

ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ

Гайдучок Т. С.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту
Поліський національний університет

Інтеграція України у європейський та світовий економічний простір посилює інтерес до фінансової звітності підприємств, зокрема, до суб'єктів суспільного інтересу, оскільки саме фінансова звітність є джерелом інформації для оцінювання фінансового стану, економічної спроможності суб'єктів господарювання з метою прийняття стратегічних управлінських рішень різними групами стейкхолдерів. Процеси імплементації міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) в Україні створюють відкритий простір формування системи бухгалтерського обліку.

Науковий інтерес викликає ретроспективне вивчення еволюції застосування МСФЗ в Україні. В 2011 р. було прийнято доповнення, що стосувалося МСФЗ: для публічних підприємств – встановлена обов'язковість складання звітності за МСФЗ, для приватних – можливість вибору між МСФЗ або національними стандартами. Таким чином, внесення конструктивних змін в систему ведення обліку, дало можливість всім підприємствам будувати власну модель облікової політики залежно від їх господарських потреб.

Загалом, можна стверджувати, що в 2018 р. Україна зробила вагомий крок у площині гармонізації вітчизняного законодавства, використовуючи позитивний досвід Євросоюзу. Норми нововведень, насамперед, відображають створення базису для ефективної і прозорої економіки, адже правдивість та повнота інформації для фінансової звітності є передумовою виникнення довіри до суб'єкта господарювання і сприяє підвищенню надійності інформації для зацікавлених сторін.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (з англійської IFRS – International Financial Reporting Standards) використовуються в усьому світі. Вони є “інструментом реалізації економічної політики та системою, яка спрямована на уніфікацію принципів і методів визнання, оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності на основі зближення зі світовими стандартами бухгалтерського обліку”¹³⁰.

¹³⁰ Щирба І., Рябініна Н. Вплив глобалізації на систему бухгалтерського обліку в Україні. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. Вип. 4. С. 20-26.

Як зазначають науковці, “міжнародні стандарти фінансової звітності виступають дієвим інструментом підвищення рівня прозорості, доступності та зрозумілості інформації, яка активізує достовірність бази щодо визнання доходів і витрат, оцінювання активів і зобов’язань, а також сприяє порівнюваності результатів діяльності суб’єктів господарювання з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу”¹³¹.

Погляди науковців сходяться на тому, що “МСФЗ спрямовані на відтворення об’єктивної інформації про фінансово-господарський стан підприємства та основною метою МСФЗ є відображення достовірних даних про реальну ринкову вартість активів і зобов’язань компанії”¹³².

Отже, МСФЗ – це, по суті, міжнародна мова бізнесу, знання якої дає можливість потенційним стейкхолдерам розуміти звітність будь-якої компанії, будь-якої країни.

Директива ЄС¹³³ встановлює вимоги до звітності та встановлює, що всі підприємства мають складати і подавати пакет річної фінансової звітності, який становить єдиною цілю для всіх суб’єктів господарювання і включає як мінімум три форми звітності, зокрема: Баланс; Звіт про прибутки та збитки; Примітки до фінансової звітності.

Враховуючи, що в Україні передбачено значну кількість форм звітності, вони не дають в повній мірі розуміти ефективність, перспективи та ризики для стейкхолдерів. Звітність, складена за МСФЗ, має надавати достовірне й об’єктивне уявлення про активи, зобов’язання, фінансовий стан та прибутки/збитки підприємства. І саме для забезпечення виконання цієї вимоги варто погодитись з науковою концепцією дослідження¹³⁴, що у Примітках до фінансової звітності слід надавати додаткову інформацію, яка б в повній мірі забезпечувала достовірне і повне уявлення про господарську та фінансову діяльність підприємства.

¹³¹ Циган Р. М. Удосконалення класифікації грошових потоків з урахуванням сучасних умов господарювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 4. С. 150–155.

¹³² Кірей О. Впровадження МСФЗ в Україні як стимул розвитку бізнесу. *Вісн. Київського нац. ун-ту ім. Тараса Шевченка. Сер. Економіка*. 2014. № 10(163). С. 22–25.

¹³³ Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради що припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС : Директива Європейського Парламенту та Ради від 26 черв. 2013 р. № 2013/34/ЄС. URL : <http://www.apu.com.ua> .

¹³⁴ Калітенко Д. О. Таксономія та аналітична інтерпретація фінансової звітності підприємств суспільного інтересу. *Наук. вісн. Ужгородського нац. ун-ту*. 2018. Вип. 19, ч. 2. С. 14–19.

