

УДК: 657.412.1

Л.А. ЛЕОНОВА, к.э.н., доцент,
Донецкий национальный технический университет

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ УКРАИНСКИХ КОМПАНИЙ ПРИ ВНЕДРЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Рассмотрены проблемные вопросы трансформации финансовой отчетности украинских компаний на международные стандарты. Даны рекомендации по применению международных стандартов финансовой отчетности впервые. Предложен новый подход к проведению трансформации на основе применения технических счетов и поэтапного составления корректировочных проводок.

Ключевые слова: финансовая отчетность, международные стандарты, трансформация, применение впервые, технические счета

Реформирование национальной системы бухгалтерского учета в Украине вызвало необходимость научного обоснования новых подходов к формированию информации о деятельности компаний с применением международных стандартов финансовой отчетности. В процессе реформирования возникает множество проблем и противоречий, оказывающих влияние на качество финансовой отчетности, предоставляемой акционерам, банкам, инвесторам, контролирующим органам. Эти проблемы и противоречия требуют незамедлительного решения и выработки рекомендаций по совершенствованию как отдельных принципов, норм, методов, так и по созданию целостной, эффективно функционирующей системы бухгалтерского и налогового учета.

Украинская практика составления финансовой отчетности уже достаточно давно ориентирована на международные стандарты. И хотя Положения (стандарты) бухгалтерского учета в Украине (П(С)БУ) базируются на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), сегодня нельзя говорить об их полном соответствии.

Причинами возможного несоответствия финансовой отчетности украинских предприятий МСФО являются:

жесткая регламентация форм финансовой отчетности в Украине и отсутствие практических средств применения принципа ответственности;

отсутствие в Украине отдельных стандартов, адекватных МСФО;

сжатое содержание П(С)БУ и отсутствие разъяснений к ним, что нередко приводит к ошибочной интерпретации отдельных положений.

Процесс внедрения МСФО вызывает массу дискуссий как у отечественных, так и у зарубежных специалистов. Поскольку финансовая отчетность составляет преимущественно для внешних пользователей, от решений которых зависят многое, то составители отчетности всегда подвержены искушению представить финансовую информацию в выгодном свете.

В 2003 году Фондом ITM были проведены исследования в Украине. На вопрос о том, приходится ли бухгалтеру сознательно манипулировать методологией учета с целью достижения поставленных целей, 19% опрошенных ответили, что делают это часто, а 61% опрошенных ответили, что занимаются этим иногда. На вопрос о том, ради кого составлялись «неточные» отчеты, украинские бухгалтеры отвечали так:

33% – искаженные отчеты направлялись кредиторам;

50% – искаженные отчеты предоставлялись государственным контролирующим органам;

17% – искажение отчетов имело целью дезинформировать собственников компании [1].

Такие данные свидетельствуют о том, что современные подходы к ведению бухгалтерского учета и порядку составления финансовой отчетности далеко не совершенны. Возникает вопрос, насколько может измениться ситуация в Украине с внедрением МСФО. В поиске ответа на этот вопрос, интересными, на наш взгляд, являются исследования французских специалистов в 2008 году. В Журнале бухгалтерского учета и общественной политики (Journal of Accounting and Public Policy) были опубликованы данные о влиянии МСФО на

© Л.А. Леонова, 2012

ли опубликованы данные о влиянии МСФО на бухгалтерские манипуляции в Австралии, Франции и Великобритании. Авторы исследования считают, что переход на МСФО фактически не улучшает качество отчетной прибыли [2].

Эти выводы приводят к размышлениям и многих украинских ученых. Вопросами исследования процесса внедрения МСФО и адаптации их методологии в Украине занимались такие ученые, как Голов С.Ф. [3], Костюченко В.Н. [4] и др. Однако, даны ответы далеко не на все вопросы, а в сложившейся ситуации 2012 года вопросов появилось еще больше.

Целью исследования является обоснование теоретических и методических положений по усовершенствованию процесса внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Украине и созданию целостной системы бухгалтерского и налогового учета, способствующей объективности профессионального суждения и усилению контроля.

