

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.2.67](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.67)

УДК 657:004

*О. Ю. Балазюк,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки,
Тернопільський національний економічний університет
ORCID: 0000-0002-8673-0869*

*І. М. Сисоєва,
кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки, обліку та
оподаткування, Вінницький навчально-науковий інститут економіки,
Тернопільський національний економічний університет
ORCID: 0000-0003-0567-1658*

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ: ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА АУДИТУ

*O. Balaziuk
PhD in economics, Associate Professor
Associate Professor, Department of Economics, Accounting and Taxation,
Vinnytsia training and research institute of economics TNEU
I. Sysoieva
PhD in economics, Associate Professor
Associate Professor, Department of Economics, Accounting and Taxation,
Vinnytsia training and research institute of economics TNEU*

FINANCIAL RESULTS REPORT: FEATURES OF COMPILING AND AUDITING

У статті проаналізовано законодавчо закріплену норму про ті види підприємств, які згідно з чинним законодавством України зобов'язані складати фінансову звітність за IFRS, досліджено методи подання вітчизняними підприємствами фінансової звітності за IFRS, здійснено оцінку динаміку їх фінансових результатів та кількості підприємств такого типу. Дано критичну оцінку різних способів складання фінансової звітності за міжнародними стандартами та обґрунтовано доцільність подачі фінансової звітності за МСФЗ за допомогою правил національної таксономії. Охарактеризовано чинні нормативно-правові документи, якими регулюється порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності в Україні та досліджено останні зміни у законодавстві, що стосуються правил подання звітності за МСФЗ. Дано визначення поняттю таксономії фінансової звітності та узагальнено проблеми, які виникають у процесі запровадження Системи фінансової звітності, яка передбачає подання фінансової звітності в уніфікованому електронному форматі iXBRL, та визначено, як ці зміни вплинуть на процес аудиту Звіту про фінансові результати.

The paper analyzes the list of enterprises, which are obliged to prepare financial statements according to the international standards as demanded by the current legislation of Ukraine. It is

argued that in accordance with the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" this list includes the enterprises of public interest, public joint stock companies, and business entities that are engaged in extractive industries. Current trends in presenting financial statements by domestic enterprises have been researched and their financial incomes dynamics and structure by types of activity have been estimated on the basis of the information request made by the State Statistics Service of Ukraine and in accordance with the IFRS. Current problems and perspectives of implementing the IFRS while preparing financial statements in Ukraine have been systemized and generalized. The approved innovations have a Euro-integration orientation, but only partially take into account the requirements of Directive 2013/34/EU of The European Parliament and of The Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. There has been provided critical assessment of different ways of making financial statements according to the international standards, namely of conversion and transformation. The current regulatory documents governing the disclosure of financial results in the financial statements in Ukraine are described and recent changes in the legislation related to IFRS reporting rules are examined. The definition of taxonomy of financial statements is given, and the problems arising in the process of introduction of the Financial Reporting System, which provides for the presentation of financial statements in the standard iXBRL electronic format, are summarized and the changes that will affect the audit process of the financial statements. The results of researches showed that there is a need for a single electronic financial reporting format, but there are some obstacles to this process that need to be addressed.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності; національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; трансформація фінансової звітності; фінансова звітність; звіт про фінансові результати; таксономія фінансової звітності; Система фінансової звітності.