Крім того, Директивою ЄС встановлено обов'язковість складання Звіту про управління для всіх категорій підприємств, а суб'єкти суспільного інтересу до даного Звіту повинні включити ще і Звіт про корпоративне управління. Окремі великі підприємства та суб'єкти суспільного інтересу, що працюють у видобувній промисловості або займаються лісозаготівлею у незайманому лісі, зобов'язані складати Звіт про платежі на користь урядів, якщо платіж або їх серія перевищує 100000 євро на рік¹³⁵.

Врахування об'єктивної необхідності інтеграції законодавства країни до вимог міжнародних стандартів, сприяло синхронізації нормативно-правових документів, привівши у відповідність до норм ЄС. Завдяки цьому, починаючи з 2018 р. змінилася класифікація підприємств для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Такий поділ підприємств узгоджується з європейською класифікацією, що забезпечує можливість порівняння фінансової звітності компаній різних країн.

У такий спосіб, класифікація підприємств, передбачає три критерії оцінювання розміру підприємства, зокрема, враховувати такі показники як: балансова вартість активів, чистий дохід від реалізації продукції та середня кількість працівників. Проте, у вітчизняному законодавстві існує розбіжність Закону України № 2164¹³⁶ із Господарським кодексом України¹³⁷, відповідно до якого використовуються лише два критерії: річний дохід від будь-якої діяльності та середня кількість працівників (табл. 1).

Такі протиріччя вимагають внесення конкретних змін до Господарського кодексу з дотриманням вимог МСФЗ з метою забезпечення нормативно-правової субординації на національному рівні.

У передмові до тексту Директиви підкреслюється, що фінансова звітність складається з різною метою, а не лише для надання інформації потенційним інвесторам на ринках капіталу. Тому законодавство ЄС має забезпечувати баланс між інтересами адресатів фінансової звітності та

¹³⁵ Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради що припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС : Директива Європейського Парламенту та Ради від 26 черв. 2013 р. № 2013/34/ЄС. URL : <http://www.apu.com.ua>.

¹³⁶ Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень : Закон України від 5 жовт. 2017 р. № 2164. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

¹³⁷ Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page?text=%EC%B3%EA%F0%EE>.

інтересами товариств, для яких вимоги щодо звітності не повинні бути занадто обтяжливими.

Підприємство може бути віднесено до певної категорії за умови, що його показники на дату складання річної звітності, що передуює звітному, відповідають, щонайменше, двом із зазначених критеріїв.

Таблиця 1

Характеристика підприємств за типами відповідно до вітчизняного законодавства

№ з/п	Показник	Тип підприємства			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 2) ¹³⁸					
1	Балансова вартість активів, євро	< 350 тис.	< 4 млн	< 20 млн	> 20 млн
2	Чистий дохід від реалізації, євро	< 700 тис.	< 8 млн	< 40 млн	> 40 млн
3	Середня кількість працівників, осіб	< 10	< 50	< 250	> 250
Господарський кодекс України (ст. 55) ¹³⁹					
4	Річний дохід від будь-якої діяльності, євро	≤ 2 млн	≤ 10 млн	≤ 50 млн	> 50 млн
5	Середня кількість працівників, осіб	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

При цьому держави-члени ЄС можуть самі встановлювати поріг для малих компаній і малих груп компаній, але не вище 6 млн. євро щодо підсумку балансу і 12 млн. євро щодо чистого обороту (чистого доходу)¹⁴⁰. Якщо підприємство упродовж двох років не відповідає критеріям певної групи, то таке підприємство перекваліфіковується до іншої відповідної категорії. Для розрахунку вартості активів та доходу використовується середній курс гривні до євро, встановлений Національним банком України. Дана класифікація є важливою з позиції визначення складу фінансової звітності, оскільки міжнародні стандарти та регламенти дозволяють певні звільнення для певних категорій компаній та встановлюють чіткий

¹³⁸ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

¹³⁹ Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page?text=%EC%B3%EA%F0%EE>.

¹⁴⁰ Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції. *Бух. облік і аудит*. 2014. № 1. С. 3–17.

взаємозв'язок кожної категорії підприємств зі складом їх фінансової звітності.

Імплементуючи положення документів ЄС, нами узагальнено складові річної фінансової звітності підприємств за категоріями, що представлено на рис. 1.

