

УДК 330.1:338

DOI: 10.31891/2307-5740-2020-284-4(3)-13

ІВАНЧЕНКОВА Л. В.,
ТКАЧУК Г. О.,
СКЛЯР Л. Б.

Одеська національна академія харчових технологій

КОНТРОЛЬ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

У даній статті розглядаються особливості трансформації звітної інформації при укладанні фінансової звітності підприємства за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Авторами проаналізовано алгоритм укладання фінансової звітності за МСФЗ та базові відмінності МСБО від національних підходів до формування фінансової звітності. Представлена послідовність аналітичних процедур процесу трансформації фінансової звітності підприємств харчової промисловості. Означено фактори забезпечення якості обліково-звітної інформації. Виділено напрямки контролю процесу трансформації фінансової звітності. Виділено завдання, інструменти та методичні прийоми внутрішнього контролю процесу трансформації в системі управління підприємством. Авторами запропоновано заходи вдосконалення процесу трансформації та забезпечення його якості на рівні підприємства. За результатами проведеного дослідження зроблено висновки про напрями подальших наукових доробок.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, трансформація фінансової звітності, звітність підприємства, контроль, управління підприємством, міжнародні стандарти фінансової звітності.

LARYSA IVANCHENKOVA,
HALYNA TKACHUK,
LARYSA SKLIAR

Odessa National Academy of Food Technologies

CONTROL OVER THE TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH IFRS IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM

Financial statements, including those concluded in accordance with international requirements, play an important role in the information support of the enterprise management system, must be of high quality and meet the growing needs of users. The preparation of financial statements in accordance with IFRS is a complex process that must be controlled, which justifies the relevance of the chosen research topic. In order to obtain adequate results, the authors used methodological techniques of review analysis of scientific and legal sources, analysis and synthesis, systematization and generalization of the results of the study. This article discusses the features of the transformation of reporting information in the conclusion of financial statements of the enterprise in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS). The authors analyze the algorithm for compiling financial statements in accordance with IFRS and the basic differences between IAS from national approaches to the formation of financial statements. The sequence of analytical procedures of the process of transformation of financial statements of food industry enterprises is presented. Factors for ensuring the quality of accounting and reporting information are identified. Areas of control over the process of transformation of financial statements are identified. Tasks, tools and methodical methods of internal control of the transformation process in the enterprise management system are highlighted. The authors propose measures to improve the transformation process and ensure its quality at the enterprise level. Based on the results of the study, conclusions were made about the directions of further scientific achievements.

Keywords: accounting, financial reporting, transformation of financial reporting, enterprise reporting, control, enterprise management, international financial reporting standards.

Постановка проблеми. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Через розбіжності між П(С)БО та МСФЗ українські підприємства, які складають звітність за міжнародними стандартами, змушені трансформувати звітність, складену згідно з П(С)БО.

Метод трансформації використовують більшість підприємств при підготовці фінансових звітів за МСФЗ внаслідок економічності та простоти цього методу. Трансформація – це сукупність процедур перетворення фінансової інформації, складеної за одними правилами (наприклад, за НП(С)БО), у звітні дані, складені за іншими правилами (у даному випадку за правилами МСФЗ).

Даній тематиці присвячені роботи таких науковців як Голов С.Ф. [1], Жолнер І. В. [2], Лучко М. Р., Бенько І. Д. [3], Кузнецова С. О., Чернікова І. Б. [4], Задорожний З. В., Панасюк В.М., Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я. [5], Чалий І. [6] та інших. Вважаємо за необхідне більше уваги приділити механізму внутрішнього контролю процесу трансформації з огляду на потреби системи управління підприємствами харчової промисловості.

Постановка завдання. В даному дослідженні поставлені та виконані наступні завдання: дослідити проблемні аспекти процесу трансформації фінансової звітності та визначити особливості внутрішнього

контролю трансформації для підприємств харчової промисловості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нормативну базу укладання фінансової звітності в міжнародному аспекті складають Міжнародні стандарти фінансової звітності, які у широкому розумінні представляють собою комплекс документів, який містить:

- Концептуальну основу фінансової звітності;
- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ/IFRS), розроблені Радою Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО/IASC).
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, розроблені КМСБО (МСБО/IAS);
- Тлумачення, розроблені постійним комітетом з тлумачень стандартів (ПКТ/SIC), який функціонував з 1997 р. по 2001 р.;
- Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ/IFRIC), прийняті після 2001 р.

Таким чином процес трансформації вимагає від бухгалтера наявності фахових компетентностей щодо знання складу, змісту та практичного застосування Міжнародних стандартів обліку та звітності.