Key words: International Financial Reporting Standards; National Accounting Standards (Standards); Transformation of Financial Statements; Financial Reporting; Financial Statements; Taxonomy of Financial Statements; Financial Reporting System.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні сьогодні спрямовані на обов'язкове застосування міжнародних стандартів фінансової звітності для підприємств та компаній, що визначені законом, як такі, що зобов'язані це робити. Адже, наближення вітчизняної облікової системи до правил міжнародної практики є обов'язковою умовою її інтеграції та максимально тісної співпраці з зарубіжними партнерами, розширення та налагодження нових інвестиційних зв'язків для вітчизняних підприємств. Звіт про фінансові результати відіграє дуже важливу роль у системі фінансової звітності. Використання МСФЗ надає можливість учасникам, які прагнуть зайняти своє місце на міжнародному ринку, надавати інвесторам прозору, зрозумілу та об'єктивну інформацію про доходи, витрати, та фінансові результати діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначальну роль у розробці теоретичних засад формування вітчизняної фінансової звітності за МСФЗ відіграла Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Також значний внесок у розробку теоретичних та практичних засад формування вітчизняної фінансової звітності за МСФЗ, зокрема, про фінансові результати, внесли видатні українські вчені: С. Голов, О. Головащенко, Н. Гордополова, З-М. Задорожний, С. Зубілевич, В. Костюченко, Я. Крупка, Т. Кучеренко, Г. Лютова, Н. Пирець, І. Тетерук, О. Єлькіна, А. Озеран, В. Пархоменко, М. Поступайло, та інші. Однак й надалі з'являються окремі організаційні та методичні проблеми складання та подання фінансової звітності за міжнародними стандартами, аудит фінансової звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ, зближення вимог національним та міжнародних стандартів, в тому числі і стосовно розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати.

Мета статті. Метою статті є дослідження особливостей формування звіту про фінансові результати підприємств за міжнародними стандартами, аудит його показників та техніка подання звітності загалом.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансовий результат характеризує всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства. Він є частиною доходу суспільства і повинен використовуватись для подальшого розвитку виробництва і поліпшення матеріального стану підприємства.

Звіт про фінансові результати, або Звіт про сукупний дохід, важливий фінансовий звітом, а для платників податку на прибуток — основа для складання податкової декларації. Тому, він перебуває у полі особливої уваги усіх користувачів фінансової звітності, а також аудиторів, так як аналіз джерел прибутку та динаміка його показників досить точно характеризує діяльність підприємства. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складають і юридичні особи, що складають його за національними стандартами, так і підприємства, які складають цей звіт з використанням міжнародних стандартів фінансової звітності.

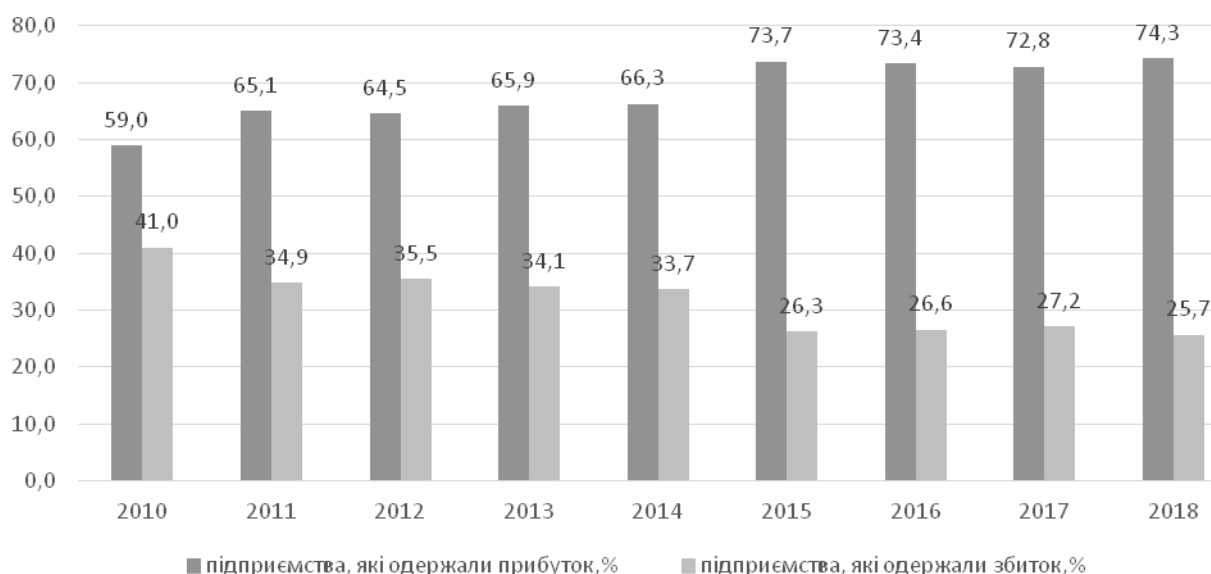


Рис. 1. Фінансові результати до оподаткування великих підприємств, порівняння прибуток/збиток, за 2010-2018 років України, у %

