

А.Р. МЕЛЬНИК

(ТОВ Аудиторська фірма «Консул», м. Тернопіль, Україна)

Підготовка фінансової звітності за міжнародними стандартами та особливості її аудиторської перевірки

У зв'язку з переходом певних категорій суб'єктів господарювання на ведення обліку за міжнародними стандартами, питання практичного застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності сьогодні є вкрай актуальними для господарюючих суб'єктів в Україні.

В статті розкрито особливості підготовки фінансової звітності за міжнародними стандартами. Досліджено методику трансформації звітності для отримання початкового пробного балансу і форм фінансової звітності, передбачених міжнародними стандартами. Проаналізовано законодавчі новації в сфері регулювання бухгалтерського обліку і аудиту, які засвідчують поступову реалізацію Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Визначено вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності за міжнародними стандартами, а також перелік елементів, що повинні бути розкриті в обліковій політиці підприємства. Висвітлено проблемні аспекти аудиторської перевірки фінансової звітності складеної за міжнародними стандартами. Подано практичні рекомендації щодо вдосконалення порядку надання аудиторського звіту (висновку) у відповідності до вимог Міжнародних стандартів аудиту та нормативно-правових актів України.

Ключові слова: фінансова звітність, трансформація, Міжнародні стандарти фінансової звітності, національні стандарти, облікова політика, аудиторський висновок.

А.Р. МЕЛЬНИК

(ООО Аудиторская фирма «Консул», г. Тернополь, Украина)

Подготовка финансовой отчетности по международным стандартам и особенности ее аудиторской проверки

В связи с переходом определенных категорий субъектов хозяйствования на ведение учета по международным стандартам, вопросы практического применения Международных стандартов финансовой отчетности сегодня являются крайне актуальными для хозяйствующих субъектов в Украине.

В статье раскрыты особенности подготовки финансовой отчетности по международным стандартам. Исследована методика трансформации отчетности для получения начального пробного баланса и форм финансовой отчетности, предусмотренных международными стандартами. Проанализированы законодательные новации в сфере регулирования бухгалтерского учета и аудита, которые свидетельствуют о постепенной реализации Стратегии применения Международных стандартов финансовой отчетности в Украине. Определены требования к раскрытию информации в финансовой отчетности по международным стандартам, а также перечень элементов, которые должны быть раскрыты в учетной политике предприятия. Освещены проблемные аспекты аудиторской проверки финансовой отчетности составленной по международным стандартам. Даны практические рекомендации по совершенствованию порядка предоставления аудиторского отчета (заключения) в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита и нормативно-правовыми актами Украины.

Ключевые слова: финансовая отчетность, трансформация, Международные стандарты финансовой отчетности, национальные стандарты, учетная политика, аудиторское заключение.

Preparation of financial statements under international standards and its audit specifics

Due to the transfer of certain categories of business entities to international standards accounting, practical application of the International Financial Reporting Standards today are highly important for business entities in Ukraine.

The article covers the specifics of financial statements preparation in accordance with the international standards. The method of reporting transformation for obtaining the initial trial balance sheet and financial reporting forms prescribed by the international standards has been studied. The legislative innovations in accounting and audit have been analyzed, which showed a gradual implementation of the Strategy of International Financial Reporting Standards implementation in Ukraine. The data disclosure requirements in financial statement in compliance with the international standards have been identified, as well as a list of items that must be disclosed in the company's accounting policies. The problem aspects of financial statement audit prepared in accordance with international standards have been highlighted. Practical recommendations have been given for improving the order of audit report (summary) presentation in accordance with the International Standards on Auditing and regulatory acts of Ukraine.

Keywords: financial statement, transformation, International Financial Reporting Standards, national standards, accounting policy, auditor's report.

Постановка проблеми. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) в Україні – питання часу. Вже сьогодні Мінфін поступово вносить зміни до національних стандартів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи прогалину між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською. Змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що 1 січня 2012 року публічні акціонерні товариства, банки і страховики повинні складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Інші підприємства та організації (крім бюджетних установ) можуть самостійно визначити доцільність застосування МСФЗ [2].

