

**ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ НОВИХ ФОРМ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ  
ПРИ ПЕРЕХОДІ УКРАЇНИ ДО МСФЗ****FEATURES OF APPLICATION OF NEW FORMS OF REPORTING DURING  
UKRAINE'S TRANSITION TO IFRS****Товкун Л.В., к.еко.н.,  
доцент кафедри фінансового права***Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена дослідженню трансформації фінансової звітності в Україні при переході до міжнародних стандартів. Зазначено, що перехід до міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності є певним компромісом у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності різних країн. Визначені рівні розвитку системи регулювання обліку та звітності в Україні, що пов'язані з впровадженням МСФЗ. В них увага зосереджується на організації заходів щодо розвитку в Україні системи обліку, яка відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці; законодавчому регулюванню порядку застосування МСФЗ; адаптації національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу; підвищенні рівня прозорості та відкритості бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Акцентовано увагу на тому, що Рада з МСФЗ є неурядовою організацією, тому вона не може вимагати застосування міжнародних стандартів для будь-якої країни. Враховуючи те, що МСФЗ не є нормативно-правовими актами, підкреслюється, що обов'язок по застосуванню їх в Україні може виникнути тоді, коли ці стандарти будуть наділені спеціальним статусом в силу закону або рішення національного регулюючого органу.

Автор зазначає, що, виходячи з мети складання фінансової звітності за МСФЗ, виникає необхідність у принципово нових формах подання інформації. В роботі проаналізовані особливості звіту про управління, а саме надання фінансової і нефінансової інформації; зазначено основну мету цього звіту. Досліджуються питання щодо складання та подання фінансової звітності на підставі таксономії. Автор робить висновок, що використання таких форм подання інформації надає нові можливості користувачам фінансової звітності для її аналізу, своєчасного виявлення ризиків і реагування на них.

**Ключові слова:** фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) фінансової звітності, класифікація підприємств за розміром, звіт про управління, фінансова і нефінансова інформація підприємства, складання і подання фінансової звітності на підставі таксономії.

The article is devoted to the study of the transformation of financial reporting in Ukraine in the transition to international standards. It is noted that the transition to international standards in the preparation of financial statements is a trade-off in accounting and financial reporting of different countries. The levels of development of the accounting and reporting regulation system in Ukraine related to the implementation of IFRS have been identified. Emphasis is placed on the fact that IFRS is a non-governmental organization, so it cannot require the application of international standards for any country.

Given that IFRS are not regulations, it is emphasized that the obligation to apply them in Ukraine may arise when these standards are given a special status by law or decision of a national regulatory authority. The author notes that based on the purpose of preparing financial statements in accordance with IFRS, there is a need for fundamentally new forms of information.

The paper analyzes the features of the management report, namely the provision of financial and non-financial information; the main purpose of this report is formulated. Issues related to the preparation and submission of financial statements on the basis of taxonomy are investigated. The author concludes that the use of these forms of information provides new opportunities for users of financial statements for its analysis, timely identification of risks and regulation of them.

**Key words:** financial reporting, international financial reporting standards, national regulations (standards) of financial reporting, classification of enterprises by size, management report, financial and non-financial information of the enterprise, preparation and submission of financial statements on the basis of taxonomy.

**Актуальність теми** пов'язана з тим, що в умовах глобалізації і постійного загострення економічної конкуренції важливим є підтримання високої власної конкурентної позиції в сфері фінансової інформації. Це сприяє підвищенню уваги до фінансової звітності як головного джерела інформації про майновий і фінансовий стан суб'єктів господарювання. Перехід до міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності є певним компромісом у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності різних країн. Прикладом цього є Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 і 2 в Україні, основою яких є міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) і законодавство Європейського Союзу.

**Метою статі** є дослідження трансформації складання фінансової звітності в Україні з урахуванням особливостей переходу до міжнародних стандартів.

Вивченню особливостей складання фінансової звітності взагалі і в умовах переходу до МСФЗ в Україні присвячені праці багатьох вітчизняних вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Ю.А. Вериги, О.В. Пасько та інших. Однак, враховуючи те, що МСФЗ як гнучка і мобільна система, має вплив на національну систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виникають питання, які потребують додаткового аналізу і дослідження.