В Україні, сьогодні, спостерігається динаміка до збільшення кількості підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ, таких підприємств понад у 2020 році в Україні понад 5000. А зумовлено це тим, що Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність у Україні, визначено перелік видів підприємств, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Згідно із Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» № 2164-VIII від 05.10.2017, перелік підприємств, які мають складати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності розширився (див. рис.2).

Наразі, перехід на складання фінансової звітності за правилами МСФЗ для вище зазначених підприємств та підприємств, що добровільно обрали перехід на МСФЗ видається можливим одним із таких шляхів:

- 1) паралельним веденням бухгалтерського обліку за НП(с)БО та за МСФЗ;
- 2) шляхом трансформування фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у звітність, що відповідатиме міжнародним стандартам.

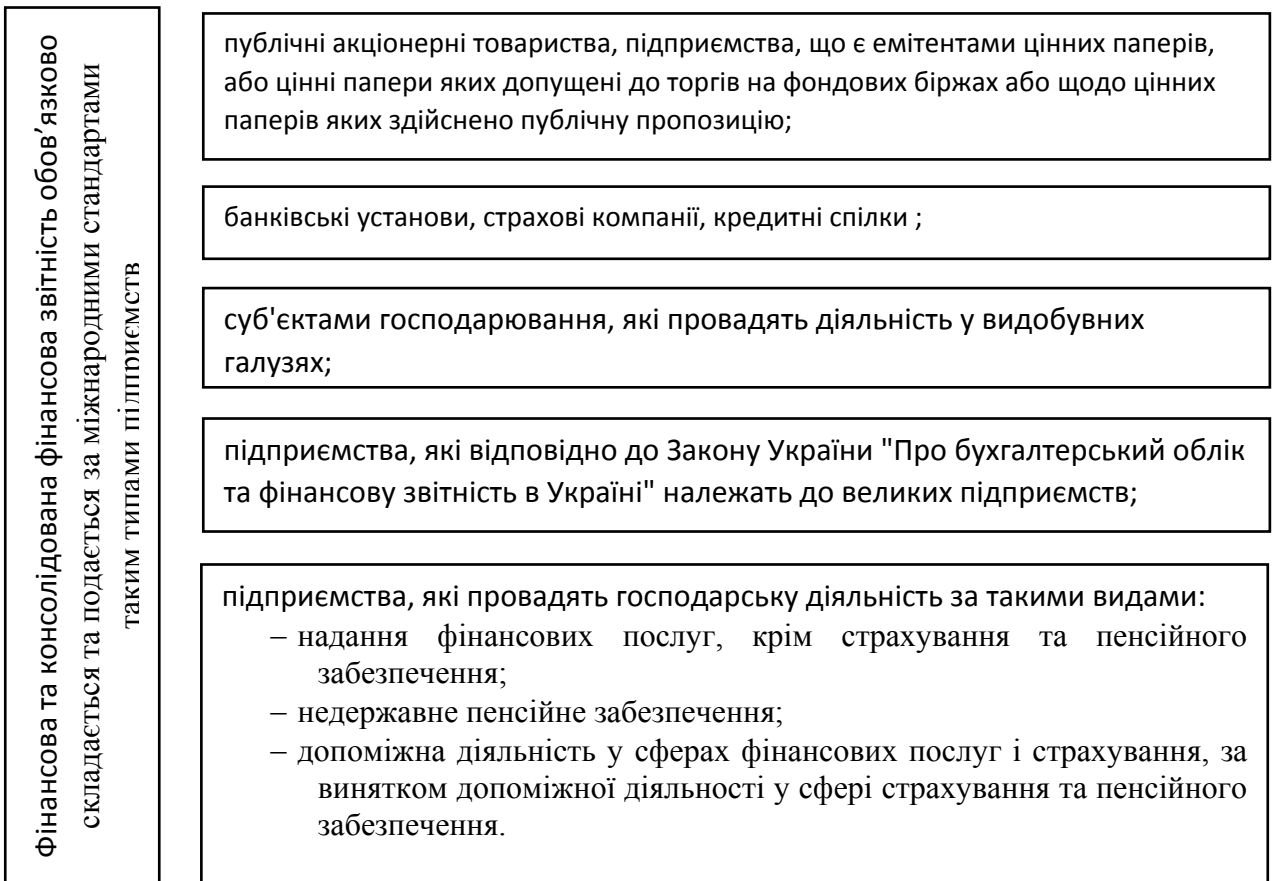


Рис. 2. Види підприємств, що зобов'язані подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами і відповідно за правилами таксономії, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Так, паралельне ведення бухгалтерського обліку за різними стандартами забезпечує процес формування фінансової звітності за МСФЗ базуючись на кореспонденціях складених за правилами НП(с)БО, зроблених упродовж періоду, за який складають звітність. Відповідно, такий облік у двох