У зв'язку з цим питання практичного застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності є вкрай актуальними для господарюючих суб'єктів в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми впровадження МСФЗ та трансформації фінансової звітності є об'єктом дослідження багатьох вчених, економістів, працівників аудиторських і консалтингових фірм. Вагомий внесок в дослідження згаданих проблем внесли: Ф. Бутинець, С. Голов, В. Казимирчук, Г. Кірейцев, В. Костюченко, Н. Малюга, О. Петрук, В. Пархоменко, І. Москвіна, О. Баришнікова, С. Рогозний, А. Жукова та інші.

Зокрема, Ф. Бутинець наголошує на недоцільності застосування МСФЗ без приведення національного обліку до єдиної системи, без двоякого законодавчого трактування, адже це створить ще більшу плутанину в облікових регістрах та фінансових результатах [12]. В. Пархоменко вважає, що перш за все, необхідно адаптувати національні стандарти до вимог МСФЗ [17], а С. Голов зазначає, що окремі положення

МСФЗ, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» суперечать новим формам фінансової звітності, що є додатком до НП(С)БО 1, і ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках [14].

Слід зазначити, що практика складання та трансформації першої фінансової звітності за МСФЗ за 2012 рік показала, що даний процес є достатньо трудомістким та фінансово затратним, так як потребує залучення до нього аудиторських і консалтингових фірм.

Метою статті є дослідження процесу підготовки фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів та аналіз особливостей її аудиторської перевірки.

Виклад основних результатів дослідження. Впроваджуючи Міжнародні стандарти фінансової звітності компанії стають прозорішими. Зокрема, звітність таких підприємств, складена за міжнародними стандартами, дає змогу об'єктивно оцінювати стан фінансовий стан підприємства і ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення, а також сприяє росту довіри потенційних інвесторів до облікових даних звітних форм. Підприємство, яке веде облік за міжнародними стандартами, економить кошти та час на трансформацію фінансової звітності у відповідності до вимог МСФЗ.

Щоб інформація, представлена у фінансових звітах, була корисною користувачам, вона повинна відповідати певним критеріям. Основними якісними характеристиками фінансових звітів, складених за МСФЗ, є *доречність* та *правдиве подання*, яке включає в себе три основні характеристики: повноту звіту, нейтральність та безпомилковість [7].

Повний опис охоплює подання всієї інформації, необхідної користувачеві для того, щоб прийняти певне рішення стосовно суб'єкта господарювання. Для деяких статей повний опис включає додаткові пояснення, які повинні відображатися у Примітках до фінансової звітності. Нейтральність виключає стан упередженості у поданні фінансової інформації. Безпомилковість має забезпечити відсутність помилок або пропусків в фінансових звітах.

Фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ, зовсім по-іншому відображає процеси, явища та фінансовий результат діяльності підприємства. Лише після розуміння та усвідомлення потреби керівництвом підприємства у зміні підходу до ведення обліку та подання інформації за МСФЗ можна приступати до організації переходу цього підприємства на ведення обліку за міжнародними стандартами, а не лише подання звітності за МСФЗ.

На жаль, на сьогодні через суперечності в нормативних актах суб'єкти господарювання здебільшого ведуть облік у чотирьох форматах: бухгалтерська звітність, податкова звітність, звітність за МСФЗ, управлінська звітність [18]. Хоча тепер, згідно зі змінами до Податкового Кодексу України від 07.07.2011 р. [1], підприємства, які звітують за міжнародними стандартами, повинні використовувати відповідні МСФЗ, а не П(С)БО. Проте на практиці сутність фінансової звітності підприємств (ПАТ чи страхових компаній) за 2012 р., що складалася відповідно до вимог МСФЗ, особливо не відрізняється від звітності, що була складена за П(С)БО, адже облік на таких підприємствах продовжують вести за національними стандартами. В майбутньому така ситуація може викликати непорозуміння зі сторони аудитора, який повинен підтвердити фінансову звітність підприємства, складену за МСФЗ. В зв'язку з цим Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (далі НКЦПФР) своїм Листом [10] дозволила аудиторам у перехідний період 2012 р. в аудиторських висновках не висловлювати думку щодо повної відповідності річної звітності вимогам міжнародних стандартів, а лише зазначати моменти, що виконані або ж не виконані відповідно МСФЗ.