Трансформація – це процедура складання звітності за МСФЗ через коригування звітності, складеної за П(С)БО. При цьому складність і кількість трансформаційних процедур залежать від ступеня розбіжностей вихідних і кінцевих параметрів. Трансформацію виконують на певну дату. За основу беруть господарські операції та записи національного обліку. Ці дані перегруповують за окремим алгоритмом.

Принципи трансформації зрозумілі: повне висвітлення (в процесі трансформації аналізуються всі рахунки бухгалтерського обліку); послідовне (постійне і послідовне застосування облікової політики), порівнянність інформації; обачність (застосування методів, що запобігають завищенню зобов'язань і витрат та заниженню активів та доходів); превалювання сутності над формою; подвійний запис; обґрунтованість; системність; єдиний грошовий вимірник, орієнтованість на результат.

Відповідно до вимог законодавства «підприємства, які ... складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами» [7].

Нажаль більшість підприємств зважаючи на нестабільне фінансове становище не ведуть паралельного обліку за П(С)БО та МСБО і тому при складанні звітності за МСФЗ користуються саме процедурою трансформації.

В порівнянні з паралельним обліком у процесі трансформації є певні переваги:

- 1) трансформація менш витрат в порівнянні із паралельним обліком;
- 2) трансформація суттєво полегшує процес звірювання звітності за МСФЗ із звітністю за П(С)БО;
- 3) трансформація виступає додатковим інструментом внутрішньогосподарського контролю достовірності обліково-звітної інформації, суттєво зменшує ймовірність ризиків фальсифікації та помилковості звітних даних

Алгоритм укладання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності представлена на рис. 1. Такий алгоритм передбачає відповіді системи на ключові питання:

- 1) Чи укладається фінансова звітність за МСФЗ підприємством вперше?
- 2) Чи використовує підприємство ведення бухгалтерського обліку за МСБО?

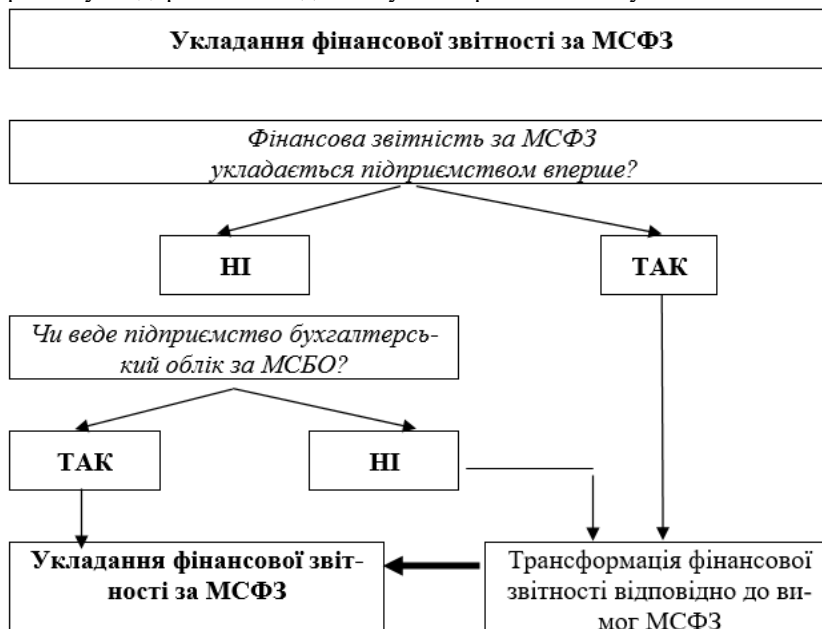


Рис. 1. Алгоритм укладання фінансової звітності за МСФЗ (авторський доробок)

В першому випадку фінансова звітність підприємства, яка була укладена відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку підлягає обов'язковій трансформації.

В другому випадку можуть бути використані 2 варіанти:

1) Якщо підприємство веде бухгалтерський облік одночасно за національними та міжнародними стандартами – фінансова звітність складається автоматично відповідно до вимог МСФЗ та не потребує трансформації.

2) Якщо підприємство веде бухгалтерський облік тільки за національними стандартами – процес трансформації є обов'язковим.