С 2008го года с принятием Закона «Об акционерных обществах» в Украине начался процесс преобразования акционерных обществ в публичные компании [5]. По Закону публичное акционерное общество обязано пройти процедуру листинга и оставаться в биржевом реестре. Листинг – это совокупность процедур по включению ценных бумаг в реестр организатора торговли и осуществления контроля за соответствием ценных бумаг и эмитента условиям и требованиям, установленным в правилах организатора торговли. Однако, в настоящее время еще не решен вопрос о том, какие могут быть санкции к акционерным обществам за непрохождение процедуры листинга.

Надо отметить, что в Европе с 2005го года составлять отчетность по МСФО обязаны листинговые компании, составляющие консолидированную отчетность. В Украине в 2011 году был принят Закон №3332-VI о внесении изменений в Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». Согласно этому Закону, публичные акционерные общества должны представлять отчетность по МСФО с 2012го года.

С одной стороны перехода на МСФО в Украине ждали давно, достаточно вспомнить «Стратегию развития бухгалтерского учета», принятую методическим советом при министерстве финансов в 2007 году. Однако, практически к такому переходу оказались гото-

выми далеко не все публичные акционерные общества. Проблемы представления отчетности по МСФО сводятся к следующему. Во-первых, недостаточная компетентность бухгалтеров предприятий в вопросах МСФО. Во-вторых, отсутствие практических навыков в применении МСФО у отечественных аудиторов, которым предстоит подтверждать качество составленной финансовой отчетности. В-третьих, проблемы с практическим применением при составлении финансовой отчетности принципов уместности, полноты освещения, превалирования содержания над формой, осмотрительности и других. Бухгалтерам достаточно сложно переломить свое понимание учета, ориентированного на налогообложение. Возникает масса вопросов по документальному оформлению суждений, применяемых по международным стандартам. В-четвертых, далеко не все компании, которые стали публичными в Украине, намерены выходить в листинг и имеют для этого достаточные средства.

К примеру, акционерное общество «Х» по Закону было недавно преобразовано в публичное. Когда-то оно функционировало как крупный завод по производству запасных частей. В 90-е годы было приватизировано и более тысячи человек трудового коллектива владеют акциями предприятия, но в последние годы его деятельность свернулась, в штате осталось пять человек, большая часть основных средств распродана. Предприятие в настоящее время существует лишь на средства, получаемые от передачи в операционную аренду старых производственных мощностей. Возникает вопрос, надо ли такому предприятию «Х» в обязательном порядке проходить процедуру листинга и представлять отчетность по МСФО. И таких предприятий много.

Правила листинга предусмотрены на украинских биржах. При этом государственные ценные бумаги вносятся в список без экспертной оценки. Так, на Украинской фондовой бирже (УФБ) для прохождения листинга необходимо предоставить следующие документы: нотариально заверенный устав эмитента, зарегистрированную информацию об эмиссии, отчетную документацию эмитента. Биржа имеет право требовать предоставления других документов и организовывать аудит независимыми аудиторами. Листинг осуществляется за определенную плату, часто достаточно большую.

По правилам УФБ, если 12 торгов под-

ряд нет договоров купли-продажи по каким-либо акциям или если компания три года подряд не выплачивает дивиденды, то данные акции подвергаются делистингу, то есть исключаются из котировочного списка.

Таким образом, если рассматриваемое акционерное общество «Х» и попадет в листинг, то вряд ли оно там удержится. Отсюда напрашивается вывод, что составлять финансовую отчетность по международным стандартам должны только публичные акционерные общества, которые прошли процедуру листинга и находятся в листинге. Кроме этого, можно также ввести еще одно условие – это составление консолидированной отчетности, подобно тому, как это в странах, членах ЕС. Такой подход позволит несколько дифференцировать публичные акционерные общества по масштабности их деятельности и определит необходимость представления отчетности по международным стандартам.