Розглядаючи впровадження МСФЗ у законодавство України, слід звернути увагу на те, що Рада з МСФЗ, яка фор-

мує і видає єдиний комплекс високоякісних, зрозумілих і практично реалізованих всесвітніх стандартів фінансової звітності, є неурядовою організацією. Вона не може вимагати застосування міжнародних стандартів для будь-якої країни. МСФЗ не є нормативно-правовими актами. Тому обов'язок по застосуванню їх в Україні може виникнути тільки тоді, коли ці стандарти будуть наділені спеціальним статусом в силу закону або рішення національного регулюючого органу. Нині в Україні склалася багаторівнева система регулювання обліку та звітності, в формування якої вплинуло впровадження МСФЗ. В ній можна виділити такі рівні:

1) введення законодавчих передумов впровадження МСФЗ;

2) удосконалення системи національного законодавства, яке регулює бухгалтерський облік і фінансову звітність відповідно до МСФЗ;

3) формування нормативної бази і методичне забезпечення ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі МСФЗ;

4) розширення міжнародного співробітництва та застосування світового досвіду по впровадженню МСФЗ.

Україна зробила важливі кроки до переходу на МСФЗ. Були прийняті нормативно-правові акти, які регулюють процес впровадження МСФЗ у законодавство України:

– Указ Президента №303 від 23.05.1992 р. «Про перехід України до загальноприйнятної у міжнародній прак-

тиці системи обліку і статистики» та прийняття ряду важливих урядових постанов;

1) Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (Постанова КМУ № 1706 від 28 жовтня 1998 року);

2) Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (Постанова КМУ № 911-р від 24 жовтня 2007 року);

3) Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, розрахованої на 2007-2015 рр. (Постанова КМУ № 34 від 16 січня 2007 року);

4) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996 від 16 липня 1999 року (далі – Закон про бухгалтерський облік);

5) Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 і 2, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), затверджені наказами Міністерства фінансів України, та інші нормативно-правові акти.

Основною їх метою є організація заходів щодо впровадження в Україні єдиної системи обліку і статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці; законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів; адаптація національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу; підвищення рівня прозорості та відкритості бухгалтерського обліку і фінансової звітності; удосконалення системи підготовки і перепідготовки кадрів у цій сфері та інше.

Ідея використання міжнародних стандартів в Україні була не нова. Спочатку це було вимогою для підприємств, які склали фінансову звітність для своїх іноземних інвесторів, згодом, у 2011 році, між Міністерством фінансів України і Національним банком України був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ, який був підтриманий і підписаний Проектом USAID «Розвиток фінансового сектору», Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України, Академією фінансового управління, Спілкою податкових консультантів та іншими органами [1].

Натепер фундаментом системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні є Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного і місцевого бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [2].

Зважаючи на те, що процес впровадження міжнародних стандартів в Україні відбувається активно, це потребує внесення змін до національного законодавства. Відповідно до цих змін у Закон України про бухгалтерський облік було введено ст. 12-1 «Застосування міжнародних стандартів», яка вступила в дію в 2012 році. Відповідно до неї підприємства для складання фінансової звітності повинні застосовувати міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на вебсторінці Міністерства фінансів України. Подальшими змінами в цей закон був розширений перелік суб'єктів господарювання, які складають звітність за міжнародними стандартами в обов'язковому порядку:

1) підприємства, які становлять суспільний інтерес. До таких підприємств належать підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, які належать до мікро-

підприємств і малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств;

2) публічні акціонерні товариства (далі – ПАТ);

3) суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;

4) підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. До них належать підприємства, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення; недержавне пенсійне забезпечення; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування [2]. Всі інші підприємства можуть самостійно визначати доцільність застосування МСФЗ для складання своєї фінансової звітності.

Що стосується малих суб'єктів господарювання, то, не дивлячись на те, що МСФЗ для них (“IFRS for SMEs”) перекладені на 25 мов світу і доступні для застосування в майже 70 країнах, в тому числі і в Україні, в більшості випадків їх застосування в нашій країні не є необхідністю. Це пов'язано з тим, що для малих підприємств, операції яких не перевищують певний рівень складності, немає необхідності перебудовувати всю систему ведення обліку відповідно до вимог МСФЗ, оскільки концептуальна основа обліку при невеликому ступені складності незначна.

Взагалі при аналізі фахових публікацій з цього питання можна зазначити, що не всі країни однаково схвалюють необхідність швидкого прийняття рішення щодо переходу на нові стандарти для малих і середніх підприємств. Так, уряд Німеччини вважає, що стандарт “IFRS for SMEs” доцільно застосовувати лише тим підприємствам, які орієнтовані на широкий ринок і відповідають вимогам фінансових аналітиків, інвесторів та інших учасників ринку. Південно-Африканська Республіка стала першою країною у світі, яка вже впровадила МСФЗ для малих і середніх суб'єктів господарювання в оригінальному варіанті, без будь-яких правок [1].

