

ДИСКОНТУВАННЯ ОБЛІКОВИХ ПОКАЗНИКІВ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ СКЛАДАННІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ОСНОВІ ТАКСОНОМІЇ

Курган Н. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу
Харківського національного економічного університету ім. С. Кузнеця

В наш час Уряд модернізує облікове законодавство, щоб привести діючі норми у відповідність до європейських. У 2017 р. було затверджено Законом № 996 [1] переліку підприємств України, які зобов'язані складати фінансову звітність із дотриманням норм європейських Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) [2], відмінністю яких є необхідність використання дисконтування. Досі вітчизняні фахівці, складаючи звітність за П(с)БО [3], не стикалися із дисконтуванням, тому у перспективі можуть мати труднощі переходу до МСФЗ. За цих умов актуальним є дослідження порядку застосування дисконтування для підготовки фінансових звітів за МСФЗ.

Дослідимо коло юридичних осіб, які мають звітувати за МСФЗ із застосуванням Таксономії. Зміни до Закону № 996 [1], внесені у жовтні 2017 року, розширили сферу застосування міжнародних стандартів, відокремивши класифікаційну групу організацій, що мають брати за концептуальну основу своєї фінансової звітності МСФЗ. Ст. 12.1 Закону № 996 [1] розділяє суб'єктів господарювання на дві групи. До першої відносять публічні акціонерні товариства; підприємства добувної галузі; підприємства, що мають суспільний інтерес, а також господарюючих суб'єктів, які здійснюють види діяльності з переліку, визначеного Кабінетом Міністрів. Зазначені суб'єкти господарювання зобов'язані складати фінансову звітність виключно за МСФЗ. Суб'єкти другої групи мають змогу для складання фінансової звітності застосовувати концептуальну основу або українських П(с)БО, або європейських МСФЗ – в залежності від відповідності критеріям, встановленим ст. 2 Закону № 996 (розміру чистого доходу від реалізації, сукупної вартості активів та середньооблікової кількості штатних працівників) [1]. Виділені у другу групу

юридичні особи можуть обрати один з варіантів звітування: а) за міжнародними стандартами із застосуванням Таксономії (самостійно визначають доцільність); б) за замовчуванням складати звіти за українськими стандартами обліку (НП(с)БО 1 П(с)БО 25 [3]). Отже, будь-який суб'єкт господарювання - юридична особа має право обрати європейські МСФЗ концептуальною основою для складання фінансової звітності. Це актуально для залучення іноземних інвестицій, оскільки потенційні закордонні інвестори приймають до розгляду виключно звітність, підготовлену за МСФЗ. З 1 січня 2019 р. склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю, регламентується Таксономією фінансової звітності за МСФЗ, переклад якої затверджено Наказом Міністерства фінансів від 07.12.2018 р. № 983.

За законодавством в Україні Таксономія фінансової звітності (склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю) затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [1]. Для виконання цієї норми МФУ видало Наказ № 983, яким затвердило переклад Таксономії фінансової звітності за МСФЗ, випущеної Фондом міжнародних стандартів фінансової звітності (Великобританія, м. Лондон). Наказ набрав чинності з 1 січня 2019 р. Тому 2019 р. є першим звітним періодом, за який суб'єкти господарської діяльності, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, повинні подати фінансову звітність в електронній формі на підставі Таксономії за МСФЗ. Складену на основі Таксономії за МСФЗ фінансову звітність передбачено подавати в єдиному електронному форматі XBRL в центр збору фінансової звітності. Це має забезпечити вільний доступ до даних цієї звітності органів державної влади та інших користувачів, адже за ст. 14 Закону № 996 фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом [1]. З огляду на сучасне оновлення бухгалтерського законодавства, фахівці-обліковці багатьох підприємств

потребують підвищення кваліфікації в частині переходу до виконання положень міжнародних стандартів. Суттєвою особливістю МСФЗ є застосування методу дисконтування, який повністю відсутній у звичних українським бухгалтерам П(с)БО [3].