В целом, прохождение процедуры листинга должно повысить прозрачность публичных акционерных обществ и ликвидность их акций. Если компания становится листинговой, то МСФО для нее приобретают иной смысл и становятся значимыми. Можно выделить следующие преимущества листинга. Во-первых, повышается престиж фирмы. О курсе акций и показателях работы регулярно информирует пресса, что является рекламой, и часто бесплатной. Повышается доверие кредитных учреждений и инвесторов, появляется оценка качества акций со стороны участников биржевых торгов. Во-вторых, повышается степень ликвидности и спрос на акции, так как появляется уверенность в возможности их продать по справедливым рыночным ценам. В третьих, фондовая биржа является хорошим индикатором уровня хозяйствования корпорации (и всей экономикой в целом). В мире считается, что важнейшей задачей менеджеров является поддержание высоких цен на собственные акции. Если руководство корпорации допускает резкое падение цен на акции, то часто это сигнал того, что пора сменить владельцев и менеджеров. Последним часто принадлежит часть акций и они должны быть заинтересованы в высоких ценах на собственный капитал в виде акций данной корпорации.

Рассматривая проблему определения существенности при представлении отчетности по МСФО, опять-таки необходимо указать на то, что в украинской практике процесс преобразования акционерных компаний в пуб-

личные общества должен происходить на основании процедуры листинга. В качестве пользователей информации должны быть прежде всего акционеры, на которых ориентировано правдивое и непредвзятое составление финансовой отчетности.

При анализе соответствия П(С)БУ международным стандартам, Голов С.Ф. указывает на то отличие, что МСФО не распространяются на несущественные статьи [3, с.7]. В то же время национальные стандарты в Украине распространяются на хозяйственные операции и статьи отчетности без учета их существенности. Согласно МСФО (IAS) 1 информация считается существенной, может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности [6]. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажений, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание могут быть определяющим фактором.

При внедрении МСФО (IFRS) 1 Совет преследовал цель – гарантировать, что первые финансовые отчеты организации по МСФО и ее промежуточные финансовые отчеты за часть периода будут содержать высоко качественную информацию, которая:

прозрачна для пользователей и сравнима за представленные периоды времени;

представляет необходимую стартовую точку для бухгалтерского учета по IFRS и

может быть подготовлена с затратами, которые не превышают выгод от ее использования.

МСФО (IFRS) 1 был разработан и введен в действие с тем, чтобы упростить процесс перехода на международные стандарты финансовой отчетности организациям, впервые применяющим МСФО, облегчить подготовку сопоставимой информации о деятельности организации и ее финансовом положении за разные периоды времени. Стандарт требует ретроспективного применения действующих на отчетную дату стандартов финансовой отчетности к вступительному балансу, отчетному периоду и к сравнительной информации, но с учетом предусмотренных исключений.

Ретроспективный пересчет может выполняться на основе трансформации. Трансформация финансовой отчетности – это процесс перевода учетных данных отчетности, составленной в соответствии с требованиями и особенностями национального бухгалтер-

ского учета, в финансовую отчетность по МСФО.

Наиболее распространенными методами трансформации финансовой отчетности на Западе являются метод трансформации транзакций и метод трансформации оборотного баланса (оборотной - сальдовой ведомости).

Сущность метода трансформации транзакций состоит в переносе из бухгалтерского учета, который ведется по национальным стандартам, проводок для целей формирования финансовой отчетности по МСФО. Фактически для каждой бухгалтерской проводки по национальным стандартам прописывается соответствующий аналог в учете по МСФО. Дополнительно отражаются проводки, не имеющие аналогов в связи с существующими различиями между национальными и международными стандартами. Достоинствами метода являются: возможность оперативного формирования отчетности, включая промежуточную финансовую отчетность, и высокая точность и достоверность учетных данных. В свою очередь, недостатками метода считается то, что он требует высокого уровня автоматизации учета (как по национальным, так и по международным стандартам), а также требует значительного времени для постановки процесса трансформации и более высокие трудозатраты, чем при применении метода трансформации оборотного баланса.