Суттєвою проблемою трансформації фінансової звітності є невідповідність окремих норм національних облікових стандартів вимогам міжнародного законодавства в частині складу проміжної звітності, суттєвості та порівняльної інформації. В табл. 1 систематизовано базові відмінності

Таблиця 1

Положення	МСБО	Законодавство України
Склад проміжної фінансової звітності	За МСБО 34 проміжна фінансова звітність включає комплект повних або стислих фінансових звітів, передбачених МСБО 1	Згідно ст.13 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» проміжна фінансова звітність включає лише баланс та звіт про фінансові результати
Суттєвість	За МСБО 1 при поданні, згортанні та об'єднанні статей у фінансовій звітності слід виходити з їх суттєвості	Форми фінансових звітів та їх зміст встановлені П(С)БО, які не передбачають подання, згортання та об'єднання статей, виходячи з їх суттєвості
Порівняльна інформація	За МСБО 1 порівняльна інформація розкривається стосовно всієї числової інформації фінансових звітів попереднього періоду. Порівняльну інформацію включають до інформації описового характеру, якщо вона є доречною для розуміння звітів	У типовій формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності» подання порівняльної інформації не передбачено

До того ж відмінними є зміст окремих статей фінансових звітів. Наприклад, у складі основних засобів за МСБО враховуються залишки капітальних інвестицій, у той час коли відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» вартість основних засобів та капітальних інвестицій в балансі відображається в різних рядках. Крім того МСФЗ не виділяє окремо малоцінні та швидкозношувані предмети й не передбачає застосування в бухгалтерському обліку податкового методу нарахування амортизації. Такі неузгоджені позиції можна зустріти майже за кожним об'єктом бухгалтерського обліку.

В практиці вибору послідовності трансформації не існує єдиного підходу, хоча умовно процес трансформації можна поділити на три етапи (рис. 2):

- 1) підготовчий етап трансформації;
- 2) основний етап трансформації;
- 3) узагальнення результатів трансформації.

На рис. 2 представлена послідовність аналітичних процедур процесу трансформації фінансової звітності підприємств харчової промисловості.

На наш погляд, підготовчий етап включає:

1) Підготовку облікових даних (облікових реєстрів, оборотно-сальдової відомості, підготовку форм фінансової звітності за П(С)БО). Проблемним на даному етапі є забезпечення якості облікової інформації.

2) Підготовка трансформаційних таблиць (перенесення до трансформаційних таблиць облікової інформації, що підлягає трансформації; підготовка допоміжних накопичувальних відомостей). Трансформаційні таблиці готуються до трансформації у довільній формі. Крім того, під час трансформації можуть з'являтися позиції, які вимагають пояснення або додаткового розкриття у Примітках. З метою накопичення та систематизації такої інформації корисно підготувати спеціальні накопичувальні відомості.

3) Оцінка застосування облікової політики (виявлення причин зміни облікової політики; підготовка даних для проведення коригування). На даному етапі складається інформація для формування Приміток.

4) Інвентаризація облікових рахунків на початок звітного періоду (формування каталогу ймовірних помилок та несуттєвих статей; виявлення помилок в обліковій інформації; виявлення несуттєвих операцій; підготовка інформації для коригування). Вважаємо доцільним рекомендувати підприємствам харчової промисловості перед початком основного етапу трансформації розробити каталог (перелік) ймовірних помилок, несуттєвих статей та розбіжностей в системі оцінки, що забезпечить ефективність процесу трансформації.

5) Аналіз розбіжностей між П(С)БО та МСФЗ стосовно оцінки об'єктів обліку (формування каталогу ймовірних розбіжностей; виявлення розбіжностей; підготовка інформації для коригування).

Результатом підготовчого етапу є забезпечення якості трансформаційного процесу.

Слід зазначити, що якість обліково-звітної інформації підприємства забезпечується такими факторами:

- 1) наявністю базового нормативно-правового забезпечення;
- 2) наявністю розгалуженої системи інституційного забезпечення;

- 3) наявністю ефективного методологічного забезпечення;
- 4) наявністю ефективної системи контролю;
- 5) наявністю відповідної матеріально-технічної бази та автоматизація облікових процесів;
- 6) високий рівень кадрової спеціальної підготовки.

