

Надруковано: Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства України [Текст] : кол. монографія / [Ю. Б. Слободяник, Ю. М. Тимощенко та інші.] ; за ред. С. А. Меховича, В. О. Матросової, Н. Ю. Єршової. – Харків : НТУ «ХПІ», 2011. – 431 с. : іл. – ISBN 978-966-2579-95-6. [С. 19-28].

РОЗДІЛ 1. ГЛАВА 1. СТАН ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У РЕАЛЬНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

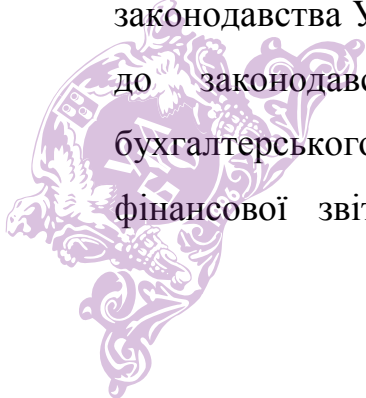
Поступова інтеграція у світове господарство, необхідність усунення економічних і торгівельних бар'єрів, активізація надходжень іноземних інвестицій, вихід на світові ринки капіталу, формування конкурентоздатного ринкового середовища обумовили реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. Питання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) значно актуалізувалося у зв'язку з перспективами партнерства, економічної інтеграції і співробітництва, що відкрилися внаслідок розширення Європейського Союзу і можливості України приєднатися до цього процесу, підписати і ратифікувати Угоду про асоціацію між Україною та ЄС.

Входження до світової економічної спільноти супроводжується трансформацією національної системи обліку і звітності, що є цілком зрозумілим, адже бухгалтерський облік є міжнародною мовою бізнесу. Проблемам переходу на міжнародні стандарти обліку і звітності присвячені праці багатьох вітчизняних учених і практиків, зокрема М. Білухи, Ф. Бутинця, А. Герасимовича, З. Гуцайлюка, С. Голова, Г. Кірейцева, Л. Кіндрацької, В. Костюченко, С. Кузнецової, Б. Мельничука, Є. Мниха, М. Пушкаря, С. Свірко, В. Сопка, М. Чумаченка, В. Шевчука, В. Швеця та інших. Проте дискусії щодо впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності тривають. Так, в наукових колах обговорюють необхідність гармонізації П(С)БО з МСФЗ, сутність якої полягає в можливості застосування національної

моделі організації обліку і звітності, що не суперечить вимогам міжнародних стандартів. Альтернативною цьому підходу є стандартизація, сутність якої виявляється у застосуванні уніфікованого обліку для усіх учасників процесу. Безпосередньо Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Board, скорочено IASB) визначає приєднання до МСФЗ як конвергенцію, тобто максимально повне наближення національних стандартів до міжнародних за рахунок усунення відмінностей між ними.

Останнім часом процес впровадження МСФЗ в Україні значно прискорився за рахунок прийняття законодавчо-нормативних актів, що вимагають від певної групи суб'єктів господарювання подання фінансової звітності за міжнародними стандартами. Отже, актуальними залишаються проблеми переходу до застосування МСФЗ, першого подання фінансових звітів за новими вимогами, а також перспективи подальшої трансформації національної системи обліку і звітності, що і обумовило напрям даного дослідження.

Практична реалізація ідеї впровадження МСФЗ в Україні розпочалася з прийняття «Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.07 р. № 911-рз. Серед основних напрямів реалізації зазначеної Стратегії передбачалося обов'язкове складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками, за власним рішенням іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами з 2010 року [1]. В результаті реалізації Стратегії очіувалося, поміж іншим, досягти адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до законодавства Європейського Союзу, удосконалення методології бухгалтерського обліку для малих підприємств, підвищення рівня прозорості фінансової звітності суб'єктів господарювання України. Проте завдання

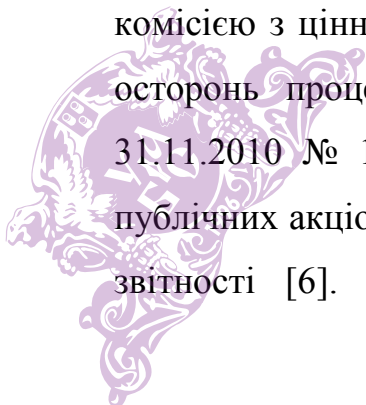


Стратегії своєчасно виконані не були, отже, строк виконання заходів щодо застосування МСФЗ в Україні було продовжено до 2012 року.