облікових системах є досить точним, але більш дорого вартісним та трудомістким. Такий підхід вимагає формування облікової політики підприємства у двох форматах та складання плану рахунків відповідно до МСФЗ, перенесення залишків з Плану рахунків за НП(с)БО на рахунки Плану за МСФЗ разом з тим коригуючи їх у відповідності до МСФЗ та подальшим щоденним паралельним веденням обліку. При цьому кожна господарська операція відображається у двох облікових системах: в системі обліку за національними стандартами та одночасно в системі обліку за вимогами МСФЗ.

Трансформація фінансової звітності - це одноразова процедура, яка не впливає на саму систему обліку, а трансформує виключно статті фінансової звітності станом на звітну дату з одного формату в інший. Здійснюється такий процес шляхом зміни даних звітності, складеної за П(С)БО, шляхом коригування на величину відмінностей в обліку і звітності відповідно до МСФЗ.

Проблемним у цьому процесі є те, що сьогодні не існує чітких державних регламентів щодо трансформації фінансової звітності у МСФЗ-формат, що дозволяє довільне трактування окремих положень, та викликає труднощі у практикуючих фахівців. Досить важливим є процес першого складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності, оскільки цей процес є громіздким і вимагає значних витрат часу та грошей, для навчання власних фахівців та консультування з аудитором. Тому важливо розуміти який період визначено, як перший звітний період і яка дата, вважається датою переходу на МСФЗ.

