

Лукановська І.Р.

## АДАПТАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УКРАЇНИ ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ТА ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

*У статті досліджено теоретичні аспекти адаптації фінансової звітності України до положень, принципів та вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності з метою виходу на світовий ринок. Розглянуто нормативно-правові основи переходу України до МСФЗ, виділено проблемні питання ефективності їх впровадження. Проаналізовано законодавчі інструменти Європейського Союзу, що визначають загальні вимоги складання, змісту та подання фінансових звітів.*

**Ключові слова:** адаптація, фінансова звітність, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви Європейського Союзу.

**Постановка проблеми.** Складність та невідомість проблем адаптації національної системи бухгалтерського обліку в Україні до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), обумовлює потребу в дослідженні та узагальненні досвіду щодо їх вирішення. В сучасних нестабільних умовах розвитку економічних та інтеграційних процесів в Україні виникає необхідність розробки додаткових національних положень на основі МСФЗ, що дозволить зменшити відмінності в застосуванні різних національних систем обліку. Вже не один рік відбувається концептуальна розробка реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, зроблені спроби створити проекти нормативної бази бухгалтерського обліку, актуальні моменти обговорювалися на міжнародних конференціях, «круглих столах», однак, процес впровадження в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності гальмується з певним колом проблемних питань.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання не лише необхідності реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, а й адаптації фінансової звітності України до вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу обґрунтовували у своїх працях Г. Веріга, С. Голов, Ф. Бутинець, В. Костюченко, М. Лучко, В. Пархоменко, А. Фаріон та інші провідні вчені.

**Методологія дослідження.** Методологічне підґрунтя дослідження становлять загальний науковий метод дослідження, діалектичний та системний методи наукового пізнання. У статті були використані також такі методи, як історико-правовий, формально-логічний, статистичний, логічно-нормативний, метод моделювання та ін.

**Формулювання цілей статті.** Головною метою дослідження є висвітлення сучасних тенденцій та основних шляхів гармонізації фінансової звітності в Україні відповідно до міжнародних стандартів та законодавства ЄС. Окреслення та виявлення

основних проблемних питань та, безумовно, перспектив дасть змогу ефективного запровадження та адаптації фінансової звітності до міжнародних стандартів.

**Виклад основних результатів дослідження.** Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ; з англійської IFRS – International Financial Reporting Standards) широко використовуються в усьому світі. Вони є методологічною основою забезпечення зрозумілості та можливості порівняння для міжнародних інвесторів звітів суб'єктів господарської діяльності різних країн світу.

Міжнародні стандарти фінансової звітності включають в себе:

- ✓ Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- ✓ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- ✓ Інтерпретації, розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним Комітетом з інтерпретації (SIC).

Міжнародні стандарти фінансової звітності почали розроблятися з 29 червня 1973 року Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (згодом перетвореним на Раду з міжнародних стандартів фінансової звітності).

Міжнародні стандарти є гнучкими, що дозволяє їм враховувати особливості національної економіки кожної країни. Вони містять не чітко визначені правила і форми, а лише загальні принципи і підходи до відображення операцій та розкриття інформації. При цьому МСФЗ постійно доповнюються і доопрацьовуються, враховуючи ситуацію на світових ринках. Вони є основою та орієнтиром для розробки національних стандартів (положень).

На міжнародному конгресі національних регуляторних органів у сфері бухгалтерського обліку, організованому Правлінням Комітету з МСФЗ у вересні 2007 року в Лондоні, учасниками було підтримано і схвалено три підходи до шляхів переходу на МСФЗ, а саме:

- 1) конвергенція національних стандартів до МСФЗ;
- 2) розробка національних стандартів на основі МСФЗ;

© Лукановська Ірина Романівна, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету, м. Тернопіль, e-mail: lukanovskair@gmail.com

3) прийняття МСФЗ як національних стандартів [5, с. 22].

Сьогодні МСФЗ обов'язкові для всіх суб'єктів господарської діяльності – в 91 країні світу, для частини суб'єктів – в 6 країнах, дозволені до застосування поряд з національними стандартами – у 25 країнах. При цьому в більшості країн звітність відповідно до МСФЗ зобов'язані готувати публічні компанії, цінні папери яких обертаються на відкритих торгах [2].