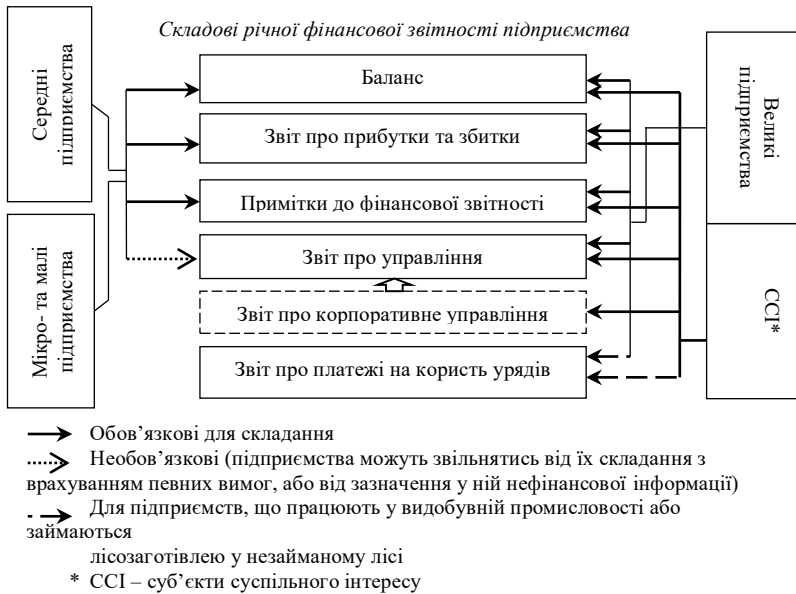


Рис. 1. Склад річної фінансової звітності для різних типів підприємств¹⁴¹

Наведений рисунок показує, що основними складовими звітності для всіх типів підприємств є Баланс, Звіт про прибутки та збитки і Примітки до фінансової звітності. Важливо також відмітити, що елементом фінансової звітності є Звіт про управління, що обов'язково складається великими підприємствами і суб'єктами суспільного інтересу.

Мікро- та малі підприємства можуть бути звільнені від його складання, за умови, що інформація про придбання компанією своїх власних акцій буде розкрита у примітках до фінансової звітності.

¹⁴¹ Haiduchok T., Dmytrenko O. (2018). Theoretical and methodical aspects of formation of financial reporting of enterprises in conditions of Ukraine integration into the European space. Scientific development and achievements: monograph [Text]. LP22772, 20-22 Wenlock Road, London, N1 7GU, 2018, v. 1, P. 302-315.

Середні підприємства теж повинні складати Звіт про управління, але можуть бути звільнені від зазначення в ньому нефінансової інформації. Всупереч існуванню неоднозначних позицій щодо того, чи вважати Звіт про управління складовою фінансової звітності чи ні, варто зауважити, що він відповідає усім вимогам, які ставляться до фінансової звітності міжнародними стандартами, а отже, є повноцінним елементом фінансової звітності з визначеними строками подання та нормативним регулюванням.

Враховуючи вимоги МСФЗ, згідно з якими підприємства повинні складати ще дві форми (Звіт про власний капітал та Звіт про рух грошових коштів) та той факт, що інформація цих двох форм є важливою для здійснення фінансового аналізу і прогнозування банкрутства підприємств, нами запропоновано суттєву інформацію щодо змін у капіталі та руху грошових коштів відображати у складі Приміток до фінансової звітності окремими розділами (для малих та середніх підприємств) або ж окремим розділом Звіту про управління (для великих підприємств та суб'єктів суспільного інтересу).

На наш погляд, доцільно було б привести класифікацію підприємств до єдиного знаменника, і таким чином, була б забезпечена узгодженість нормативно-правового поля формування та представлення фінансової звітності.

Існує думка, що фінансові звіти стали занадто складними і важкими для читання, і що фінансова звітність має більше уваги, ніж на комунікації. Структура фінансових звітів повинна відображати конкретні обставини підприємства.

Поява чисельних змін у бухгалтерському законодавстві, значною мірою призвело до появи нового терміну як “таксономія фінансової звітності”. Термін “таксономія” до Тлумачника походить від грецького дієслова “tassein”, яке означає “класифікувати” та іменника “nomos”, що перекладається як “закон” або “наука”. В цілому, це означає класифікацію певного знання. На початковому етапі свого існування термін стосувався тільки науки класифікації живих істот, але значно пізніше отримав більш широке значення і сьогодні використовується як до класифікації взагалі, так і до вимог, що застосовуються до класифікації.

Таксономія фінансової звітності представляє склад статей та показників фінансової звітності, її елементів, які підлягають розкриттю. За міжнародними стандартами, таксономію розглядають як спосіб представлення даних на основі технології “XBRL”, що в перекладі з англійської мови “eXtensible Business Reporting Language” означає розширювана мова ділової звітності¹⁴².

¹⁴² XBRL. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/XBRL>.

Таксономія МСФЗ (IFRS Taxonomy) – проект під егідою Ради з МСФЗ, в межах якого узагальнюються і подаються в електронному форматі показники, які підлягають розкриттю у відповідності до МСФЗ. Іншими словами, це електронне подання звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Аналог таксономії фінансової звітності UA XBRL МСФЗ на національному рівні затверджено та опубліковано Міністерством фінансів України.

Таким чином, таксономія – це система знань, умінь, навиків та систематизований набір електронних файлів для підготовки звітності у форматі XBRL з урахуванням вимог МСФЗ для візуалізації фінансової звітності. Іншими словами, це ділова мова електронної передачі фінансово-бізнесових даних, що революціонує звітність у всьому світі.