У 2011 році побачили світ зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. Відповідно до статті 12-1 зазначених змін передбачається з 01 січня 2012 року застосування міжнародних стандартів, якщо вони не суперечать закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України, публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Крім того, у 2011 році було підписано Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ між Міністерством фінансів України та Національним банком України [3]. Меморандумом передбачена ціла низка заходів на 2011 рік, зокрема на IV квартал: удосконалення Плану рахунків та порядку його застосування підприємствами (крім банків) згідно з МСФЗ; внесення змін до П(С)БО щодо уточнення сфери їх застосування; організація заходів щодо запровадження форм фінансової звітності за МСФЗ тощо.

У зв'язку з прийняттям Закону України «Про акціонерні товариства» внесено зміни до ч. 6 статті 40 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», якими передбачено, що публічні акціонерні товариства додатково розкривають інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку [4, 5]. Регулятор не залишився осторонь процесу впровадження МСФЗ в Україні і своїм рішенням від 31.11.2010 № 1780 затвердив Порядок розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності [6]. Цим документом передбачене перше подання публічними



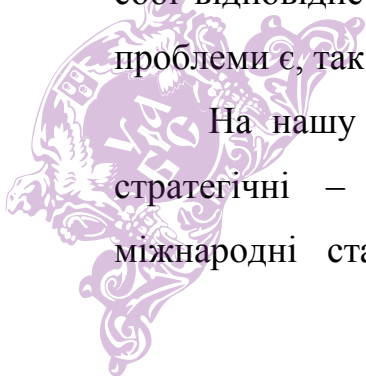
акціонерними товариствами звітності за МСФЗ за 2011 рік, що відповідно вимагає ретроспективного перерахунку залишків на 1 січня 2010 року.

Отже, починаючи з 01 січня 2012 року має відбутися перехід до складання звітності за вимогами МСФЗ. Проаналізуємо ймовірність такого переходу, а також основні проблеми, що у зв'язку з цим виникають.

Перше, на що необхідно звернути увагу, це неузгодженість нормативної бази. Адже за вимогами ДЦКПФР публічним акціонерним товариствам необхідно подавати звітність за МСФЗ починаючи зі звіту за 2011 рік, а за вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 01 січня застосування МСФЗ лише починається. Крім того, відповідно до зазначеного вище Меморандуму удосконалення Плану рахунків та порядку його застосування підприємствами згідно з МСФЗ і організація заходів щодо запровадження форм фінансової звітності за МСФЗ ще не відбулися. Поки що офіційні роз'яснення з цього приводу відсутні.

Крім того, залишаються відкритими ціла низка питань, зокрема: своєчасність оприлюднення офіційного перекладу актуальних МСФЗ на сайті Міністерства фінансів України; доцільність переходу на застосування МСФЗ інших підприємств; якість фахівців з бухгалтерського обліку і аудиту, що мають здійснювати такий перехід; співставність інформації, яка міститься у фінансовій звітності підготовленій за П(С)БО та МСФЗ різними суб'єктами господарювання, для державних органів статистики, що впливатиме на методику розрахунку макроекономічних показників, тощо. Також вважаємо актуальною проблему переведення підприємств на МСФЗ, що має відбутися шляхом трансформації обліку. Безумовно, фахівців з міжнародних стандартів обліку і звітності замало, і не всі суб'єкти господарювання зможуть дозволити собі відповідне навчання працівників, та і часу залишилося обмаль. Проте ці проблеми є, так би мовити, тактичними.