Єдиної методики проведення трансформації національної звітності у звітність, яка б відповідала вимогам МСФЗ, немає. У кожному окремому випадку на неї впливає специфіка фінансово-господарської діяльності підприємства, організація облікової політики, особливості ведення бухгалтерського обліку, а також наявність фінансових ресурсів та кваліфікованого персоналу. Підприємства, які вперше складали фінансову і консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, повинні забезпечити зрозумілу відправну інформацію для наступного обліку за МСФЗ шляхом внесення відповідних коригувань і додаткових проведення для доведення активів,

зобов'язань і капіталу до величини, за якою вони мають відображатися згідно вимог міжнародних стандартів. Надання та розкриття інформації щодо фінансової звітності повинно відповідати вимогам МСФЗ 1, які можна систематизувати наступним чином:

- рекласифікація статей активів, зобов'язань, компонентів капіталу, що були визнані відповідно до національних положень, на відповідні статті, що вимагаються за МСФЗ;

- порівняльна інформація за попередній період повинна бути ретроспективно перерахована відповідно до МСФЗ з деякими винятками, визначеними у додатках В та D до МСФЗ 1;

- обов'язкова узгодженість між стандартами обліку, що використовувалися раніше, та МСФЗ.

Правило, що лежить в основі МСФЗ 1, говорить про те, що компанія, яка вперше застосовує МСФЗ, повинна складати фінансову звітність таким чином, неначебто вона завжди застосовувала МСФЗ (ретроспективний підхід), у Примітках до фінансової звітності повинна бути чітка і беззастережна заява про відповідність МСФЗ. Відповідність міжнародним стандартам означає застосування й виконання всіх МСФЗ, інтерпретацій стосовно визнання, оцінки і розкриття інформації.

Окремого розгляду заслуговує питання формування облікової політики. Облікова політика підприємства, що вперше застосовує МСФЗ, повинна бути послідовною та єдиною під час підготовки вступного балансу й звітних форм за перший звітний та порівняльні періоди. Розроблена облікова політика згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [5] з урахуванням вимог міжнародних стандартів має розкривати:

- принципи, методи, порядок обліку активів і зобов'язань, а також відповідність вимогам кожного міжнародного стандарту, що діє на звітну дату першої фінансової звітності за МСФЗ;

- план рахунків з ієрархією і набором аналітичних позицій за кожним субрахунком, що дозволить формувати необхідні примітки до звітності;

- журнал скоригованих бухгалтерських проведення, як окремого документа, в якому слід відображати зміст операції, кореспонденцію в обліку та суму коригувань на дату складання звітності;

- склад пакету звітності (форми основних звітів, алгоритм заповнення звітності), строки їх подання;

- схему документообігу з переліком документів, поділ функцій і відповідальності;

- порядок закриття періоду з описом проведення процедур закриття, формування вартості окремих груп активів на певну звітну дату;

- методологію формування консолідації звітності. Строки виконання подання (у випадку, коли компанія складає консолідовану фінансову звітність).

- інші регламенти, які забезпечують виконання вимог облікової політики. Наприклад, тестування активів на знецінення, визнання доходів за різними типами договорів, визначення періодів проведення інвентаризації чи формування резервів.