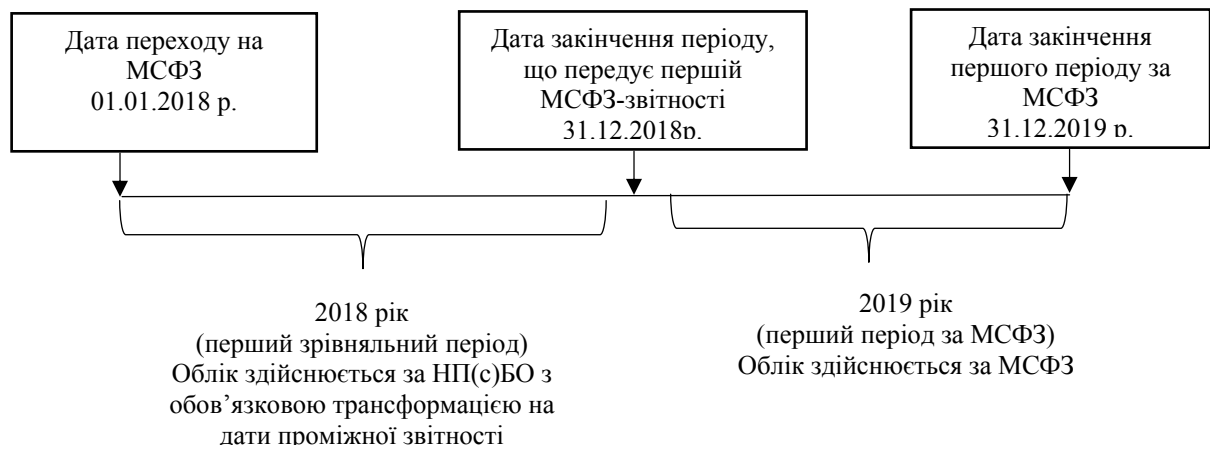


Рис. 3. Процес переходу на МСФЗ

Підприємства, які зобов'язані, або добровільно перейшли на складання фінансової звітності за МСФЗ, повинні забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності у МСФЗ-форматі.

Отже, date of transition to IFRSs або дата переходу на МСФЗ – це початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ, тобто підприємства в 2019 році вперше подаватимуть повноцінну фінансову звітність за МСФЗ.

Відповідно до п.6 МСФЗ 1 відправною точкою для підготовки, та подання фінансової звітності у МСФЗ-форматі є складений та поданий Звіт про фінансовий стан на початок того періоду, за який підприємство збирається звітувати за МСФЗ правилами.

У 2017 році, Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» № 2164-VIII від 05.10.2017, введено поняття таксономії фінансової звітності [1].

Таксономія – це специфічні ієрархічні словники для фінансової звітності, які використовуються для інтерпретації і представлення звітності у XBRL-форматі. Сама таксономія це набір правил подання окремих елементів даних (наприклад, "чистого прибутку"), які використовуються у процесі побудови фінансової звітності, їх атрибути та взаємозв'язки. У різних системах звітності потрібні різний набір правил тому різним державам можуть знадобитися власні таксономії звітності для відображення місцевих норм бухгалтерського обліку та звітності. У світі багато різних організацій, включаючи регуляторів, конкретні галузі чи компанії, які вимагають таксономії фінансової звітності чи її розширення для розкриття у звітності необхідних даних, забезпечення її більш високого рівня її прозорості, підвищення інвестиційного рейтингу компанії чи галузі.

Український аналого таксономії фінансової звітності UA XBRL МСФЗ затверджено та опубліковано Міністерством фінансів України.

Однак, поки що тільки триває процес адаптації та доопрацювання Системи фінансової звітності (СФЗ), яка передбачає подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі iXBRL, що буде готуватися за правилами таксономії UA XBRL МСФЗ, за принципом «єдиного вікна». Формат XBRL є загально визнаним міжнародним стандартом, що надає можливість обробляти великі масиви якісних та кількісних показників.

Таблиця 1.

Розповсюдженість використання таксономії фінансової звітності за XBRL-стандартом у світі

№ з/п	Країни	Кількість компаній, що використовують XBRL-стандарт при складанні звітності	Назва стандарту
1.	Сполучені штати Америки	близько 7000 компаній	US GAAP Taxonomy
2.	Об'єднані Арабські Емірати	біля 250 компаній	IFRS Taxonomy
3.	Велика Британія	-	UK Taxonomy
4.	Японія	4500 компаній та 3500 інвестиційних фонди	Japan Taxonomy
5.	Перу	175 компаній	IFRS Taxonomy
6.	Колумбія	фінансові інститути/1000 компаній	IFRS Taxonomy
7.	Мексика	143 компанії	IFRS Taxonomy
8.	Панама	78 банків	IFRS Taxonomy
9.	Бразилія	усі державні органи	XBRL GL, SICONFI

			Taxonomy
10.	Бельгія	400 тис. компаній	Belgian Taxonomy
11.	Данії	210 тис. компаній	Danish Taxonomy
12.	Чилі	270 компаній	IFRS Taxonomy
13.	Іспанія	-	Spanish Taxonomy
14.	Німеччина	-	German Taxonomy
15.	Європейська банківська організація (European Banking Authority, EBA)	понад 30країн	EBA Taxonomy

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) – міжнародний стандарт відкритого обміну економічною інформацією. У багатьох країнах XBRL є єдиним загальновизнаним стандартом для подання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності в електронному вигляді. На цей час XBRL офіційно рекомендований до використання і підтримується Радою з МСФЗ для складання звітності за стандартами МСФЗ в електронному вигляді.[2]

XBRL тільки стандартизує інформацію та показники, які використовується при формуванні звітності різних компаній, також надає можливість подальшого порівняння та аналізу.