На нашу думку, особливо прискіпливої уваги заслуговують проблеми стратегічні – визначення необхідності та можливості переведення на міжнародні стандарти обліку і звітності усіх суб'єктів господарювання,



включаючи бюджетні установи і малі та середні підприємства. Вважаємо, що визначення таких перспектив дозволить: запланувати відповідні узгоджені (що дуже важливо) дії з боку законодавців та регуляторів; розробити і реалізувати відповідні стандарти підготовки фахівців; зменшити витрати на трансформацію обліку і звітності в цілому по економіці. Визначення стратегічних напрямків, на нашу думку, слід розпочати з аналізу суб'єктів – безпосередніх учасників процесу впровадження міжнародних стандартів.

Проаналізуємо динаміку структури суб'єктів господарювання за останні 10 років за даними Державної служби статистики. Так, загальна кількість суб'єктів господарювання зростає значними темпами – з 834 886 на початок 2001 р. до 1 294 641 на початок 2011 р., приріст становить 55 %. При цьому питома вага акціонерних товариств є незначною у загальній кількості суб'єктів ЄДРПОУ і за останні 10 років має стійку тенденцію до зниження – з 34 942 на початок 2001 р. до 28 748 на початок 2011 р. Таку ж тенденцію спостерігаємо і стосовно відношення відкритих та публічних акціонерних товариств до загальної кількості суб'єктів господарювання – з 4,1 % до 0,69 % на початок 2001 р. і 2011 р. відповідно [7].

На нашу думку, значущими для визначення подальших напрямків впровадження МСФЗ виявляються і результати аналізу динаміки структури суб'єктів господарювання за останні 5 років (табл. 1). Так, незважаючи на те, що частка малих і середніх підприємств за останні роки має незначну тенденцію до зменшення, їх кількість у загальній структурі підприємств на початок 2011 р. складає 99,4 %, з них малі підприємства – 92,9 %. Внесок цих підприємств в економіку країни, звичайно, не носить такого ж характеру і, за даними Світового Банку, менший ніж в країнах з розвинутою економікою та навіть менший ніж в деяких країнах з аналогічним станом розвитку. Проте частка зайнятих в цьому секторі, не зважаючи на зниження за останні 5 років майже на 8 %, залишається значущою і становить 32,2 % і 25,4 % на середніх і малих підприємствах відповідно [8]. Вивчення структури виробників готової продукції приводить до аналогічних висновків – за період спостереження

(2006–2010 р.р.) відбувається зменшення частки продукції, яка виготовляється малими та середніми підприємствами, в цілому на 12,2 %, разом з цим, складає 52,2 %. Отже, малі та середні підприємства в Україні здійснюють вагомий внесок в економіку країни і незважаючи на негативні тенденції, які спостерігаються за останні 5 років, залишаються перспективним сектором для соціально-економічного розвитку держави.

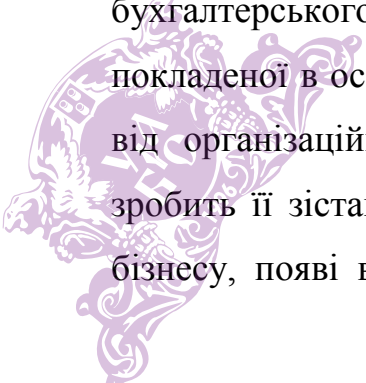
Таблиця 1 – Основні структурні показники діяльності підприємств України за їх розмірами [7]

№	Показники	Роки				
		2006	2007	2008	2009	2010
<i>Великі підприємства</i>						
1	До загальної кількості підприємств, %	0,3	0,4	0,5	0,5	0,6
2	Кількість найманих працівників, % до загальної кількості найманих працівників	34,7	37,9	40,4	40,0	42,4
3	Обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), % до загального обсягу	36,6	39,3	44,6	45,6	48,8
<i>Середні підприємства</i>						
4	До загальної кількості підприємств, %	6,9	6,4	6,8	5,8	6,5
5	Кількість найманих працівників, % до загальної кількості найманих працівників	41,8	38,4	35,3	34,7	32,2
6	Обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), % до загального обсягу	44,6	42,6	39,1	37,7	37,0
<i>Малі підприємства</i>						
7	До загальної кількості підприємств, %	92,8	93,2	92,7	93,7	92,9
8	Кількість найманих працівників, % до загальної кількості найманих працівників	23,5	23,7	24,3	25,3	25,4
9	Обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), % до загального обсягу	18,8	18,1	16,3	16,7	14,2