При применении метода трансформации оборотного баланса делается перенос итоговых сальдо по счетам национального учета на конец соответствующего отчетного периода для корректировки с целью преобразования в отчетность по международным стандартам. Достоинствами метода являются: возможность сверки данных отчетности по МСФО с отчетностью по П(С)БУ; потребность в меньших расходах на подготовку отчетности. В свою очередь, недостатками являются: отсутствие возможности получения информации за промежуточный период; применение большого количества различных допущений и оценочных суждений, что значительно снижает точность данных. В период подготовки отчетности необходим сбор большого количества дополнительной информации, качество отчетности зависит от знаний и умений работников.

В целом процесс подготовки отчетности в соответствии с МСФО (IFRS) 1 требует решения ряда задач, а именно:

определение принципов учетной политики, которые будут использоваться при фор-

мировании отчетности согласно МСФО;

определение необходимости использования каких-либо исключений из принципа ретроспективного применения;

использование обязательных четырех исключений из принципа ретроспективного применения;

подготовка вступительного баланса на дату перехода на МСФО;

определение состава раскрываемой информации в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 1.

Наиболее трудоемким процессом является разработка принципов учетной политики и формирование вступительного баланса организации. Для того чтобы правильно сделать вступительный баланс, необходимо:

признать все активы и обязательства, которые соответствуют критериям признания, закрепленным в МСФО;

исключить все активы и обязательства, которые не соответствуют данным критериям;

классифицировать активы, обязательства и собственный капитал в соответствии с правилами МСФО;

отразить все элементы отчетности в оценке, соответствующей требованиям МСФО.

Корректировки, которые осуществляются в связи с переходом на МСФО, отражаются по статье «Нераспределенная прибыль» или по другой статье собственного капитала. Последнее касается, в первую очередь разницы между стоимостью основных средств и их справедливой стоимостью в соответствии с альтернативой, предусмотренной МСФО (IAS) 16, а также некоторых других корректировок.

Необходимо добавить, что требования МСФО (IFRS) 1 об оценке активов и обязательств предусматривают проверку активов на обесценение и применение валютных переоценок.

Кроме того, МСФО (IFRS) 1 требует представить данные о корректировках капитала и чистой прибыли по данным национальной отчетности для приведения их в соответствие с требованиями МСФО. Это означает, что необходимо представить выверку капитала, в том числе на дату перехода на МСФО.

Вступительный бухгалтерский баланс по МСФО – это «отправная точка» для последующего применения международных стандартов; представляет собой бухгалтерский баланс, подготовленный в соответствии с

МСФО на дату перехода на МСФО. Он представляется в финансовой отчетности по желанию компании.

Первая отчетность по МСФО формируется по принципам, отраженным в учетной политике организации, в соответствии со стандартами, принятыми и действующими на отчетную дату. Стандарты, которые уже действуют на отчетную дату, но были введены в действие в течение отчетного периода, должны применяться ретроспективно ко всем транзакциям, совершенным в отчетном периоде. Кроме того, не следует применять переходные положения отдельных стандартов и положения МСФО (IAS) 8, касающиеся изменений в учетной политике, так как они относятся только к тем организациям, которые уже используют международные стандарты, а не применяют их впервые.

В связи с тем, что переход на МСФО – это процесс достаточно сложный, компаниям рекомендуется сформировать рабочую группу из специалистов различных подразделений организации и составить детальный план перехода на новую систему отчетности. Одной из задач группы будет оценка степени влияния процессов подготовки финансовой отчетности на системы сбора, анализа и обработки данных о фактах хозяйственной деятельности организации; системы внутреннего контроля; бизнес-процессы, связанные с подготовкой финансовой отчетности.

Составление финансовой отчетности ретроспективно будет стоить компании гораздо дороже, потребуется также сформировать те суждения и оценки, которые должны были бы существовать на дату вступительного баланса, что представляется довольно затруднительным. Например, если компания должна оценить ряд статей по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО, ей могут понадобиться услуги оценщиков, которые смогут определить возможность установления справедливой стоимости ретроспективно.

Этот подход предполагает, что отчетность в новом формате будет представлена инвесторам одновременно, то есть без подготовительного периода, что не исключает трудностей с восприятием информации инвесторами.