Враховуючи те, що важливою метою фінансової звітності за МСФЗ є надання інформації про фінансовий стан і перспективи діяльності підприємства, виникає необхідність у принципово нових формах подання цієї інформації. Однією з таких форм є нефінансова звітність. Взагалі для України процес розробки та впровадження нефінансової звітності є досить актуальним, і в цьому напрямі вона відставала від країн Європи.

З 1 січня 2018 року Законом України про бухгалтерський облік було введено звіт про управління, який надають великі та середні підприємства. Необхідність впровадження такого звіту була викликана процесом імплементації законодавства Європейського Союзу з бухгалтерського обліку, зокрема Директиви 34/ЄС і МСФЗ в національне законодавство.

Однак варто зазначити про певну термінологічну незгодженість між різними нормативно-правовими актами України. Так, Закон про бухгалтерський облік передбачає складання звіту про управління, а Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» вимагає складання звіту керівництва як складника річної і проміжної інформації про емітента, в якому наводиться додаткова фінансова інформація, що не регулюється стандартами обліку і звітності, та різна нефінансова інформація [3].

По суті, йдеться про один і той же звіт, в якому повинна бути відображена думка керівництва і зазначена додаткова фінансова інформація про стан підприємства і нефінансова інформація. Така ж термінологічна плутанина існує і на міжнародному рівні. Так, у Канаді та США такий звіт носить назву Management Discussion and Analysis (MD&A), що українською можна перекласти як Звіт керівництва та аналіз, у Великій Британії до 2006 року він мав назву Operational and Financial Review (OFR) – Оцінка діяльності та фінансовий огляд, з 2006 року у зв'язку

з прийняттям Закону про компанії – Director’s Report – Звіт директорів, у Німеччині – Management Report – Звіт керівництва [4]. Зрозуміло, що використання різної термінології в цих країнах пов’язано з причинами суб’єктивного і об’єктивного характеру, але, враховуючи те, що вдало обрані і застосовані терміни забезпечують чіткість, зрозумілість і однозначність поданої інформації, необхідно звернутися до уніфікації термінології, більш досконалого розуміння змісту і коректного перекладу тексту.

Звіт про управління є самостійним звітом і є доповненням до річної фінансової звітності, разом з якою його мають подавати підприємства. Виходячи з норм НП(С) БО 1, звіт про управління не належить до фінансової звітності, тому подавати його до Державної податкової служби і Державної служби статистики не потрібно. Вітчизняні нормативно-правові акти не пояснюють, яку саме інформацію слід вважати фінансовою, а яку – нефінансовою.

В МСФЗ фінансова інформація визначається як така, що сприяє розумінню фінансового стану суб’єкта господарювання, його результатів і допомагає оцінити нинішній і майбутній рух грошових коштів. Тому, виходячи із трактування її в МСФЗ, це насамперед певні показники, які впливають на фінансову звітність підприємства і важливі для користувачів: організаційна структура та опис діяльності підприємства, ліквідність і його зобов’язання, результати діяльності та інше.

Щодо нефінансової інформації, то вона розкриває вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, на соціальну сферу, в тому числі на питання соціального захисту працівників підприємства, боротьбу з корупцією, хабарництвом. Враховуючи специфіку інформації, яка міститься у звіті про управління, доцільним є його складання не тільки бухгалтерською службою, а і юристами. Враховуючи те, що у звіті про управління може бути два види інформації: фінансова і нефінансова, в Україні існує певний порядок її відображення:

- 1) подання фінансової інформації є обов’язковим для великих і середніх підприємств,
- 2) нефінансову інформацію подають в обов’язковому порядку великі підприємства, а середні мають право її не відображати,
- 3) мікро- і малі підприємства взагалі такий звіт не подають [5].

Перелік напрямів і показників, які розкриваються в цьому звіті, не є вичерпним, адже Закон про бухгалтерський облік встановлює лише загальні вимоги до інформації, що розкривається в ньому. Виходячи з цього, розкривати можна будь-яку інформацію, яка є доцільною. По суті, це документ, в якому підприємства розповідають про свої поточні справи та плани на майбутнє. Аналоги звіту про управління можна знайти майже у кожній великій компанії, орієнтованій на міжнародний ринок.

Наприклад, річні звіти НАК «Нафтогаз України»: в звіті за 2014 рік був розділ про корупцію в газовій промисловості, в 2015 році окремо роз’яснювалася інформація про субсидії, в 2016 році – інформація про те, як газ із родовища надходить до споживачів, 2017 року – про перемогу в Стокгольмському арбітражі. Інформація, яку розкривають у звіті про управління, – індивідуальна для кожного, тому Міністерство фінансів України не затвердило форму такого звіту.