Міжнародний досвід показує, що малі та середні підприємства є основними рушіями зростання економіки. Саме тому вони заслуговують на особливу увагу з боку держави щодо регулювання їх діяльності, у тому числі й у сфері ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Вважаємо, що це і обумовило видання Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 9 липня 2009 р. міжнародного стандарту призначеного для застосування малими й середніми підприємствами – IFRS for SMEs («МСФЗ для малих і середніх підприємств»). Стандартом не встановлюються критерії віднесення підприємств до малих чи середніх, лише зазначається, що він може використовуватись суб'єктами, які не є емітентами публічних фінансових інструментів, а складають фінансову звітність загального призначення. Кожна держава самостійно повинна уточнювати коло підприємств, які матимуть право застосування IFRS for SMEs.

Необхідно зауважити, що цей документ розцінюють як найбільш значущий за останні дев'ять років не лише за обсягом, а й за кількістю підприємств, які можуть застосовувати його у своїй діяльності. За оцінками фахівців, стандарт може бути застосований 95 % компаній у всьому світі.

Якщо говорити про доцільність впровадження IFRS for SMEs в Україні, слід вказати на відкриття перспектив залучення міжнародного фінансування, якого так бракує нашому бізнесу на даному етапі розвитку, а також можливості участі у міжнародних тендерах. Зрозуміло, що перехід на дані стандарти це не панацея, але значний крок у набутті можливостей зростання. Про це свідчать темпи прийняття до використання даних стандартів – близько 80 країн прийняли або заявили про те, що найближчим часом приймуть IFRS for SMEs у своїй країні. Крім того, застосування єдиних правил, принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, єдиної концепції, покладеної в основу організації цих процесів на всіх підприємствах незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та обсягів діяльності, зробить її зіставною, зменшить фінансові та трудові затрати при розширенні бізнесу, появи видів діяльності, які вимагають обов'язкового оприлюднення.



Основною проблемою щодо підготовки звітності за IFRS for SMEs, на нашу думку, є поки що незначне коло її користувачів і відсутність попиту на такі звіти. Проте темпи, з якими даний стандарт впроваджується у світі, вказують на їх перспективність. Тим більше, що даний стандарт вже перекладений різними мовами, у тому числі російською, а на офіційному сайті представлені комплекти методичних розробок, які дозволяють вивчити й набути навичок формування показників і складання звітності за IFRS for SMEs [9].

IFRS for SMEs – це повністю самодостатній документ, він не має порядкового номеру і не є частиною решти МСФЗ. Цей стандарт сформований на базі загальної концепції та принципів МСФЗ з урахуванням потреб користувачів та відповідності витрат на складання звітності та пов'язаними з нею перевагами. Він складається з 35 секцій, кожна з яких адресована: групі статей фінансової звітності (основні засоби, запаси, інвестиції тощо); звітним формам; видам операцій (витрати по позикам, лізинг, операції з пов'язаними сторонами). Даним стандартом передбачені спрощення у відношенні до принципів визнання та оцінки окремих активів; при визначенні методів із альтернативних – рекомендований найпростіший; скорочені обсяги розкриття інформації; деякі питання не включені, як мало ймовірні для діяльності малих і середніх підприємств.

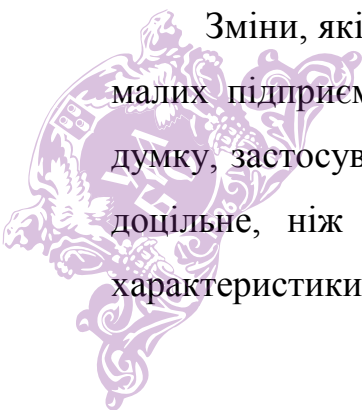
Разом з цим, аналіз публікацій в інтернет-виданнях та у наукових журналах за економічним напрямком вказує на неоднозначність сприйняття IFRS for SMEs. Не всі країни однаково схвалюють необхідність швидкого прийняття рішення щодо переходу на нові стандарти для малих і середніх підприємств. Наприклад, Німеччиною прийняті й набрали чинності з 1 січня 2010 р. альтернативні стандарти для приватних підприємств, малих та середніх підприємств. Приватні підприємці з річною сумою обороту не більше 500 тис. євро і прибутком, який не перевищує 50 тис., не зобов'язані вести жодних бухгалтерських записів. Малі підприємства не зобов'язані проходити аудиторську перевірку і складають лише баланс, а середні компанії мають право на спрощений порядок формування звітності. Уряд Німеччини вважає,

