.* Викладення актуальних та важливих питань щодо практики застосування МСФЗ в Україні.

*Виклад основного матеріалу.* Починаючи з 1 січня 2012 року, набрали чинності норми Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. № 3332-VI [1] щодо складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, за міжнародними стандартами. Відповідно до цього Закону «міжнародні стандарти фінансової звітності – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності».

МСФЗ – це документи, які визначають загальний підхід до складання фінансової звітності, а також пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємств. Вони вміщують:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності IFRS.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності IAS.
3. Тлумачення, зроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним Комітетом з інтерпретацій (SIC) [16].

Слід зазначити, що МСФЗ мають рекомендаційний характер, що найбільше відповідає сучасній ринковій економіці.

Існує декілька шляхів уніфікації та стандартизації національних облікових систем, основними з яких є:

- застосування МСФЗ як національних стандартів без змін в «чистому вигляді»;
- розробка національних стандартів бухгалтерського обліку на основі принципів МСФЗ;
- розробка національних стандартів бухгалтерського обліку автономно від МСФЗ (табл. 1).

**Таблиця 1. Підходи до застосування МСФЗ у різних країнах [10, с. 120].**

№ з/п	Форма використання МСФЗ	Країни
1.	Національні стандарти розробляються автономно без використання основних концепцій МСФЗ	США, Канада, Великобританія, Німеччина, Іспанія, Австрія, Японія, Корея, Бельгія, Росія
2.	Національні стандарти розробляються окремо, хоча при цьому використовуються основні концепції МСФЗ. Посилання на МСФЗ відсутнє у національних стандартах, які можуть дати більший або менший вибір методів чи підходів	Франція, Литва, Португалія, Словаччина, Чехія, Україна, Туреччина, Норвегія, Індія, Сінгапур, Південна Африка, Мексика
3.	Національні стандарти розробляються окремо, хоча при цьому використовуються основні концепції МСФЗ. Але кожен національний стандарт містить розділ, в якому дається порівняльна характеристика цих стандартів з відповідними МСФЗ	Італія, Швеція, Данія, Югославія, Австралія, Гонконг
4.	При розробці національних стандартів враховуються норми і правила відповідних МСФЗ	Молдова, Болгарія, Словенія, Іран, Філіппіни, Китай, Чилі, Туніс
5.	МСФЗ використовуються без змін як національні стандарти, але з додатковими поясненнями	Латвія, Вірменія, Грузія, Румунія, Хорватія, Непал, Македонія, Киргизстан, Мальта, Панама, Гаїті
6.	МСФЗ використовуються без змін як національні стандарти. По питаннях, які не розкриті в МСФЗ, розробляються власні національні стандарти	Малайзія, Папуа-Нова, Гвінея
7.	МСФЗ використовуються як національні стандарти, але в окремих випадках вони можуть бути пристосовані до місцевих вимог та обставин	Польща, Албанія, Колумбія, Ямайка, Таїланд, Уругвай, Замбія, Кенія, Судан
8.	Національні стандарти відсутні. МСФЗ формально невизнані але, як правило, використовуються	Ботсвана, Лесото

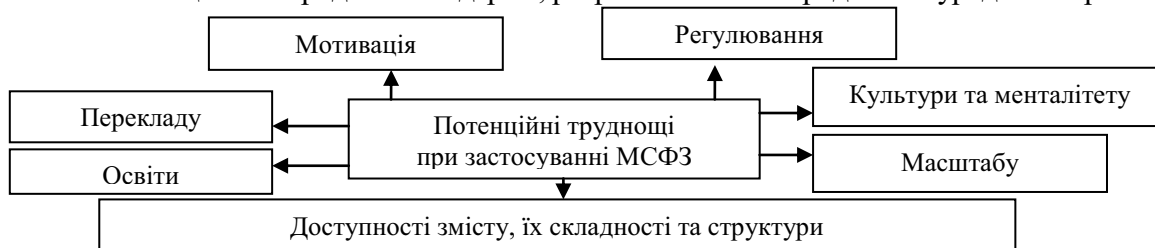
Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюються в умовах існуючої системи державного регулювання бухгалтерського обліку, що передбачає створення адекватних регуляторних передумов. Це пов'язано з тим, що правова система країни може суттєво обмежити можливість легалізації міжнародних стандартів, розроблених міжнародним неурядовим органом.

Україна пішла шляхом розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які ґрунтуються на основних концепціях МСФЗ. Незважаючи на те, що П(С)БО та МСФЗ мають однакову концептуальну основу, між ними існує певна невідповідність, пов'язана із тим, що прийняття, запровадження та трансформація фінансової звітності відповідно до МСФЗ в окремо взятій країні відбувається в середовищі та під впливом певних економічних, політичних, правових і культурних чинників.

Міжнародна федерація бухгалтерів визначила основні труднощі, з якими стикаються країни при запровадженні МСФЗ (рис. 1).

