

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 2.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.2.37>

УДК 657

*Ю. М. Грибовська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку,
Дніпровський державний технічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5205-9045>*

ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

*Y. Hrybovska,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance and Accounting,
Dniprovsky State Technical University*

ADOPTING INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS BY UKRAINIAN BUSINESS ENTITIES

У статті досліджено передумови та роки запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, які застосовуються як в обов'язковому, так і в добровільному порядку. З метою наближення змісту національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності було затверджено національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», нормами якого врегульовано назви, форми

та порядок заповнення рядків фінансової звітності.

Метою написання статті є дослідження передумов впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, виокремлення суб'єктів господарювання, які в обов'язковому порядку застосовують міжнародні стандарти, визначення проблем при переході від національних стандартів до міжнародних та формування напрямів спрощення переходу на міжнародні стандарти.

Автором використано універсальні методи дослідження. Аналіз – за допомогою нього досліджено роки запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні для визначених законодавством суб'єктів господарювання. Метод синтезу використано при об'єднанні суб'єктів господарювання в таблицю за спільними критеріями, які в обов'язковому порядку застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні.

Найперше міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні поширилися на фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність інвестиційно привабливих підприємств і компаній, які залучають капітал (публічних акціонерних товариств, банків, страхових компаній).

На основі вивчення нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку в Україні сформовано таблицю з чітким розмежуванням суб'єктів господарювання, дати переходу та років, за які повинна бути підготовлена фінансова звітність за міжнародними стандартами.

Перед переходом на міжнародні стандарти фінансової звітності суб'єкти господарювання повинні провести інвентаризаційні процедури на дату переходу, оцінку активів і зобов'язань, підготувати методичну, аналітичну та інформаційну бази, обрати облікові політики та провести їх апробацію тощо.

Практична цінність полягає у розкритті послідовності переходу суб'єктів господарювання на міжнародні стандарти фінансової звітності, враховуючи законодавчо встановлені критерії до суб'єктів господарювання.

За результатами дослідження сформовано напрямки вирішення проблем, які пов'язані із запровадженням та застосуванням положень міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

The paper studies prerequisites and years of adopting international financial reporting standards applied both mandatorily and voluntarily in Ukraine. The National Accounting Regulation (Standard) 1 “General Financial Reporting. Requirements”, which reconciles terms, structure, and the content of financial statements, is developed with the purpose of harmonizing national accounting standards with international financial reporting standards.

The paper aims at researching conditions for adopting international financial reporting standards in Ukraine, identifying business entities that are legally obligated to apply international standards, highlighting difficulties in the transition from national standards to international ones, and searching for instruments to simplify the transition to international standards.

The author has applied general methods of research. Analysis is used to examine years of adopting international financial reporting standards in Ukraine for legally determined business entities. Synthesis is applied to aggregate business entities in a table by similar criteria, which are mandatory in terms of implementing international financial reporting standards in Ukraine.

Initially, international financial reporting standards were adopted by entities considered to be attractive for investors, as well as by companies, which attract capital for themselves (public joint-stock companies, banks, and insurance companies).

Analysis of the domestic accounting legislation has enabled to build up a table with strict separation of business entities, date of transition and years required to prepare financial statements under international standards.

Prior to transition to international financial reporting standards, business entities are required to do inventory on the date of transition, estimate assets and liabilities, prepare procedural, analytical, and information backgrounds, choose accounting policies, apply these policies, etc.

Applied value of the research refers to disclosing the sequence of transition to international financial reporting standards, taking into account legal criteria for business entities.

The research has enabled to set directions for solving problems related to implementing and applying international financial reporting standards in Ukraine.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, дата переходу, суб'єкти господарювання.