що прийнятий стандарт доцільно застосовувати лише ринково зорієнтованим підприємствам, тобто тим, які відповідають вимогам фінансових аналітиків, професійних інвесторів та інших учасників фінансового ринку.

США поки що не мають остаточної думки щодо стандартів для малого і середнього бізнесу, але швидше за все, розроблятимуть власні стандарти, а IFRS for SMEs навіть не будуть використовувати як базові. На даний момент в США цьому сектору економіки не приділялось достатньо уваги і такі підприємства формували звітність або за стандартами US GAAP, або, в поодиноких випадках, за IFRS for SMEs [10].

Щодо перспектив впровадження стандартів для малих та середніх підприємств в Україні жодних висловлювань з боку офіційних органів поки не існує. Середні підприємства взагалі не розглядаються як окремі суб'єкти, які б мали можливість на інший порядок організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Передбачені Стратегією [1] напрямки удосконалення та реформування сучасної системи бухгалтерського обліку в державі не враховують необхідності перегляду підходів щодо нормативної бази з обліку і звітності саме для середніх підприємств. Основним напрямом, який має бути реалізованим, згідно з зазначеним документом, є удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва – спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку і форм фінансової звітності для окремої категорії суб'єктів малого підприємництва, зокрема надання права таким суб'єктам застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису, та затвердження відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку із спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів.

Зміни, які на сьогоднішній день передбачені у складі фінансової звітності малих підприємств, жодним чином не пов'язані з IFRS for SMEs. На нашу думку, застосування даних стандартів для середніх і малих підприємств більш доцільне, ніж широке розповсюдження МСФЗ. Це забезпечить як якісні характеристики звітності, зокрема, її зіставність, так і швидше впровадження



міжнародних стандартів, оскільки IFRS for SMEs є більш доступними, не суперечать принципам загальних МСФЗ, є більш стабільними, бо змінюються не частіше одного разу на три роки й можуть буди стартовою площадкою для застосування МСФЗ для підприємств, які цього потребуватимуть. Тим більше, що така значуща частка суб'єктів господарювання, як середні підприємства, залишилася поза увагою процесу конвергенції. Саме ця ніша реального сектору економіки може стати рушійною силою у досягненні сталого розвитку України. Отже, вважаємо, що питання впровадження МСФЗ для малих та середніх підприємств, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, потребують подальшого вивчення й широкої дискусії як у наукових, так і у професійних колах.

Список літератури: 1. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. N 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293078&cat_id=293063. 2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : закон України від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=295336&cat_id=29533. 4. Про акціонерні товариства : закон України від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>. 5. Про цінні папери і фондовий ринок : закон України від 23.02.2006 № 3480-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3480-15>. 6. Про схвалення інформаційного листа Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності : рішення ДКЦПФР від 31.03.2011 № 378 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr395312-11>. 7. www.ukrstat.gov.ua. 8. Ukraine Country Economic Memorandum Strategic Choices to Accelerate and Sustain Growth Poverty Reduction and Economic Management Unit (ECSPE) Europe and Central Asia Region: Report No. 55895-UA / Document of the World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://siteresources.worldbank.org/UKRAINEEXTN/Resources/UA_CEM_ENG_complete.pdf. 9. IFRS for SMEs [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/ru/RUIFRSforSMEs_2009.pdf. 10. Orlik R. US standard setters could forge own path for SMEs [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.accountancyage.com/aa/news/2114668/standard-setters-forge-path-smes>.