Крім перерахованих на рис. 1, в Україні виникли ще додаткові проблеми.

1. Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюється в умовах існуючої системи державного регулювання бухгалтерського обліку, що передбачає створення адекватних регуляторних передумов. Це пов'язано з тим, що правова система країни може суттєво обмежити можливість легалізації міжнародних стандартів, розроблених міжнародним неурядовим органом.



**Рис. 1. Труднощі процесу прийняття та запровадження МСФЗ [4, с. 23].**

Означена проблема стосується насамперед відсутністю зв'язку між національними П(С)БО України та законами і кодексами, які впливають на застосування МСФЗ. Зокрема, понятійний апарат Господарського і Цивільного кодексів в окремих випадках не відповідає понятійному апарату бухгалтерського обліку, який застосовується в П(С)БО та інших нормативних актах.

2. Однією з проблем є те, що після запровадження П(С)БО в Україні існує суттєва відмінність між бухгалтерським обліком і оподаткуванням, яка полягає в їх різних цілях, завданнях, принципах і методах обчислення оподаткованого прибутку. Така відмінність, з одного боку, не захоює застосування принципів МСФЗ, а з іншого – ускладнює контроль за дотриманням податкового законодавства.

3. Як свідчать результати аналізу нормативно-правової бази України, більшістю галузевих міністерств та відомств не розроблено методологічне забезпечення бухгалтерського обліку, яке враховувало б галузеву специфіку, хоча це повинно бути зроблено. Так, в Україні всі підприємства заповнюють уніфіковані форми фінансової звітності, що позбавляє їх можливості самостійно виділяти або об'єднувати балансові статті, виходячи з їх суттєвості. Для урахування галузевої специфіки Радою з МСФЗ розроблені окремі стандарти, наприклад, МСБО 11 «Будівельні контракти», МСБО 41 «Сільське господарство» тощо.

В умовах невідповідності податкового законодавства нормативним актам, що регулюють бухгалтерський облік, існує різний ступінь законодавчої захищеності податкового та бухгалтерського обліку. Ця обставина дає змогу при створенні та використанні податкового законодавства нехтувати правилами і поняттями. Усе це суттєво ускладнює зв'язок процесу гармонізації та розвитку системи бухгалтерського обліку, яка стає залежною від податкового законодавства [11, 13].

Хоча є деякі проблеми із застосуванням стандартів, але вигоди застосування МСФЗ переважають (табл. 2).

**Таблиця 2. Переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів.**

Користувачі	Переваги застосування МСФЗ
Компанії	Підвищення якості інформації для прийняття рішень менеджерами; полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел; зниження вартості капіталу.
Інвестори	Підвищення якості інформації для прийняття рішень; зміцнення довіри до поданої інформації; краще розуміння ризиків і прибутковості.
Державні діячі	Зміцнення українського ринку капіталу й підвищення його привабливості; полегшення доступу до світових ринків капіталу.
Національні органи регулювання	Зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання; підвищення стандартів розкриття фінансової інформації; більш широкі можливості щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній.
Інші зацікавлені особи	Підвищення довіри й поліпшення економічних перспектив для бухгалтерської та аудиторської професій; поліпшення звітності за новими та іншими аспектами бізнесу.

Вигоди від впровадження МСФЗ роблять її досить привабливою. У результаті підприємства дістають можливість виходу на міжнародні ринки, залучення додаткових інвестицій, оскільки така звітність більш інформативна і зрозуміла для іноземних інвесторів. Крім того, впровадження МСФЗ дозволило удосконалити організаційну структуру підприємств в цілому і обліку зокрема [5, 7].

Таким чином, можна зробити висновок, що згідно з міжнародною практикою звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача. Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, отримати прозору інформацію про свою діяльність.

Сьогодні МСФЗ виступають ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для доходів і витрат, оцінює активи і зобов'язання, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати наявні фінансові ризики у суб'єктів звітування, а також порівнювати результати їхньої діяльності з метою забезпечення адекватного оцінювання їхнього потенціалу та прийняття відповідних управлінських рішень.

Перехід України на МСФЗ, поза сумнівом, надає низку переваг як для економіки країни загалом, так і для окремих компаній. Переваги цього переходу полягають у забезпеченні припливу іноземних інвестицій в економіку України. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів із бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання, оскільки не буде потрібно витрачати час, зусилля та кошти на підготовку звітності за МСФЗ на додачу до П(С)БО.

У свою чергу суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм в їхньому виборі.