Таким чином, МСФЗ мають скоріше рекомендаційний характер, вони не домінують над місцевими Положеннями бухгалтерського обліку. Якщо фінансові звіти випускаються не тільки для внутрішнього використання, а призначені для акціонерів, інвесторів чи кредиторів, широкої громадськості, вони мають відповідати МСФЗ.

З самого початку розвиток МСФЗ відбувався в тісній взаємодії з європейською інтеграцією. В Європі роботу з гармонізації бухгалтерського обліку з 1957 року проводить Європейське Економічне Співробітництво (ЄЕС), згодом Європейський Союз (ЄС). Інтеграційні процеси в країнах Західної Європи об'єктивно вимагали перегляду як законодавства цих країн, так і системи обліку та звітності. З моменту створення Європейського Союзу значно активізувалися процеси уніфікації та стандартизації законодавства, а також обліку і звітності країн, що входять до складу ЄС.

Зусилля ЄС в напрямі упорядкування обліку та звітності підприємств привели до прийняття директив, обов'язкових для всіх країн-учасниць.

Так, перша директива містить положення з реєстрації та публікації основної інформації про компанії. Друга директива обумовлює питання створення компаній з обмеженою відповідальністю, підтримки і функціонування їх капіталу. До неї включені положення, що регулюють збільшення чи зменшення статутного капіталу, випуск акцій, одержання дивідендів тощо. Третя директива регламентує аспекти злиття компаній країн-членів ЄС, а також визначає гарантії для кредиторів, найманих працівників, акціонерів, розглядає питання відображення відповідної фінансової інформації.

Четверта директива вважається фундаментом корпоративного законодавства ЄС. Вона містить положення про форму річних звітів, принципи обліку, аудиту, вимагає оприлюднення інформації для тих, на чий добробут впливає робота компанії. П'ята директива містить основні напрями проведення річного аудиту, питання призначення та оплати аудиторів, забезпечення їх незалежності. Шоста директива встановлює норми, яких необхідно дотримуватися при виділенні із компанії дочірнього підприємства, а також випуску на ньому акцій з подальшим розповсюдженням їх серед акціонерів материнської компанії. Інші директиви встановлюють єдині правила для складання, подання, оприлюднення та аудиту консолідованої фінансової звітності у державах – членах Європейського Союзу (директива № 7), методи оцінки кваліфікації аудиторів (директива № 8), висвітлюють питання формування груп компаній та заходи захисту прав

меншості (директива № 9), розглядають питання міжнародного злиття компаній (директива № 10) та вимагають відображення інформації про зарубіжні відділення компаній (директива № 11).

17 травня 2006 року Європейський парламент та Рада ЄС ухвалили Директиву 2006/43/ЄС щодо обов'язкового аудиту річних фінансових звітів і консолідованих звітів, яка вносить зміни до Четвертої (Директива 78/660/ЄЕС) і Сьомої (Директива 83/349/ЄЕС) директив та замінює Восьму директиву (Директива 84/253/ЄЕС).

У червні 2013 року Європарламент затвердив нову директиву з бухгалтерського обліку (Директива 2013/34/ЄС), з положеннями якої країни ЄС зобов'язані скоординувати національне законодавство протягом двох років. Основною метою директиви є зниження бюрократичного навантаження на малі підприємства, а також гармонізація фінансової звітності в країнах ЄС. Оскільки до набрання чинності директиви залишається небагато часу, то відповідні зміни у фінансовій звітності, швидше за все, відбудуться лише з 2016 року.

Отже, директиви ЄС – це законодавчі інструменти, що визначають загальні вимоги щодо складання, змісту та подання фінансових звітів. Проте зберігається багато розбіжностей щодо оцінки, подання і розкриття інформації в річних фінансових звітах товариств та консолідованих фінансових звітів.

ЄС, ставлячи за мету створення єдиного європейського ринку, приділяє увагу гармонізації і зіставності фінансової звітності. Удосконалення та узгодженість показників фінансової звітності в цілому світі з метою задоволення потреб різних її користувачів є центральною проблемою, на вирішення якої передусім спрямована діяльність міжнародних організацій зі стандартизації бухгалтерського обліку.

Річна фінансова звітність у державах – членах ЄС складається з балансу, звіту про прибуток і збиток та приміток до фінансових звітів. Разом з тим, вони можуть дозволяти або вимагати включення інших звітів до складу річної фінансової звітності, розкриття іншої інформації.