Наступним етапом є складання вступного балансу та коригування його статей на предмет відповідності МСФЗ. Основними операціями, які полегшать створення даного звіту, є послідовність наступних дій:

1) Визнати всі активи та зобов'язання згідно з МСФЗ, включаючи ті, що були не визнані за П(С)БО. До них можна віднести:

- основні засоби (наприклад, земельні ділянки), отримані в оренду (не враховувалися в балансі, складеному за національними стандартами);
- резерви з виведення об'єктів основних засобів з експлуатації;
- умовні зобов'язання;
- резерви по оплаті відпусток;
- умовну первісну вартість необоротних активів.

2) Списати активи і зобов'язання, які не відповідають критерію визнання у МСФЗ:

- нематеріальні активи;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- малоцінні швидкозношувані предмети;
- витрати на дослідження, ліцензії тощо;
- основні засоби, на які підприємство не має права власності;
- активи, які не надають економічної вигоди.

3) Перекласифікувати статті активів, зобов'язань, компонентів капіталу, що були визнані за П(С)БО, але мають іншу класифікацію відповідно до МСФЗ. До таких статей можуть належати:

- короткострокові депозити (з рядка "Грошові кошти та їх еквіваленти" згідно П(с)БО переносяться до статті "Строкові депозити" згідно МСФЗ);
- сума переоцінки основних засобів (перекласифіковується до складу нерозподіленого прибутку).

4) Застосувати вимоги МСФЗ, оцінюючи всі визнані активи і зобов'язання. Так, наприклад, основні засоби, нематеріальні активи й інвестиції в нерухомість можуть оцінюватися за справедливою вартістю. Фінансові зобов'язання необхідно визнати за амортизованою вартістю, а фінансові активи визнаються за справедливою або амотризованою вартістю. У частині основних засобів повинно також бути переглянute формування первісної вартості, оскільки є певні відмінності між вимогами МСФЗ та П(С)БО. За МСФЗ до первісної вартості об'єкта слід включати не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики

(фінансові витрати), а не до первісної вартості об'єкта. У П(С)БО 7 вказані деталі відсутні, внаслідок чого до первісної вартості об'єкта може потрапити вся сума прогнозованих витрат на демонтаж, а не теперішня вартість цієї суми [13].

Усі необхідні коригування на дату переходу здійснюються шляхом перерахунку відповідних статей у кореспонденції з нерозподіленим прибутком.

Завершальним кроком є складання Звіту про фінансовий стан, який має відповідати вимогам МСФЗ.

Потрібно наголосити, що в Україні у 2013 році в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку сталися певні зміни. Це стосується затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО 1) [3]. Нове положення отримало статус національного та замінило ряд облікових стандартів, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. Затверджено також Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [6], що можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності. При цьому слід відзначити, що концепція складання фінансової звітності за НП(С)БО 1 до певної міри суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ, що в свою чергу несе у собі ризик перекручення звітних даних.

Для полегшення трансформації фінансової звітності за МСФЗ наведемо основні суттєві питання, що можуть виникнути при заповненні Балансу (Звіту про фінансовий стан) (табл. 1).

За аналогічною методикою здійснюється заповнення Звіту про фінансові результати.

В процесі трансформації фінансової звітності необхідною умовою є здійснення інвентаризації за МСФЗ. На практиці варто у звичайну відомість інвентаризації додати наступні графи: вигода, доцільність (так/ні). І вже на основі цього в майбутньому приймати рішення про перегляд тієї чи іншої статті (віднести в резерв, якщо вона не має реальної цінності, чи залишити для використання, якщо товар (цінність) ліквідний). Як уже зазначалось вище, процесом трансформації повинні займатись не тільки бухгалтерія підприємства, а й спеціалісти відповідних підрозділів (юристи, економісти, технічний персонал). Це варто обов'язково передбачити в наказі по підприємству. Кожну зміну, трансформаційне проведення потрібно фіксувати в Протоколі комісії, який підписують усі члени комісії та завіряє керівник підприємства.