Підвищення прозорості компаній, тобто забезпечення прозорості суб'єктів національної економіки, має величезне значення, оскільки ринкова вартість капіталу визначається двома головними чинниками: майбутніми доходами та майбутніми ризиками та деякі ризики дійсно характерні для діяльності самих організацій, проте є й такі, які спричинені нестачею потрібної інформації, відсутністю точних відомостей про прибутковість капіталовкладень. Кредитори й інвестори згодні отримувати менший прибуток, але бути впевненими в тому, що достовірна, справедлива і точна інформація знизить їхній ризик. Вимога розкриття реального власника, що міститься в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСБО 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», буде сприяти підвищенню довіри до українських контрагентів, що сприятиме розширенню експортних можливостей [2, 8].

*Поширення якості статистичної інформації і можливостей її зіставлення з іншими країнами.* Можливість опиратися під час розрахунку інвестиційних проектів на достовірнішу інформацію покращить планування, а відтак і реалізацію інвестиційних проектів, що сприятиме додатковому припливу як внутрішніх, так і зовнішніх інвестицій в економіку України.

Сприяння виходу на міжнародні ринки капіталу, що уможливило зростання ринкової капіталізації шляхом збільшення попиту на акції українських емітентів, зниження ціни залученого капіталу через те, що аудит звітності за МСФЗ дешевший за аудит і трансформацію з П(С)БО, відповідно, це надає підприємству можливість знизити витрати і таким чином підвищити конкурентоспроможність.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан підприємства. Тому цінність МСФЗ важлива не тільки для зарубіжних, але й для національних інвесторів також.

**Висновки.** Сьогодні процес запровадження стандартів МСФЗ в Україні супроводжується труднощами фінансового, організаційного, ментального, кадрового характеру тощо. Однак переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно. Вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності, оскільки така звітність має забезпечувати повноту та достовірність інформації про діяльність підприємства, надаючи можливість оцінити та проаналізувати його привабливість для зарубіжних та національних інвесторів, кредиторів. За допомогою МСФЗ українські компанії зможуть ефективніше вирішувати такі завдання, як постійне забезпечення керівництва компаній достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень, оцінювання наслідків їх прийняття. Принципи, закладені в порядок формування таких стандартів, роблять звітність згідно МСФЗ адекватнішою і здатною відобразити реальний майновий стан організацій, дозволяє зменшити ризики для інвесторів, забезпечити прозорість і зрозумілість інформації, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку.

**Серед напрямів подальших наукових досліджень слід зазначити:**

- дослідити економічні вигоди та витрати, які отримує Україна після впровадження МСФЗ, шляхом проведення ретроспективного аналізу даних щодо залучення іноземного капіталу, динаміки рівня економічних показників добробуту країни як на національному, так і на рівні окремих галузей та підприємств;

- обґрунтувати, розробити та видати деталізоване роз'яснення МСФЗ на українській мові з урахуванням термінологічного розуміння приписів МСФЗ та усвідомлення "мовних" особливостей тексту таких стандартів, а також процедури подальшого поширення МСФЗ на малі компанії, шляхом розробки спеціальних форм МСФЗ для малого бізнесу.

Тільки такий підхід до "прочитання" МСФЗ здатний зробити застосування стандартів при веденні бухгалтерського обліку корисним не тільки з позицій дотримання приписів нормативних актів, а й з погляду розуміння бухгалтерської інформації внутрішніми і зовнішніми користувачами такої звітності.

**Література**

1. Бенджамін Хілл. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: програма фінансового навчання / Б. Хілл. – К: Проект USAID "Розвиток ринків капіталу", 2010. – 37 с.
2. Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами / Н.В. Бондарчук // Економічні науки. – Сер. «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 1. – 2012. – С. 116–121.
3. Васильєва В.Г. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: проблеми та перспективи / В.Г. Васильєва, К.С. Костюченко // Економічний простір. – 2012. – №60. – С. 29–37.
4. Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №9. – С. 23–24.
5. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8–9. – С. 54.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Моногр. – К: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
7. 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.
8. Дідиловський О.М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О.М. Дідиловський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 1 (19). – С. 142–146.
9. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”.
10. Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 листопада 2011 р.: збірник тез та виступів / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. – 438 с.
11. Каткова Н.В. Колізії складання фінансової звітності в Україні / Н.В. Каткова // Економічні науки. – Сер. «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 2. – 2012. – С. 70–77.
12. Касьяненко Т.Г. Преобразование финансовой отчетности предприятия для целей оценки бизнеса: Учеб. пособие / Т.Г. Касьяненко. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 167 с.
13. Колінько Н.І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н.І. Колінько, Т.Є. Єзерська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 215–220.
14. Корінько М.Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: Монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тігаренко. – К.: Книги для бізнесу, 2009. – 471 с.
15. Лапішко М.Л. Нові вимоги МСФЗ до формування фінансової звітності / М.Л. Лапішко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 1 (44). – С. 326–330.
16. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)
17. Світлична В.Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В.Ю. Світлична, С.М. Малик // Комунальне господарство міст. – Сер. «Економічні науки». 36. наук. праць. – 2011. – №100. – С. 234–241.