Кроме того, если для проверки первой финансовой отчетности по МСФО компания привлекает аудитора (а ранее аудиторы не проверяли финансовую отчетность компании по национальным требованиям). Так, сложно

убедиться в том, что остатки материально-производственных запасов на дату перехода соответствовали данным финансовой отчетности по национальным стандартам на эту дату – ведь на инвентаризации аудитор не присутствовал. Поэтому в аудиторском заключении могут быть оговорки. Кроме того, такая отчетность будет представляться за прошедшие периоды, тогда как инвесторы заинтересованы в наиболее свежей информации.

С другой стороны, ретроспективный подход имеет преимущества с точки зрения предсказуемости результата и формирования учетной политики: отражаемые операции уже имели место, а применяемые стандарты действуют уже несколько лет.

Часто компании заинтересованы в применении МСФО (IFRS) 1, поскольку данный стандарт разрешает применять добровольные исключения. Например, в ряде случаев можно оценивать активы по справедливой стоимости, что способствует повышению инвестиционной привлекательности и может оказаться для компании эффективнее, чем корректировать данные отчетности за прошлые периоды, где не были соблюдены некоторые стандарты.

Компании, впервые составляющие финансовую отчетность по МСФО, могут добровольно не применять некоторые требования стандартов при формировании балансовой стоимости активов и обязательств во вступительном бухгалтерском балансе по МСФО или применять такие требования в особом порядке. Добровольные исключения призваны дать компаниям возможность снизить объем работы, в том числе отразить в балансе активы и обязательства по условной стоимости (deemed cost).

МСФО (IFRS) 1 позволяет компаниям для упрощения перехода на международные стандарты воспользоваться несколькими добровольными исключениями.

Наиболее часто компании пользуются возможностью оценить определенные необоротные активы по справедливой стоимости в качестве условной на дату перехода на МСФО (fair value as deemed cost). Это добровольное исключение позволяет не определять балансовую стоимость активов исходя из первоначальной стоимости с учетом амортизации и убытков от обесценения, а также с учетом гиперинфляции.

Еще одной проблемой, волнующей большинство украинских предприятий, является проведение оценки, поскольку привлечение независимой компании для оценки явля-

ется дорогостоящей процедурой. Надо отметить, что стандарты не требуют привлечения оценщика. Однако компания должна взвесить собственные возможности по определению справедливой стоимости активов, проведению необходимой экспертизы, длительность процесса, а также определить, будет ли результат самостоятельной оценки воспринят как справедливая стоимость пользователями финансовой отчетности

МСФО (IFRS) 1 при оценке разрешает компании выбрать те объекты, которые будут оценены по справедливой стоимости на дату перехода и те, которые будут оцениваться по первоначальной стоимости с учетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, а также с поправкой на гиперинфляцию.

В отличие от основных средств, для оценки нематериальных активов по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО установлены дополнительные условия, в частности, соответствие объекта критериям признания нематериальных активов. Это необходимо, так как при использовании национальных правил учета компания могла признавать в качестве нематериальных активы, не соответствующие критериям признания, установленным МСФО, или не признавать нематериальный актив вовсе, тогда как согласно МСФО это было необходимо. Должны выполняться критерии, установленные МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» для переоценки таких активов, включая существование активного рынка. Для большинства нематериальных активов такого рынка просто не существует и маловероятно, что компания сможет воспользоваться этим добровольным исключением.

Согласно международным стандартам компании могут составлять отдельную финансовую отчетность юридического лица, а также консолидированную финансовую отчетность группы, то есть, на отчетность материнской и дочерних компаний. Исследования показали, что многие компании столкнулись с проблемой первого представления консолидированной финансовой отчетности и, как правило, интересуются, а можно ли как то избежать консолидации. Интересов в этом несколько. Во-первых, нежелание раскрывать лишнюю информацию о связанных лицах, поскольку за этим зачастую скрываются схемы оптимизации налогообложения. Во-вторых, трудоемкость процедур и корректировок при консолидации.