Як відомо, фінансова звітність в Україні являє собою бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою фінансової звітності як основного джерела фінансової інформації є забезпечення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів для прийняття неупереджених управлінських рішень. Вітчизняна фінансова звітність складається з: балансу (звіт про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до річної фінансової звітності.

Україна зробила перші кроки до переходу на МСФЗ у 1998 році, коли постановою КМУ від 28.10.1998 р. № 1706 була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. З 1997 р. переклад на українську мову і публікацію здійснює

за ліцензійною угодою Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Прийнято низку нормативних документів, які не тільки регламентують застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та обліку, але й містять різні роз'яснення для компаній, аудиторів, контролюючих і координуючих органів [2].

До основних нормативних документів належать:

- Указ Президента України від 23.05.1992 р. № 303 (у редакції з 18.04.2011 р.) «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики»;

- постанова КМУ № 1706 від 29.10.1998 р. «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів»;

- Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629;

- розпорядження КМУ від 24.10.2007 р. № 911-р «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні». Відповідальними за впровадження МСФЗ в Україні є Міністерство фінансів України та Міністерство юстиції України, а також інші державні органи (зокрема НБУ), які можуть долучати до процесу інших осіб (профільні організації). Основною метою цієї стратегії є приведення системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до норм та вимог МСФЗ, а також законодавства ЄС;

- наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності».

Слід зазначити, що компанії, які працюють із зовнішніми інвесторами, виходять на іноземні біржі (ринки), вже досить давно складають звітність відповідно до міжнародних стандартів.

Процес адаптації України до вимог МСФЗ та законодавства ЄС ставить нові вимоги щодо формування звітності, а також інформації, яка є вихідною для прийняття управлінських рішень. Так, важливим кроком в цьому напрямі є прийняття наказу Мінфіну № 73 від 07.02.2013р., яким затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – П(с)БО 1) [4]. Це положення визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. Однак сучасні українські національні стандарти бухгалтерського обліку не відображають усіх підходів до обліку, моделей оцінки статей фінансової звітності, вимог до розкриття інформації, які містять МСФЗ, а також всіх змін міжнародних стандартів.

Міністерство фінансів України регулярно вносить зміни в Національні стандарти, наближаючи їх до міжнародних, і таким чином скорочує різницю між вітчизняною системою обліку та загаль-

ноприйнятою світовою практикою, тому впровадження МСФЗ в Україні – лише питання часу.

Як відомо, в Україні застосовуються МСФЗ та Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язуються застосовувати МСФЗ (від 2012 року) при складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, визначені в ч. 2 ст. 121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». До них належать: публічні акціонерні товариства; банки; страхові компанії; компанії наступних видів діяльності: надання фінансових послуг, недержавне пенсійне забезпечення; компанії, що надають допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування. Інші підприємства, крім зазначених у ч. 2 ст. 121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», можуть самостійно визначити доцільність використання МСФЗ з метою підготовки фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Це чітко прописано в ч. 3 ст. 121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Хоча, слід зазначити, що ч. 5 ст. 8 цього закону і сьогодні дозволяє підприємствам самостійно визначити доцільність застосування МСФЗ (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів встановлено законодавством). Будуть користуватися дозвільною нормою у вигляді добровільного застосування МСФЗ підприємства, серед власників яких значаться нерезиденти – адже тоді їм не доведеться одночасно складати фінансову звітність у двох форматах (окремо відповідно до національних П(с)БО – для вітчизняних користувачів, окремо за МСФЗ – для зарубіжних інвесторів), а достатньо буде зробити це, спираючись виключно на МСФЗ.

Основна відмінність МСФЗ від П(с)БО – увага до деталей. Форми фінансової звітності практично ідентичні вітчизняним, проте МСФЗ передбачають велику кількість приміток, які детально розкривають суть операцій. Наприклад, в П(с)БО відсутній звіт, що розкриває інформацію в розрізі сегментів бізнесу, немає вимог про розкриття інформації про суми невикористаних кредитних коштів, про виділення сум, що відносяться до часток участі в спільній діяльності, МСФЗ містять більш докладні вимоги до розкриття інформації про облікову політику. Крім того, МСФЗ орієнтовані на відображення об'єктивної інформації про поточний фінансовий стан підприємств (організацій). Тому в їх основі лежать дані про реальну, справедливую (ринкову) вартість активів і зобов'язань. Формування політики оцінки активів і пасивів по МСФЗ є найбільш трудомістким завданням при переході на міжнародні стандарти.