Методика заповнення Балансу (Звіту про фінансовий стан) відповідно до МСФЗ

Рядок 1	Стаття 2	Характеристика 3
АКТИВ		
I. Необоротні активи		
1000	Нематеріальні активи	Відображається залишкова вартість НА з урахуванням усіх розбіжностей між П(С)БО 8 та МСБО 38, зокрема щодо порядку нарахування амортизації при вибутті і введенні в експлуатацію;
1001	<i>первісна вартість</i>	Заповнюються так, як і за П(С)БО.
1002	<i>накопичена амортизація</i>	
1005	Незавершені капітальні інвестиції	Відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи (на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вищукання, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).
1010	Основні засоби	Наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління, вартість інших необоротних матеріальних активів.
1011	<i>первісна вартість</i>	Заповнюються так, як і за П(С)БО.
1012	<i>знос</i>	
1015	Інвестиційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. Регулюється МСБО 40 і П(С)БО 32. Відображується справедлива вартість інвестиційної нерухомості, визначена на дату балансу. Якщо інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю, то наводиться її залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу. При цьому у додаткових статтях окремо наводяться первісна вартість інвестиційної нерухомості та сума зносу (у дужках).
1020	Довгострокові біологічні активи	Відображається справедлива вартість довгострокових біологічних активів. За умови обліку їх за первісною вартістю, наводиться їх залишкова вартість, що включається до підсумку балансу, при цьому у додаткових статтях окремо наводяться їх первісна вартість та сума накопиченої амортизації (у дужках).
1030	Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	При регламентованій формі слід заповнювати ці статті. При формуванні нерегламентованої форми доцільно виокремлювати статтю « Фінансові активи ». МСБО не передбачають виділення інвестицій, які обліковуються за методом участі у капіталі.
1035	інші фінансові інвестиції	
1040	Довгострокова дебіторська заборгованість	- Виділяється в окрему статтю - Включає короткострокову частину <i>витрат майбутніх періодів</i>
1045	Відстрочені податкові активи	Виділяється в окрему статтю, проте заповнюється пізніше, після трансформації усього балансу та визначення податкових різниць по кожній трансформованій статті.
1090	Інші необоротні активи	Може виділятися в окрему статтю, якщо присутні активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу.
Оборотні активи		
1100	Виробничі запаси	- Виділяється в окрему статтю - Об'єднує статті 1101-1104 - Враховуючи особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, доцільно поділяти статтю на три групи: запаси, біологічні активи, с/г продукція

1125	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	- Виділяється в окрему статтю - Об'єднує статті 1125-1145
1130	Дебіторська заборгованість за розрахунками	- Включає поточну частину <i>витрат майбутніх періодів</i> Уся дебіторська заборгованість відображається у балансі за справедливою вартістю. При розкритті інформації наводиться історична собівартість і сума коригування до справедливої вартості (нарахованого резерву).
1165	Грошові кошти та їх еквіваленти: у національній валюті	Виділяється в окрему статтю - Об'єднує статті 1165-1167
1200	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	Виділяється в окрему статтю
1190	Інші оборотні активи	- Виділяється в окрему статтю - Передбачає виключення сальдо субрахунку 643 у частині, яка пов'язана з отриманням авансів (з одночасним виключенням цієї суми зі складу отриманих авансових платежів, що у пасиві балансу)
ПАСИВ		
I. Власний капітал		
1400	Зареєстрований капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1405	Капітал у дооцінках	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1410	Додатковий капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1415	Резервний капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1420	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	- Виділяється в окрему статтю - Збільшується або зменшується в результаті уточнення оцінки інших статей балансу та податку на прибуток - Сума визначається лише після трансформації балансу та звіту про фінансові результати, при цьому беруться до уваги доходи, витрати, податок на прибуток минулих років, визнані в процесі трансформації
1425	Неоплачений капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1430	Вилучений капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		
Розділ і статті не заповнюються, суми статей розглядаються як поточні або довгострокові зобов'язання і включаються до відповідного розділу зобов'язань трансформованого балансу.		
III. Довгострокові зобов'язання		
1500	Відстрочені податкові зобов'язання	- Виділяється в окрему статтю, проте заповнюється пізніше, після трансформації усього балансу та визначення податкових різниць по кожній трансформованій статті (МСБО 12).
1510	Довгострокові кредити банків	- Може виділятися в окрему статтю в разі суттєвості даного показника
1515	Інші довгострокові зобов'язання	- В разі суттєвості показників виділяється в окрему статтю - Сюди може бути включена частина суми довгострокових забезпечень майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів - Доцільно виділити в окремі статті суттєві види зобов'язань (фін. оренда, облігації)
IV. Поточні зобов'язання		
1600	Короткострокові кредити банків	- Виділяється в окрему статтю
1610	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	- Об'єднується з іншими статтями відповідно до характеру заборгованості
1690	Інші поточні зобов'язання	- Виділяється в окрему статтю - Передбачає виключення сальдо субрахунку 644 в тій частині, яка пов'язана з наданими авансами (з одночасним виключенням цієї суми зі складу відповідної статті дебіторської заборгованості, що в активі балансу) - Сюди може бути включена частина суми довгострокових забезпечень майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів

Проте фінансова звітність, складена за МСФЗ, включає не лише Баланс підприємства, а й Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів та Звіт про власний капітал. На нашу думку, досить суттєвими та важливими є Примітки до фінансової звітності. Адже саме вони розкривають усі аспекти як облікової політики, трансформації звітності відповідно до МСФЗ, так й іншої інформації, яка не знаходить свого відображення у попередніх фінансових звітах або потребує додаткового розкриття. На даний час не має чіткої регламентованої форми Приміток до фінансової звітності. Тому нами, враховуючи вимоги МСФЗ в плані повного розкриття інформації, яка не знайшла свого відображення у Звіті про фінансовий стан (балансі), Звіті про сукупний дохід (звіті про фінансові результати), Звіті про зміни капіталу та Звіті про рух грошових коштів, рекомендовано розкривати інформацію у Примітках за наступною структурою:

Розділ 1.

- Загальна інформація (загальна інформація про підприємство та бізнес).

- Концептуальна основа фінансової звітності (1-ий рік – особливості складання фінансової звітності в перехідний період).

- Перше застосування МСФЗ (різниця та характеристика їх виникнення в Балансі, складеному за П(С)БО та МСФЗ).

- Звірка нерозподіленого прибутку на 31.12.12р. та 31.12.13р., а також прибутку за 2013 рік.

- Затвердження фінансової звітності (Протокол Загальних зборів акціонерів).

Розділ 2. Документ, який містить виключні альтернативні рішення (те, чим та чи інша облікова політика відрізняється від інших).

Розділ 3. Судження. Увага користувачів зосереджується саме на тому місці, де було прийняте (застосоване) судження, а не були використані норми стандартів. Даний розділ подається без цифр.

Розділ 4. Розкриття нових стандартів (який саме стандарт змінився, що саме є поправкою, дата поправки, з якого часу змінено стандарт).

Розділ 5. Рекласифікації та помилки (у 1-му році застосування МСФЗ розділ відсутній).

Розділ 6. Бухгалтерський розділ, де надаються перехресні посилання на статті звітності (наприклад, розшифровка суми до ст. 120 Звіту про фінансові результати).

Розділ 7. Додаткова інформація (обов'язкова).

7.1. Цілі управління капіталом (наводяться свої показники) – розкриття, дотримання встановлених обліковою політикою меж.

7.2. Умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи і зобов'язання, позабалансові рахунки). Це активи, які не надають вигоди і переносяться за баланс або зобов'язання у вигляді поручительства, солідарної відповідальності, рішення за судовим процесом.

7.3. Договірні зобов'язання – розкриття договорів, які ще не є об'єктом обліку.

7.4. Ризики: кредитний, ринковий, ризик ліквідності.

7.5. Пов'язані особи.