Перехід вітчизняних підприємств на новий формат XBRL відкриє низку переваг як для користувачів, так і для тих, хто готує фінансову інформацію.

Перевагами використання системи фінансової звітності для суб'єктів звітування є: додаткове підтвердження коректного складання фінансової звітності; виключення дублювання при поданні фінансової звітності до різних органів; підвищення інвестиційної привабливості компанії.

Переваги використання СФЗ для користувачів (регуляторів):

- підвищення швидкості та автоматичної обробки і аналізу фінансової звітності;
- своєчасне виявлення ризиків та оперативне реагування на них;

– сам регуляторний процес стає ефективніший і не вимагає значних витрат у процесі експлуатації такої системи.

Окремо, варто виділити переваги, які матимуть інвестори, вони полягають у якісному розкритті фінансової інформації, яка буде представлена згідно з міжнародними стандартами, тобто визнаними світом правилами; згідно даних такої звітності значно простіше сформулювати уявлення про ризики та перспективи розвитку певної компанії.

Попри всі переваги такої системи, підготовка до переходу за таксономією UA XBRL МСФЗ, все ще триває, на підприємствах вона вимагає наступних кроків:

1. Перевірити власні ІТ-системи на предмет формування звітності в форматі XBRL.
2. Зіставлення даних ІТ-систем компанії/підприємства (параметрів Головної книги) з Таксономією звітності UA XBRL МСФЗ.
3. Проектування сховища даних або розширення аналітики (параметрів) Головної книги для заповнення показників Таксономії .
4. Забезпечення зіставлення Excel форм і XBRL даних, підготовка і подача пілоотної звітності.
5. Валідація даних XBRL в файлі Таксономії звітності UA XBRL МСФЗ.

Нормативно-правовим підґрунтям для впровадження та роботи Системи фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким вставлений і перелік підприємств, які зобов'язані складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність відповідно до Таксономії UA XBRL МСФЗ і подавати її органам державної влади в єдиному електронному форматі XBRL.

Подана фінансова звітність має бути затверджена аудиторським висновком про її достовірність і повністю відображає фінсовий стан підприємства чи компанії.

Учасниками впроваджуваної системи фінансової звітності є безпосередньо суб'єкти звітування, що подають фінансову звітність у форматі XBRL та державні органи, що здійснюють регулювання таких суб'єктів а також аудитори, так як саме вони засвідчують вірність даних перед подачею такої звітності.

У 2017 році був підписаний Меморандум про взаєморозуміння щодо розробки та запровадження системи фінансової звітності, учасниками цього процесу стали: Міністерство фінансів України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національний банк України та Національний комітет фінансових послуг. Відповідно до Меморандуму Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку є головним у цьому процесі.