Тому можна визначитися з основною метою звіту про управління. Насамперед це – важливе доповнення річної фінансової звітності інформацією з приводу отримання достовірного уявлення про результати та перспективи подальшого розвитку підприємства, його основні ризики і невизначеності в своїй діяльності, а також заходи керівництва щодо розроблення стратегічних планів розвитку. На нашу думку, така форма звіту може бути віднесена до інтегрованої звітності, тому що вона виникла внаслідок накопичення певного досвіду складання фінансової звіт-

ності під впливом ринку, орієнтована на вирішення ключових проблем і надає більш чітке уявлення користувачам про ефективність діяльності підприємства. Саме ці фактори сприяють все більшому її поширенню в світі.

Наступним напрямом подальшого забезпечення прозорості, зміцнення фінансової стабільності та інтеграції України в ЄС є складання та подання фінансової звітності на підставі таксономії. Відповідно до Закону про бухгалтерський облік, таксономія фінансової звітності – це певний склад статей, показників та елементів фінансової звітності, які підлягають розкриттю. Вона публікується Фондом з МСФЗ для сприяння поданню в електронному форматі фінансової звітності, складається відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Останню редакцію перекладу таксономії МСФЗ, яка набрала чинності 1 січня 2020 року, було затверджено наказом Міністерства фінансів України № 452 від 25 жовтня 2019 року [6]. Тому першим звітним періодом для таксономії фінансової звітності є 2019 рік. Цей процес є обов’язковим для суб’єктів господарювання, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Таксономія, за МСФЗ, є інтерпретацію стандартів МСФЗ у форматі XBRL. Це електронне подання фінансової звітності за МСФЗ. Крім XBRL, існують і інші стандарти, наприклад XML, але Україна вибрала саме XBRL. Прикладом використання цього стандарту є США, де з 2008 року він використовується для надання звітності публічними компаніями. Успішним є досвід впровадження XBRL у Великій Британії, Німеччині, Китаї та Індії.

Перевагою стандарту XBRL є його відкритість і можливість опрацювати великі обсяги якісних та кількісних показників. Відкритість стандарту означає, що компаніям, які використовують XBRL, не потрібно сплачувати за ліцензії і комісії за його використання. Важливим є те, що XBRL не задає нові стандарти звітності, а стандартизує інформацію та показники, які використовуються при складанні звітності різних компаній для порівняння і аналізу.

Значним досягненням такої системи фінансової звітності в електронному вигляді є спрощення ведення господарської діяльності для українських підприємств. Воно полягає в тому, що підприємства повинні подавати обов’язкову фінансову звітність за принципом «єдиного вікна», тобто в одному універсальному форматі для регуляторів фінансового ринку (Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку України, Міністерства фінансів України, Національної комісії, яка здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг), хоча раніше фінансова звітність подавалася кожному регулятору окремо. При цьому формати подачі звітів відрізнялися один від одного. Такий підхід надає нові можливості для доступу всіх зацікавлених користувачів до уніфікованої, достовірної та якісної фінансової звітності, сприяє швидкості обробки і аналізу фінансової звітності, своєчасному виявленню ризиків та оперативному регулюванню на них.

**Висновки.** В якості висновку зазначимо, що метою реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні є приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. Цей процес розвитку пов’язаний із розширення зв’язків України в світовому просторі.

Враховуючи те, що система МСФЗ є досить складним і динамічним механізмом, її розвиток пов’язаний не тільки з переходом країни на міжнародні стандарти, а і з наявністю сучасної системи аудиту фінансової звітності і аудиторської діяльності, відповідної інфраструктури ринку (ринку цінних паперів, ринків за видами активів), а також зі зміною законодавчої бази. При цьому перебудова

національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності повинна бути максимально приближеною до існуючої міжнародної практики в цій сфері, відображати економічні особливості України.

Для цього Україна, крім зазначеного вище, повинна зробити такі кроки: продовжити розробку методики

та рекомендацій із застосування МСФЗ; активно сприяти навчанню спеціалістів з міжнародних стандартів фінансової звітності, враховуючи те, що стандарти не написані як інструкція, а написані як філософія і постійно оновлюються; забезпечити співпрацю між вітчизняними спеціалістами і фахівцями з МСФЗ.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД. URL: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23.02.2006 № 3480-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
4. Звіт про управління: історичні й законодавчі передумови складання. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ011381>.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління. Мінфін України; Наказ, Рекомендації від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.
6. Про затвердження перекладу Таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності. Мінфін України; Наказ від 25.10.2019 № 452. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/.pdf>.