Keywords: international financial reporting standards, date of transition, business entities.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Запровадження та застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) – вимога сучасного етапу розвитку ринкової економіки, основа для інтеграції капіталу та прискорення суспільного розвитку. Перехід України на використання МСФЗ є важливим кроком у напрямі підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств та відкриття нових можливостей для забезпечення вітчизняної економіки додатковими фінансовими ресурсами. МСФЗ застосовуються в Україні, як в обов'язковому, так і в добровільному порядку. Україна дотримується адаптаційної політики щодо запровадження МСФЗ. З метою наближення змісту національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) до МСФЗ, у 2013 р. було затверджено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», норми якого застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

МСФЗ – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Вони включають:

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основним нормативно-правовим актом з регулювання бухгалтерського обліку в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» із змінами та доповненнями [5]. МСФЗ – це наднаціональні документи, вони не базуються на законах. Своєрідним законом для МСФЗ є Концептуальна основа фінансової звітності, що фактично не є стандартом, але використовується як базис при їх розробці, ставлячи за мету забезпечити спільність підходів і концепцій.

Практика застосування МСФЗ для українських суб'єктів господарювання розширюється. Провідні українські вчені поглиблюють напрями наукових досліджень з метою оптимізації та удосконалення методики ведення обліку й складання фінансової звітності за МСФЗ. Провідна фахівчиня з питань застосування МСФЗ в українській практиці О. В. Харламова зазначає: «Залишається сподіватися, що застосування МСФЗ українськими підприємствами не стане формальністю, а дозволить отримувати дійсно прозору, презентабельну та інвестиційно-привабливу фінансову звітність в Україні» [8, с. 7]. На думку В. М. Пархоменка та Н. М. Малюги впровадження у вітчизняну практику МСФЗ підвищує вимоги до професійного рівня облікових працівників, робить бухгалтера таким, професійні та неупереджені поради якого відіграють все більшу роль у прийнятті ефективних управлінських рішень [4].

Проте, Ф. Ф. Бутинець не вважав застосування МСФЗ доцільним через плутанину в обліку майна та фінансових результатів [1]. Кірейцев Г. Г. засуджував односторонній підхід до економіки і наполягав на збереженні

національних інтересів [2].

Дослідження науковців свідчать про відсутність єдиної думки щодо доцільності запровадження та застосування МСФЗ. Актуальною залишається необхідність адаптації національних облікових процедур до вимог МСФЗ.

Формулювання цілей статті. Дослідити передумови впровадження МСФЗ в Україні, виокремити суб'єктів господарювання, які в обов'язковому порядку застосовують МСФЗ, визначити проблеми при переході від національних стандартів до МСФЗ та означити перспективи спрощення переходу на міжнародні стандарти.

Виклад основного матеріалу дослідження. У зв'язку із застосуванням МСФЗ в Україні активізувалися процеси вдосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності на основі реформування системи бухгалтерського обліку й звітності, які спрямовані на модернізацію національної економіки й наближення НП(С)БО до вимог МСФЗ.

На виконання Програми економічних реформ та відповідно до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС і Стратегії застосування МСФЗ в Україні було внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV щодо застосування МСФЗ учасниками фінансового ринку, окреслено сферу й порядок їх обов'язкового використання [5].

Міністерство фінансів України забезпечує офіційне опублікування МСФЗ з дотриманням їх оригіналу та внесення змін. Функція з тлумачення застосування МСФЗ покладена на Комітет з тлумачень міжнародних стандартів фінансової звітності.

Починаючи з 1 січня 2012 р. МСФЗ поширилися на фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність інвестиційно привабливих підприємств і компаній, які залучають капітал (публічних акціонерних товариств, банків, страхових компаній); з 1 січня 2013 р. – на фінансову звітність компаній з управління активами та недержавного пенсійного забезпечення; з 1 січня

2014 р. – на фінансову звітність компаній, що здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування; з 1 січня 2015 р. – на фінансову звітність кредитних спілок.

Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 5 жовтня 2017 р. № 2164-VIII [6] внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Відповідно, з 1 січня 2018 р. з набранням чинності новою редакцією Закону № 996-XIV, коло компаній, що зобов'язані звітувати за МСФЗ, поширено на підприємства, що становлять суспільний інтерес; великі підприємства; підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення [5]. Узагальнений перелік суб'єктів господарювання, які в обов'язковому порядку застосовують МСФЗ наведено в табл. 1.