7.6. Персонал та його винагороди.

7.7. Події після дати балансу.

7.8. Додаткові (добровільні) розкриття (аналіз фінансового стану, політика залучення інвестицій, дані про персонал тощо).

Аналізуючи проблемні питання формування звітних показників при переході на застосування МСФЗ, необхідно відзначити, що вони охоплюють не тільки організаційну, методологічну та нормативно-законодавчу суть облікової частини цього процесу, а й враховують неузгодженості та невідповідності в процесі здійснення аудиту фінансової звітності, складеної згідно з МСФЗ.

Звичайно, що проблемні питання аудиту фінансової звітності згідно МСФЗ потребують окремого та більш розширеного дослідження. Тому ми зупинимось не на методиці аудиту фінансової звітності, а на окремих питаннях, які складають основу протиріч під час проведення самого процесу аудиту. Перш за все слід відзначити, що при першому застосуванні міжнародних стандартів використовується МСФЗ (IFRS) «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності», в якому зазначено той факт, що підприємство, яке застосовує МСФЗ вперше, повинно скласти та формувати фінансову звітність таким чином, як ніби воно завжди використовувало МСФЗ. На практиці це означає, що в примітках до фінансової звітності слід зробити чітке, пряме і беззастережне повідомлення про те, що фінансова звітність відповідає МСФЗ. Це означає, що підприємство має використовувати всі міжнародні стандарти, здійснювати згідно з їх вимогами інвентаризацію щодо визначення, оцінки і розкриття інформації.

Фактично у нас склалась дещо парадоксальна ситуація. При проведенні аудиту фінансової звітності за 2012 рік, яка складена вперше за МСФЗ, аудитор керується чинними МСА видання 2010 року, які затверджені рішенням АПУ від 31.03.2011 року в якості національних стандартів. Згідно з вимогами даних МСА, особливо МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» в якому зазначено, що при здійсненні аудиту від аудитора може вимагатися дотримання законодавчих або нормативних вимог. Дані вимоги встановлені рішенням ДКЦПФР від 29.09.2011р. № 1360 (далі – Вимоги). Цими Вимогами передбачається, що аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) повинен бути складений відповідно до МСА, особливо МСА 200, 50, 510, 705, 706, 800. Важливим і, на нашу думку, основним моментом в даних МСА є те, що аудитор повинен визначитися, яку саме концептуальну основу застосовувало підприємство при формуванні та складанні фінансової звітності. Такою концептуальною основою в нашому випадку можуть бути П(С)БО або МСФЗ. Згідно Закону № 996 від 09.12.2011р., ПАТ, банки, страховики та ряд

інших підприємств складають звітність за МСФЗ. Відповідно і нормативні акти Міністерства фінансів України, Національного банку України, Державної служби статистики України підтвердили, що П(С)БО не застосовуються до фінансової звітності тих підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ. З іншого боку, наказом Мінфіну № 73 від 07.02.2013р. «Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО) встановлено, що в якості форм звітності за 2012 рік для МСФЗ використовуються ті, які визначені П(С)БО, а це суперечить вимогам до фінансової звітності в частині ряду обмежень щодо її повноти і порівнянності.

Тобто дане НП(С)БО не внесло ясності щодо можливості правильного вибору підприємством концептуальної основи. Такої ж думки дотримуються і фахівці в наукових статтях фахових економічних видань в тому, що концепція складання фінансової звітності за цим нормативно-правовим актом суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ[11].