Действительно, из общего правила о том, что первая финансовая отчетность по МСФО материнской компании должна быть консолидированной, возможны исключения. Например, материнская компания X имеет дочерние компании и сама является дочерней по отношению Y. Компания Y согласна, что компания X не будет готовить консолидированную финансовую отчетность. Другие акционеры X также не возражают против этого. Компания X не имеет публично обращающихся ценных бумаг, не представляет и не находится в процессе представления финансовой отчетности регулятору рынка ценных бумаг в связи с эмиссией инструментов на публичных рынках. Наконец, для публичного использования консолидированная финансовая отчетность группы компаний по МСФО составлена и представлена компанией Y.

Если указанные выше условия выполнены, первой финансовой отчетностью по МСФО компании X может быть и отдельная финансовая отчетность юридического лица – компании X.

При внедрении МСФО очень важно не только осмыслить и внедрить базовые правила и принципы, но и организовать процесс трансформации данных. В этой связи предлагается использовать следующий усовершенствованный подход к трансформации методом оборотного баланса. Новизна подхода заключается в проведении трансформации на основе применения технических счетов и счетов МСФО. Технические счета соответствуют национальному Плану счетов с добавлением нуля. Например, счету 10 «Основные средства» соответствует технический счет 010. Введение технических счетов позволит выполнять поэтапные корректировочные проводки с целью полного переноса сальдо на счета по МСФО. В целях трансформации компаниям придется разработать собственную систему счетов, соответствующих требованиям международных стандартов.

Таким образом, сначала осуществляется перенос остатков по счетам классов 1 – 9 на технические счета вступительной таблицы. Например: Дебет счета 010 кредит счета 10 и т.д. Далее выполняются корректировочные проводки для трансформации баланса за отчетный период на основе использования технических балансовых счетов и балансовых счетов МСФО. Корректировочные проводки могут быть следующие:

1) Дебет Технический балансовый счет

Кредит Технический балансовый счет;

2) Дебет (Кредит) «Технический балансовый счет» Кредит (Дебет) «Номинальный счет по МСФО»;

3) Дебет (Кредит) «Технический балансовый счет» Кредит (Дебет) «Балансовый счет по МСФО»;

4) Дебет (Кредит) «Балансовый счет по МСФО» Кредит (Дебет) «Номинальный счет по МСФО»;

5) Дебет (Кредит) «Балансовый счет по

МСФО» Кредит (Дебет) «Балансовый счет по МСФО».

Для записи корректировок формируются специальные «Журналы корректировочных проводок для трансформации баланса». В результате корректировок сальдо технических балансовых счетов сводится к нулю. Выполняется расчет итога корректировок, приводящих к изменению финансового результата отчетного периода на основе номинальных счетов (табл. 1).

Таблица 1

Журнал закрывающих проводок

Счета доходов и расходов	Дебет	Кредит	Счет «Итоговая прибыль»	
			Дебет	Кредит
Обороты.....				
Счет «Расходы по налогу на прибыль»				
Счет «Нераспределенная прибыль»				

Следующий шаг сводится к анализу нераспределенной прибыли по корректирующим проводкам. Расчетное сальдо по кредиту (дебету) счета «Нераспределенная прибыль (убыток)» равно разности сумм корректировок по кредиту счета и корректировок по дебету счета. Расчетное сальдо корректируется на налог на прибыль по действующей ставке 21%. Так, если налогооблагаемая прибыль равна X, то налог на прибыль равен X умноженный на ставку налога на прибыль (21%). Отсюда чистая прибыль равна X минус X умноженный на 21%. Налог на прибыль начисляется в виде отсроченного налогового обязательства или отсроченного налогового актива.

Ниже описаны возможные варианты отражения в учете результата корректировок:

1) Дебет (Кредит) счета «Итоговая прибыль (убыток)»

Кредит (Дебет) счета «Нераспределенная прибыль»;

2) Дебет счета «Расходы по отсроченным налогам»

Кредит счета «Отсроченные налоговые обязательства»;

3) Дебет счета «Отсроченные налоговые активы»

Кредит счета «Расходы по отсроченным налогам».