Неможливо не погодитись з тим, що в Україні в умовах євроінтеграції з метою ефективного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності як інструменту ринкової економіки мають бути вирішені такі проблемні питання:

- з метою ефективного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності

- потрібно узгодити норми міжнародних стандартів з існуючими в Україні П(с)БО;
- розробити, тобто створити нормативну базу МСФЗ України, для того, щоб уникнути подвійної системи фінансової звітності (як сьогодні в Україні - бухгалтерський та податковий облік);
- розробити Інструкцію з переходу підприємств України на міжнародні стандарти фінансової звітності;
- загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку України привести у відповідність до міжнародних стандартів фінансової звітності з встановленням регламенту щодо застосування МСФЗ;
- Україні потрібна надійна система управління для складання фінансових звітів за МСФЗ.

Запровадження та адаптація фінансової звітності до МСФЗ дає змогу:

- 1) уникнути необхідності складання податкової та спеціалізованої звітності, таким чином зменшити ризики для інвесторів та кредиторів;
- 2) формування звітності для зарубіжних партнерів та зовнішніх інвесторів;
- 3) збільшення довіри до фінансової звітності, зокрема її показників;
- 4) забезпечити прозорість та зрозумілість облікової інформації;
- 5) фінансова звітність за МСФЗ дасть змогу об'єктивно приймати та ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення;
- 6) звітність вільно перевіряють і підтверджують провідні аудитори світу;
- 7) підприємства (організації) мають можливість отримати міжнародну репутацію серйозного партнера міжнародного рівня;
- 8) зменшити витрати на розроблення власних стандартів.

Отже, незаперечними є переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами для більшості користувачів. Інструментом глобалізації економіки і світових господарських зв'язків можна вважати МСФЗ. Принципи, що покладено в порядок формування звітності відповідно до

МСФЗ, дозволяють відображати істинний (реальний) майновий стан підприємств. Тому значущість МСФЗ важлива не лише для іноземних, але й для національних інвесторів, кредиторів чи інших її користувачів. Запровадження МСФЗ дасть змогу розширити експортні можливості України шляхом залучення іноземних інвесторів, що приведе до зниження безробіття, процвітання економіки.

Для успішного впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності необхідно, в першу чергу, реалізувати наступні, найбільш важливі пункти: внести належні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; призначити відповідальних за адаптацію і впровадження міжнародних стандартів; розробити та адаптувати нормативно-правову базу бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до законодавства ЄС та МСФЗ; наблизити національні стандарти бухгалтерського обліку до МСФЗ; визначити перелік суб'єктів, які зобов'язані надавати звітність за МСФЗ; спланувати заходи з перепідготовки та навчання спеціалістів з МСФЗ у системі вищої освіти; створити фактичний механізм контролю за дотриманням принципів та вимог МСФЗ.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Таким чином, враховуючи сказане вище, можна підсумувати, що адаптування фінансової звітності до положень, принципів та вимог МСФЗ здійснюється з метою виходу на світові ринки. На сьогоднішній день МСФЗ є ефективним інструментом європейської інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Більша прозорість і відкритість фінансової звітності показує реальний фінансовий стан суб'єктів господарювання та дає чітке уявлення про його інвестиційну привабливість. Використання МСФЗ має суттєві переваги перед П(с)БО для великої кількості підприємств та користувачів фінансової звітності.

Процес застосування МСФЗ повинен бути поступовим та цілеспрямованим. Необхідно розробити такі нормативно-правові засади та методологічні підходи, які б давали змогу усунути недоліки вітчизняної системи обліку, а також удосконалювали б та модернізували основні аспекти ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Веріга Г.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Г.В. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №9. – С. 19–25.
2. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>
3. Голов С.С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування / С.С. Голов // Бухгалтерських облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 7–13.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
5. Пархоменко В. Принципи і підходи регулювання та регламентації бухгалтерського обліку /В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 18–22.