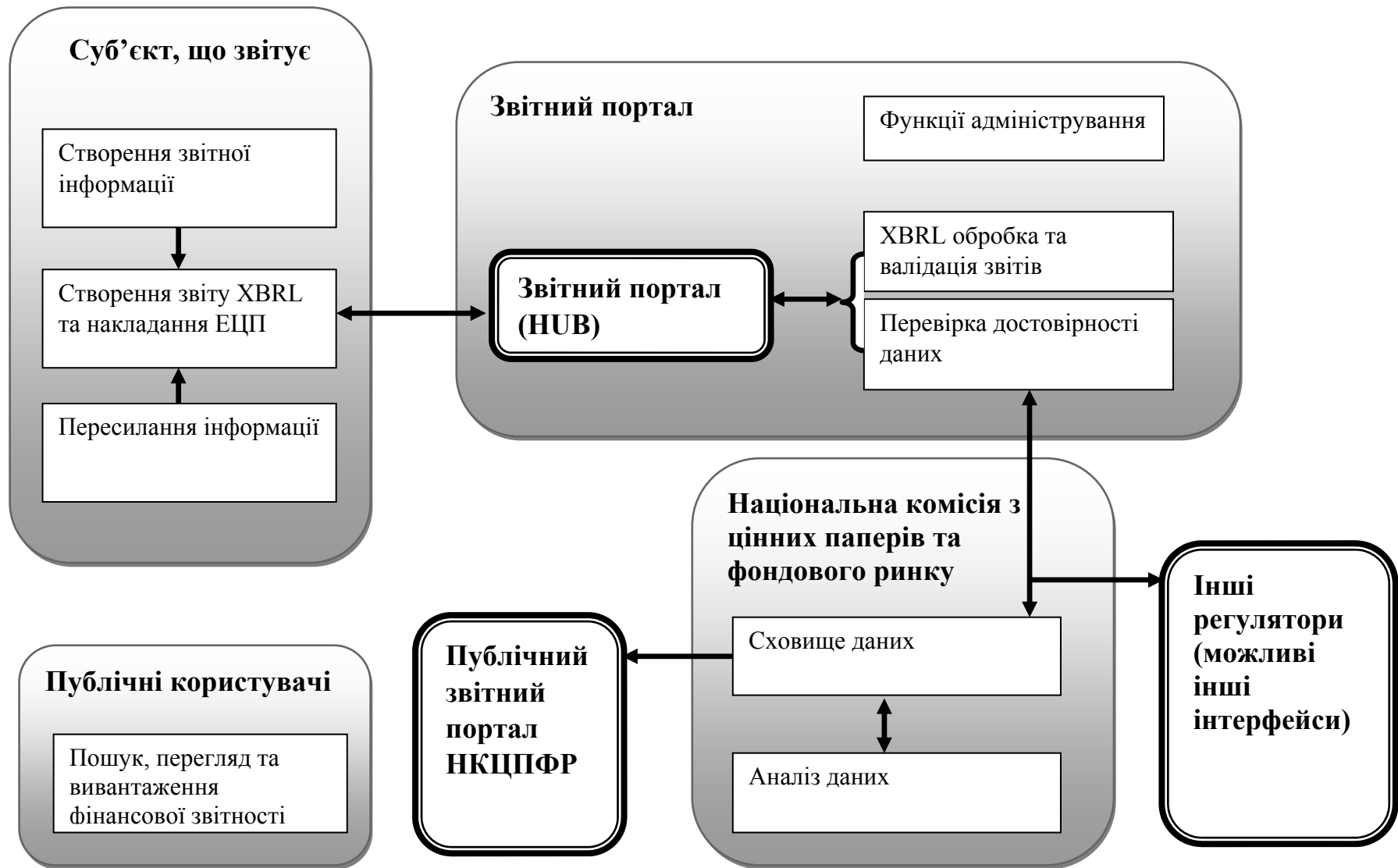


Рис. 4. Схема подання звітності великих підприємств до Системи фінансової звітності

Пунктом 2 прикінцевих положень Закону України від 05.10.2017 № 2164-VIII визначено, що першим звітним періодом, за який підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, подають фінансову звітність на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, є 2019 рік.

Тобто, вперше необхідно буде подати річну фінансову звітність за 2019 рік, складену на підставі таксономії, до 28 лютого 2020 року. В подальшому необхідно подавати проміжну фінансову звітність (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), складену на підставі таксономії, до 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом (як це і передбачено п.5 постанови КМУ від 28.02.2000 № 419).

Однак, група представників фінансового ринку звернулася до органів влади стосовно впровадження Системи фінансової звітності, з проханням відкласти термін подачі звітності за 2019 рік, так як учасники пілотного тестування XBRL зіткнулися з великою кількістю проблем. Зокрема, формат дати не враховує національні налаштування, порушує роботу іншого встановленого програмного забезпечення на комп'ютері. Крім того, відсутні інструктивні матеріали, опис вимог до обсягу інформації, опис обов'язкової інформації, виникають питання стосовно автоматизації заповнення і надійності валідації XBRL документа.