Етапи трансформації фінансової звітності за МСФЗ	
Підготовчий етап трансформації	
Підготовка облікових даних	- підготовка оборотно-сальдової відомості - підготовка форм фінансової звітності за П(С)БО
Підготовка трансформаційних таблиць	- перенесення до трансформаційних таблиць облікової інформації, що підлягає трансформації - підготовка допоміжних накопичувальних відомостей
Оцінка застосування облікової політики	- виявлення причин зміни облікової політики - підготовка даних для проведення коригування
Інвентаризація облікових рахунків на початок звітного періоду	- формування каталогу ймовірних помилок та несуттєвих статей - виявлення помилок в обліковій інформації - виявлення несуттєвих операцій - підготовка інформації для коригування
Аналіз розбіжностей між П(С)БО та МСФЗ стосовно оцінки об'єктів обліку	- формування каталогу ймовірних розбіжностей - виявлення розбіжностей - підготовка інформації для коригування
Основний етап трансформації (коригування)	
Коригування показників фінансових звітів відповідно до підготовлених коригувань	- проведення коригувальних записів з використанням методу подвійного запису - формування вартості нових показників
Узагальнення результатів трансформації	
Укладання фінансової звітності за МСФЗ	- укладання Звіту про фінансовий стан (балансу) - укладання Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал - укладання Приміток до фінансової звітності
Аудиторське підтвердження показників фінансової звітності за МСФЗ	

Рис. 2. Послідовність аналітичних процедур процесу трансформації фінансової звітності підприємств харчової промисловості (авторський доробок)

Суть основного етапу трансформації полягає в коригуванні показників фінансових звітів відповідно до підготовлених пропозицій щодо змін в обліковій політиці, виправленні помилок, списанні несуттєвих статей, ліквідації неузгодженостей між різними системами оцінки облікових статей [9, 10].

Важливим елементом на етапі узагальнення результатів трансформації та укладання фінансової звітності за трансформованими даними є визначення всіх суттєвих статей звітності, по яким необхідне додаткове розкриття. Суттєвою є та інформація, яка може вплинути на прийняття управлінських рішень. Бажано підготувати примітки майже по всіх статтях, крім малозначних та простих, суть яких впливає з їх назви.

Трансформація фінансової звітності – трудомісткий процес, який ускладнюється відсутністю дієвого методологічного інструментарію, неефективністю системи контролю та розбіжностями в системі облікової оцінки за національними та міжнародними стандартами. Як бачимо, якість та ефективність процесу трансформації можна забезпечити лише за наявності дієвого контролю за такими напрямками:

- 1) на рівні держави – контроль дотримання норм діючого законодавства;
- 2) незалежного контролю – через незалежне аудиторське підтвердження достовірності показників фінансової звітності та дотримання вимог МСБО та МСФЗ;
- 3) корпоративного контролю дотримання вимог корпоративної політики щодо укладання, подання та оприлюднення фінансової звітності за МСФЗ;
- 4) внутрішньогосподарського (аудиторського) контролю застосування облікової політики трансформації фінансової звітності, дотримання встановленої послідовності та методології трансформації.

Напрями, завдання та інструменти внутрішнього контролю процесу трансформації в системі управління підприємством представлено на рис. 3.

З метою вдосконалення процесу трансформації та забезпечення його якості на рівні підприємства ефективним є:

- 1) розробка та впровадження корпоративної політики укладання фінансової звітності за МСФЗ із визначенням змісту, послідовності та методологічного забезпечення трансформації;
- 2) повна автоматизація бухгалтерського обліку та процесів трансформації;
- 3) створення каталогів ймовірних помилок в системі бухгалтерського обліку; каталогу несуттєвих

статей, які можна списати в процесі трансформації; каталогу розбіжностей оцінки статей за НП(С)БО та МСБО та МСФЗ;

4) запровадження системи корпоративного контролю додержання встановленої послідовності трансформаційного процесу.

Мета контролю – забезпечити достовірність фінансової звітності за МСФЗ		
Види контролю	Завдання контролю	Інструменти контролю
<ul style="list-style-type: none"> - Корпоративний контроль - Внутрішньогруповий контроль - Внутрішній аудит 	<ul style="list-style-type: none"> - Дотримання МСФЗ - Забезпечення якості вхідної інформації - Дотримання процедури - Дотримання методології - Дотримання облікової політики 	<ul style="list-style-type: none"> - Облікова політика - Методика трансформації - Каталоги помилок та несуттєвих статей - Каталог розбіжностей МСБО та П(С)БО - Трансформаційні таблиці
<p align="center">Методичні прийоми контролю – інвентаризація, оглядовий аналіз, аналітичні розрахунки, документальна перевірка</p>		

Рис. 3. Напрями, завдання та інструменти внутрішнього контролю процесу трансформації в системі управління підприємством

Висновки з проведеного дослідження. Проведені дослідження дозволяють зробити висновок про важливість та актуальність застосування процесу трансформації фінансової звітності відповідно до МСФЗ для сучасного підприємства. Зміст трансформації полягає у проведенні відповідних коригувань показників фінансової звітності, укладеної за П(С)БО, проведення яких ускладнюється за відсутності відповідного методичного інструментарію, низьким рівнем контрольованості та недостатнім рівнем підготовки облікових працівників. Також цікаво було б дослідити, як використовуються базові положення процесу трансформації при складанні консолідованої та інтегрованої звітності за МСФЗ.