Змістом дисконтування є визначення вартості грошей з урахуванням фактора часу. У МСФЗ дисконтування передбачене для приведення показників звітності до порівнянного за часом вигляду, а саме для визначення поточної балансової вартості активів, зобов'язань, забезпечень, капіталу компанії, а також для розрахунку поточного еквіваленту грошових потоків, які очікується отримати або сплатити у майбутньому. Необхідність дисконтування для визначення показників фінансової звітності пояснюється тим, що реальна (поточна) вартість майбутніх фінансових потоків істотно відрізняється від їх номінальної вартості. Згідно теорії часової вартості грошей, грошові кошти, які отримані або сплачені сьогодні, коштують більше, ніж гроші, що будуть отримані або сплачені завтра. Одна і та ж сума, що виплачується в різні моменти часу, має різну фактичну вартість через інфляцію, ризик неотримання і можливості альтернативних інвестицій. Дисконтування здійснюється шляхом множення майбутніх грошових потоків (або потоків платежів) на ставку дисконтування. Порядок визначення ставки відсотка, а також правила переоцінювання фінансових активів описано у МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [2].

За п. 9 МСФЗ 39, ефективна ставка відсотка – це ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента та, якщо доцільно, протягом коротшого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання [2]. Однак МСФО не містить єдиного методичного підходу до визначення ефективної ставки відсотка, тому цей показник можна розрахувати за однією з таких методик: а) за формулою чистого дисконтованого доходу (NPV); б) за допомогою вбудованої функції ВСД програмного продукту Microsoft Excel; в) за методикою усередненого

значення П(с)БО 12 [3]. Застосовуючи будь-яку з трьох зазначених методик, при розрахунку ефективної ставки відсотка фахівці підприємства мають попередньо оцінити грошові потоки. При підготовці звітів за МСФЗ дисконтування впливає на балансову вартість об'єктів обліку, а отже, суттєво змінює фінансові результати компанії.

Згідно положень МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» за кожним видом фінансових інструментів компанія має розкривати у звітності їх справедливую вартість на звітну дату [2]. Тобто на кожну звітну дату необхідно розрахувати відсоткову ставку для фінансових інструментів, а також дисконтовані очікувані грошові потоки із використанням цієї ставки.

За МСФЗ 18 «Дохід», виручка компанії від реалізації товарів та продукції, від надання послуг або виконання робіт має оцінюватися із застосуванням дисконтування в разі надання покупцеві права відстроченої оплати [2]. Суму відкладеної оплати необхідно продисконтувати, тобто у звітності дохід від реалізації буде відображатися за дисконтованою вартістю відкладеної оплати. Різниця між номінальною (первісною) оцінкою доходу та дисконтованою вартістю визнається в обліку фінансовим доходом протягом усього терміну між визнанням виручки і оплатою поставки.

За МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів», при обчисленні вартості використання довгострокових активів майбутні грошові потоки, очікувані від активу (основних засобів або нематеріальних активів) необхідно продисконтувати до поточного моменту. Тобто сума очікуваного відшкодування активів розраховується шляхом проведення тесту на знецінення.

Економічний зміст застосування МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» полягає в припущенні, що актив коштує стільки, скільки він може принести доходів. Через це потенційні доходи від використання активу необхідно корегувати на поточну вартість грошей і ризики, які пов'язані з даним активом. При цьому здійснюється дисконтування грошових потоків, що очікується отримати від використання активу, до їх поточної вартості на дату оцінювання. Такий самий підхід прописано у МСФЗ 37 «Забезпечення,

непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» щодо визначення облікової вартості оціночного зобов'язання. Дисконтування потрібно застосувати у разі, якщо майбутні виплати істотно відстрочені в часі. Доречним прикладом є оцінювання резерву на відновлення та рекультивацію земельної ділянки. Фактично такі витрати будуть понесені через багато років, але ймовірний відтік грошових коштів у зв'язку з роботами по відновленню землі необхідно продисконтувати до поточного моменту.

Міжнародні стандарти також передбачають застосування дисконтування при здійсненні обліку виплат робітникам компанії. Так, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» регламентує необхідність дисконтування зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності із застосуванням відсоткової ставки, яку слід визначати на основі ринкової дохідності високоякісних корпоративних облігацій за станом на кінець звітного періоду [2].

Таким чином, підсумком проведеного дослідження стало уточнення та опис випадків застосування дисконтування при складанні фінансової звітності вітчизняних підприємств за європейськими стандартами МСФЗ. Практичну значущість дослідженню надає можливість використання отриманих результатів українськими компаніями при підготовці звітності із використанням Таксономії за МСФЗ.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo>.
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>.