XBRL є стандартом, який використовують багато країн, запровадження системи фінансової звітності зробить систему прозорою та зручною для усіх, однак наявні в процесі її впровадження помилки і недоліки при впровадженні призведуть до розкриття викривлених і недостовірних даних.

Висновки. Наближення вітчизняної системи обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності є процесом довготривалим, поступовим і беззаперечно позитивним для економіки в цілому, однак впровадження вітчизняної версії таксономії Фінансової звітності за МСФЗ за допомогою системи фінансової звітності та Центру фінансової звітності зіткнулось з рядом проблем, зокрема: неналагоджена автоматизована системи, перевірки та затвердження на XBRL-документа; відсутність часу для підготовки фахівців з відповідною кваліфікацією; відсутність навчальних та роз'яснювальних заходів та інформаційної підтримки.

Ми вважаємо, що введення єдиного електронного формату необхідно як мінімум відкласти, поки програмне забезпечення не буде доопрацьовано і адаптовано до програмного забезпечення, що використовується на українських підприємствах і щоб не поставити під загрозу процес його впровадження і якість фінансової звітності – здійснювати впровадження поетапно і поступово переходу до таксономії фінансової звітності МСФЗ за українським сценарієм.

Література.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV/ Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 14.11.2019)
2. What is iXBRL? *XBLR. The business reporting standard*: веб сайт. URL: <https://www.xbrl.org/the-standard/what/ixbrl/> (дата звернення: 14.11.2019)
3. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності за 2010-2018 роки, URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 05.11.2019)
4. Ночовна Ю. О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. *Ефективна економіка.2018. Вип.11* DOI: 10.32702/2307-2105-2018.11.95 (дата звернення: 30.10.2019)
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності/ Міністерство фінансів України. URL: <http://msfz.minfin.gov.ua>. (дата звернення: 30.10.2019)
6. Таксономія: міфи та реальність. Що очікує банки у 2019 році. Формат XBRL: перехід банків України на подання звітності за МСФЗ таксономією / Міністерство фінансів України. URL: www.minfin.gov.ua (дата звернення: 03.11.2019)
7. Sysoieva I., Balaziuk O., Pylypenko L. Modelling of enterprise's accounting policy: theoretical aspect *Baltic Journal of Economic Studies*, Volume 5 Number 1. Riga: Publishing House "Baltija Publishing", 2019, 256 pages. P. 188—194. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2019-5-1-188-193> (дата звернення: 30.11.2019).

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (Accessed 14 Nov 2019)
2. eXtensible Business Reporting Language (2019), What is iXBRL? The business reporting standard, available at: <https://www.xbrl.org/the-standard/what/ixbrl/> (Accessed 14 Nov 2019)
3. State Statistics Service of Ukraine (2019), Financial results before tax of enterprises by type of economic activity for 2010-2018, available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Accessed 05 Nov 2019)
4. Nochovna Y. (2018) "Presenting the information about financial results in financial statements according to national and international standards" *Efektivna ekonomika (electronic journal)*, vol.11 DOI: 10.32702/2307-2105-2018.11.95 (Accessed 30 Oct 2019)
5. Ministry of Finance of Ukraine (2019), "International Financial Reporting Standards", available at: <http://msfz.minfin.gov.ua> (Accessed 30 Oct 2019)

6. Ministry of Finance of Ukraine (2019), “Taxonomy: Myths and Reality. What banks are expecting in 2019. XBRL format: the transition of Ukrainian banks to IFRS taxonomy reporting”, available at: <http://msfz.minfin.gov.ua> (Accessed 03 Nov 2019)

7. Sysoieva, I. Balaziuk, O. and Pylypenko, L (2019), “Modelling of enterprise's accounting policy: theoretical aspect”, Baltic Journal of Economic Studies, vol. 5, no. 1, pp. 188-194, available at: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2019-5-1-188-193> (Accessed 30 Nov 2019).

Стаття надійшла до редакції 11.02.2020 р.