Таксономія містить ідентифікатори для всіх розкриттів за МСФЗ та не визначає змісту окремої фінансової звітності, вона тільки надає структурований опис її розкриття.

Запропоновану таксономію фінансової звітності наведемо у табл. 2.

Таблиця 2

Таксономія та її елементи у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

№ п/п	Форма фінансової звітності	Інформація щодо таксономії
1	2	3
1	-	Загальна інформація про фінансову звітність (опис)
2	Звіт про фінансовий стан	В розрізі поточних та непоточних активів, власного капіталу, поточних та непоточних зобов'язань (деталізована)
3	Звіт про фінансовий стан	В розрізі ліквідності активів, зобов'язань (деталізована)
4	Звіт про сукупний дохід (прибуток або збиток)	За функцією витрат (деталізована)
5	Звіт про сукупний дохід (прибуток або збиток)	За характером витрат (деталізована)
6	Звіт про сукупний дохід (прибуток або збиток)	Компоненти іншого сукупного доходу, відображені після оподаткування (деталізована)
7	Звіт про сукупний дохід (прибуток або збиток)	Компоненти іншого сукупного доходу, відображені до оподаткування (деталізована)

1	2	3
8	Звіт про рух грошових коштів, прямий метод	Рух грошових коштів за видами діяльності (надходження, виплати) та його деталізація
9	Звіт про рух грошових коштів, непрямий метод	Рух грошових коштів за видами діяльності (коригування, надходження, виплати) та його деталізація
10	Звіт про зміни у власному капіталі	Компоненти власного капіталу та їх деталізація за складом
11	Звіт про зміни у чистих активах, наявних для виплат	Активи пенсійної програми, чисті активи, що є наявними для виплат, на початок та кінець періоду
12	Примітки	Приміток коло позицій стосовно деталізованого розкриття різних видів діяльності підприємства, господарських операцій, компонентів та елементів фінансової звітності у відповідності вимогам МСФЗ

Науковець С. В. Івахненко у своїх наукових доробках зазначає про зростання популярності XBRL стандарту, а його перевагами, зокрема, вважає полегшення пошуку даних фінансової звітності у мережі Інтернеті і можливість проведення автоматичного аналізу¹⁴³. На його думку, звітування у форматі XBRL набуває дедалі більшого поширення, однак у його роботах не відображено механізму побудови таких звітів, хоч і представлений спосіб їх використання під час аудиту з використанням окремих інформаційних систем.

Формування фінансової звітності у форматі iXBRL здійснюється наступним чином:

✓ складання фінансової звітності у форматі iXBRL здійснюється за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення. Всі суб'єкти звітування мають змогу використовувати безкоштовний програмний продукт iXBRL Tool, який був розроблений проектом EU-FINSTAR на основі iXBRL та Microsoft Excel для валідації фінансової звітності, складеної з використанням Таксономії звітності UA XBRL МСФЗ;

✓ діюча версія iXBRL Tool передбачена тільки для складання фінансової звітності у форматі iXBRL у відповідності до Таксономії UA

¹⁴³ Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : наукове видання : моногр. Житомир : Рута, 2010. 432 с.

МСФЗ XBRL й у жодному разі не може використовуватися для складання будь-якої іншої звітності.

✓ застосування iXBRL Tool не є обов'язковою необхідністю і суб'єкти звітування за власним бажанням можуть використовувати або власне програмне забезпечення, або альтернативне програмне забезпечення.

Перехід країни на новий формат iXBRL Tool відкриває низку переваг як для стейкхолдерів, так і для тих, хто формує інформацію.

За даними Калітенко Д. О.¹⁴⁴, запроваджена таксономія фінансової звітності забезпечить:

- ✓ підвищення достовірності і якості звітних даних;
- ✓ автоматизацію та уніфікацію бізнес-процесів;
- ✓ проведення поглибленого аналізу даних і прийняття виважених управлінських рішень;
- ✓ підвищення прозорості фінансової інформації для всіх стейкхолдерів.

Отже, використання таксономії фінансової звітності за МСФЗ, у свою чергу, полегшить підприємствам підготовку фінансової звітності, а зацікавленим стейкхолдерам – процес опрацювання та здійснення комплексного аналізу. Це загалом, принесе користь всім учасникам (державі, суб'єктам звітування) і дозволить, принаймні, пришвидшити процес інтеграції України у світовий економічний простір.

¹⁴⁴ Калітенко Д. О. Таксономія та аналітична інтерпретація фінансової звітності підприємств суспільного інтересу. *Наук. вісн. Ужгородського нац. ун-ту*. 2018. Вип. 19, ч. 2. С. 14-18.