Відповідно і аудитор стоїть перед невизначеністю та певним ризиком щодо висловлення модифікованої думки про відсутність складеної фінансової звітності вимогам МСФЗ. Не внесли ясності щодо чіткого формулювання та конкретних вимог до аудиторського висновку і деякі роз'яснення та листи – як АПУ, так і НКЦПФР (далі – Комісія). Так, в Рішенні АПУ від 04.04.2013р. № 266/15 схвалено роз'яснення «щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) за результатами аудиту річної (за 2012 рік) фінансової звітності при розкритті інформації емітентами цінних паперів за умови обрання емітентом дати переходу 01.01.2012р.», в якому досить змістовно і детально описано, чим і якими законодавчими актами повинні керуватись аудиторі, подано аналіз питання визначення концептуальної основи, методики збору достатніх аудиторських доказів, приклад аудиторського висновку, але зазначено, що аудиторам самостійно необхідно визначитись щодо того, що емітенти цінних паперів, для яких є обов'язковим складання фінансової звітності за МСФЗ, використовують для цього форми звітності, визначені П(С)БО, які не в повній мірі відповідають вимогам МСБО 1, і чи приведе зазначена невідповідність структури і змісту фінансової звітності до модифікації його думки. Іншими словами, весь ризик за висловлення думки в аудиторському висновку (звіті незалежного аудитора) внаслідок неузгодженості між деякими нормативними актами бере на себе аудитор.

Дещо складніші і не конкретизовані вимоги до аудиторського висновку розміщені в листі Голови Комісії Д. Тавелєва керівникам Територіальних органів НКЦПФР, в якому відмічено, що враховуючи перехідний період до застосування МСФЗ 1, аудиторські висновки, що будуть надаватись до НКЦПФР, не будуть містити висловлень про повну

відповідність річної звітності за МСФЗ в перехідний період, а будуть лише містити висловлення думки і зазначати моменти, що виконані або не виконані відповідно до вимог МСФЗ. Такі вимоги до формату висловлення думки не повністю збігаються з вимогами, визначеними в МСА, і аудитор знову знаходиться в невизначеному становищі, що, звичайно, впливає і на якість аудиту та його незалежність.

Висновки. Проведений аналіз перших підсумків переходу вітчизняних підприємств на застосування МСФЗ та аудиту фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами, дозволяє зробити наступні висновки:

- формування фінансової звітності за міжнародними стандартами шляхом трансформування є об'єктивно правильне, але сама організація цього процесу є трудомісткою та супроводжується труднощами нормативно-правового характеру, фінансовими та кадровими проблемами;

- потребує вирішення проблема узгодженості вимог щодо трансформації і відображення облікових даних у визначених П(С)БО формах звітності;

- існує необхідність розробки методичного забезпечення не лише процесу перехідного періоду і трансформації облікових даних, але і бухгалтерського обліку всієї господарської діяльності згідно міжнародних стандартів;

- вимагає узгодження підхід регулюючих інституцій щодо встановлення вимог до формату аудиторського висновку про підтвердження даних фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами.

4 Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
4. МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
5. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №

433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0433201-13>.

7. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

8. Про затвердження програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-п>.

9. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1223 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1223-2011-п>.

10. Аналіз практики правозастосування щодо виявлення правопорушень, пов'язаних з неподанням до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку інформації на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності: Лист Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку // Аудитор України. – 2012. - № 11(205). – С. 11.

11. *Безверхий К.В.* Перше національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку: а що буде далі? / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. - 2013. - № 2(60). – С. 8-12.

12. *Бутинець Ф.* Ще раз про бухгалтерський облік як науку /Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - № 10. - С. 20-29.

13. Бизнес и налоги: Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-obliku-osnovnix-zasobivza-msbo-16-i-psbo-7//>.

14. *Голов С.Ф.* Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. - № 8/13. - ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2013.

15. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. - Х.: Фактор, 2007. - 976 с.

16. МСФЗ. Як добитися прозорості та ефективності? [Електронний ресурс].- Режим доступу: www.msfsz.minfin.gov.ua.

17. *Пархоменко В.* Фінансова звітність за міжнародними стандартами / В. Пархоменко // Вісник податкової служби України. - 2012. - № 11.

18. *Харченко Ю.А.* Формування інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання / Ю.А. Харченко // Комунальне господарство міст. Серія «Економічні науки». - 2009. - Вип. 87. - С. 131-137.