Дополнительный анализ временных

разниц по активам и обязательствам после корректировок приводит к выявлению отсроченных налоговых активов или обязательств. Возможны следующие варианты отражения в учете отсроченных налогов:

1) Дебет счета «Расходы по отсроченным налогам»

Кредит счета «Отсроченные налоговые обязательства»;

2) Дебет счета «Расходы по отсроченным налогам»

Кредит счета «Отсроченные налоговые активы»;

3) Дебет счета «Отсроченные налоговые активы»

Кредит счета «Расходы по отсроченным налогам»;

4) Дебет счета «Отсроченные налоговые обязательства»

Кредит счета «Расходы по отсроченным налогам»;

Порядок расчета нераспределенной прибыли в трансформированном балансе на конец периода показан на рисунке 1.

Далее выполняются корректировочные проводки для трансформации отчета о прибылях и убытках за отчетный период на основе использования номинальных счетов.

Нераспределенная прибыль по МСФО на конец года	Нераспределенная прибыль по ПСБУ на конец года	Результат корректировок нераспределенной прибыли	Расчет изменения ЧП за год по корректировкам номинальных счетов
=	+/-	+/-	+/-

Рис. 1 Расчет нераспределенной прибыли

Корректировки, затрагивающие только номинальные счета (доходов и расходов) могут быть следующие:

1) Дебет (Кредит) – Технический номинальный счет

Кредит (Дебет) – Технический номинальный счет;

2) Дебет (Кредит) – Технический номинальный счет

Кредит (Дебет) – Номинальный счет по МСФО;

3) Дебет (Кредит) – Номинальный счет по МСФО

Кредит (Дебет) – Номинальный счет по

МСФО.

Такие записи сводятся в специальные «Журналы корректировочных проводок для трансформации отчета о прибылях и убытках».

В результате корректировок сальдо технических номинальных счетов реклассифицируется в номинальные счета по МСФО. Затем делаются закрывающие записи на счет «Итоговая прибыль». С учетом ставки налога на прибыль делается проверочный расчет чистой прибыли, а также сверка нераспределенной прибыли (рис. 2).

Нераспределенная прибыль по МСФО на конец года	Нераспределенная прибыль по МСФО на начало года	Чистая прибыль, пересчитанная по МСФО за год	Результат корректировок нераспределенной прибыли
=	+/-	+/-	+/-

Рис. 2 Сверка нераспределенной прибыли

Балансовая увязка показателей даст возможность составить формы финансовой отчетности по международным стандартам: Отчет о финансовом состоянии на конец периода, Отчет о совокупной прибыли за период, Отчет о движении денежных средств и Отчет об изменениях в собственном капитале.

Помимо применения техники трансформации необходимы и другие процедуры при переходе на МСФО. Особую сложность представляют собой методология расчета консолидированных корректировок, формирование учетной политики, разработка модели отчетности для настройки в информационной системе и другие вопросы, которые также требуют детального рассмотрения и выработки новых подходов при внедрении МСФО.

Литература

1. Исследования Фонда ITM. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.itm.iatp.org.ua>

2. Highlights of IFRS research. [Электронный

ресурс]. – Режим доступа: <http://www.freelibrary.com>

3. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: методичні рекомендації. Видання третє, перероблене та доповнене – За ред. С.Ф.Голова – Вінниця, ТОВ «Консоль», 2010. – 308 с.

4. Костюченко В.М. Consolidated financial statements: the similarities and differences between IFRS, Russian and Ukraine accounting standards. Вестник Сев ГТУ, Экономика и финансы, Севастополь, 2006. – №73. – С.152 – 160.

5. Уварова О., Кабальский Р. Коментарії до Закону України «Про акціонерні товариства». – Х.: Фактор, 2009. – 384 с.

6. Международные стандарты финансовой отчетности. (перевод с англ.) – М.: «Аскери – АССА», 2006. – 1058 с.

Статья поступила в редакцию 16.10.2012