Література

1. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами (методичні рекомендації) / 3-е перероб. та допов. вид., за ред. С.Ф. Голова. К: ЦУЛ, 2017. 783 с.
2. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навчальний посібник. / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Нац. ун-т харчових технологій. К.: ЦУЛ, 2012. 368 с.
3. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. 360 с.
4. Кузнецова С. О., Чернікова І. Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Х. : Видавництво «Лідер», 2016, 318 с.
5. Облік і звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / З. В. Задорожний, В.М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, Л. Я. Бобрівець. 2-е вид. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 304 с.
6. Чалий І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки. / І. Чалий. Х.: Фактор, 2011. 400с.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон в редакції від 14 листопада 2020 року №996-XIV / Верховна рада України. Законодавство України: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
8. Текст міжнародних стандартів фінансової звітності (стандартів МСФЗ), включаючи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (стандарти МСБО) та тлумачення (тлумачення КТМФЗ, тлумачення ПКТ) / Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Міністерство фінансів України; веб-сайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-finansovoi-zvitnosti>.
9. Мудрак Р.П., Лагодієнко В.В., Лагодієнко Н.В. Вплив сукупних витрат на обсяги національного виробництва. Економічний часопис – XXI. Scopus Indexed. 2018. №172(7-8), С. 44-50.
10. Лагодієнко В.В., Суханова А.В. Характеристика економічної безпеки підприємств та оцінка основних індикаторів безпеки. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка, Серія «Економічні науки». 2019. Вип. 206. С. 305–318.

References

1. Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukrainskykh pidpriemstv u finansovu zvitnist za mizhnarodnyimi standartami (metodychni rekomendatsii) / 3-e pererob. ta dopov. vyd., za red. S.F. Holova. K: TsUL, 2017. 783 s.
2. Zholner I. V. Finansovyi oblik za mizhnarodnyimi ta natsionalnymi standartami: navchalnyi posibnyk. / Min-vo osvity i nauky, molodi ta sportu Ukrainy, Nats. un-t kharchovykh tekhnolohii. K.: TsUL, 2012. 368 s.
3. Luchko M. R., Benko I. D. Oblik i finansova zvitnist za mizhnarodnyimi standartami. Ternopil : Ekon. dumka TNEU, 2016. 360 s.
4. Kuznetsova S. O., Chernikova I. B. Oblik i finansova zvitnist za mizhnarodnyimi standartami : navch. posib. Kh. : Vydavnytstvo «Lider», 2016, 318 s.
5. Oblik i zvitnist za mizhnarodnyimi standartami: navch. posib. / Z. V. Zadorozhnyi, V.M. Panasiuk, Ye. K. Kovalchuk, L. Ya. Bobrivets. 2-e vyd. Ternopil: TNEU, 2015. 304 s.
6. Chalyi I. Bukhoblik dlia doroslykh. MSFZ-transformatsiia. Upravlinnia prybutkom. Podatky. / I. Chalyi. Kh.: Faktor, 2011. 400s.

-
7. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini. Zakon v redaktsii vid 14 lystopada 2020 roku №996-XIV / Verkhovna rada Ukrainy. Zakonodavstvo Ukrainy: veb-sait. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
 8. Tekst mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti (standartiv MSFZ), vkluchaiuchy mizhnarodni standarty bukhhalterskoho obliku (standarty MSBO) ta tlumachennia (tlumachennia KTMFZ, tlumachennia PKT) / Rada z mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku. Ministerstvo finansiv Ukrainy; veb-sait. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>.
 9. Mudrak R.P., Lahodiienko V.V., Lahodiienko N.V. Vplyv sukupnykh vytrat na obsiahы natsionalnoho vyrobnytstva. Ekonomichnyi chasopys – XXI. Scopus Indexed. 2018. №172(7-8), S. 44-50.
 10. Lahodiienko V.V., Sukhanova A.V. Kharakterystyka ekonomichnoi bezpeky pidpriemstv ta otsinka osnovnykh indyikatoriv bezpeky. Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu silskoho hospodarstva imeni Petra Vasylenka, Seriiа «Ekonomichni nauky». 2019. Vyp. 206. S. 305–318.

Надійшла / Paper received : 24.07.2020
Надрукована / Paper Printed : 28.09.2020