Норма, яка зобов'язує великі підприємства звітувати за МСФЗ, набрала чинності 01.01.2018 р. Дата переходу на МСФЗ були або 01.01.2017 р., або 01.01.2018 р. Якщо підприємство за результатами показників річної фінансової звітності за 2020 та 2021 роки відповідало критеріям великого підприємства, то починаючи з 01.01.2022 таке підприємство відноситься до категорії великих підприємств та належить до підприємств, що становлять суспільний інтерес. Датою переходу на МСФЗ для такого підприємства, яке вперше застосовуватиме МСФЗ, буде 01.01.2022 р.

Державні і комунальні підприємства можуть потрапити до категорії підприємств, що становлять суспільний інтерес за дотримання однієї з таких умов:

- або вони є великими підприємствами;
- або належать до тих фінансових установ, що мають звітувати за МСФЗ;
- або здійснюють видобування корисних копалин загальнодержавного значення.

**Таблиця 1. Категорії суб'єктів господарювання, які в обов'язковому порядку складають фінансову звітність за міжнародними стандартами
(узагальнено автором [5; 6; 7])**

№ п/п	Категорії суб'єктів господарювання	Визначення або критерії	Дата переходу на МСФЗ	Рік, за який повинна бути складена звітність згідно МСФЗ
1	2	3	4	5
1.	Підприємства, що становлять суспільний інтерес	емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств		
1.1.	Великі підприємства	підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: - балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро; - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; - середня кількість працівників – понад 250 осіб	або 01.01.17 р., або 01.01.18 р	або 2018 р., або 2019 р.

№ п/п	Категорії суб'єктів господарювання	Визначення або критерії	Дата переходу на МСФЗ	Рік, за який повинна бути складена звітність згідно МСФЗ
1	2	3	4	5
1.2.	Банківські установи	юридичні особи, які на підставі банківської ліцензії мають виключне право надавати банківські послуги, відомості про які внесені до Державного реєстру банків, що ведеться Національним банком України	01.01.11 р.	2012 р.
1.3.	Страхові компанії	юридичні особи, створені у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств з додатковою відповідальністю, а також ті, що одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності	або 01.01.11 р., або 01.01.12 р.	або 2012 р., або 2013 р.
1.4.	Емітенти, папери яких допущені до біржових торгів	всі акціонерні товариства (окрім приватних АТ, 100 % акцій яких прямо або опосередковано належать 1-й особі); емітенти облігацій підприємств, щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, та/або цінні папери яких допущені до торгів на фондовій біржі, незалежно від організаційно-правової форми суб'єкта господарювання	або 01.01.17 р., або 01.01.18 р.	або 2018 р., або 2019 р.
1.5.	Недержавні пенсійні фонди та інші фінансові установи	мікропідприємства та малі підприємства цієї групи, звільнені від підготовки та подання фінансової МСФЗ-звітності	або 01.01.17 р., або 01.01.18 р.	або 2018 р., або 2019 р.
2.	Публічні акціонерні товариства	товариства, акції яких можуть пропонуватися заздалегідь невизначеній кількості інвесторів	або 01.01.11 р., або 01.01.12 р.	або 2012 р., або 2013 р.

№ п/п	Категорії суб'єктів господарювання	Визначення або критерії	Дата переходу на МСФЗ	Рік, за який повинна бути складена звітність згідно МСФЗ
1	2	3	4	5
		шляхом публічного розміщення акцій або вільно обертаються на фондовому ринку внаслідок проходження публічною компанією процедури лістингу		
3.	Підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, визначеними Кабінетом Міністрів України			
3.1.	Підприємства, що надають фінансові послуги та послуги з недержавного пенсійного забезпечення	юридичні особи, створені відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», які мають статус неприбуткової організації (непідприємницького товариства), функціонують та провадять діяльність виключно з метою накопичення пенсійних внесків на недержавне пенсійне забезпечення	01.01.12 р.	2013 р.
3.2.	Компанії, що здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування	компанії, що здійснюють управління фінансовими ринками, посередництво за договорами по цінних паперах або товарах, іншу допоміжну діяльність у сфері фінансових послуг, оцінювання ризиків та завданої шкоди, діяльність страхових агентів і брокерів, іншу допоміжну діяльність у сфері страхування та пенсійного забезпечення	01.01.13 р.	2014 р.
3.3.	Кредитні спілки і підприємства, які провадять діяльність з управління активами	фінансові установи, створені на засадах кооперації, метою діяльності яких є задоволення фінансових та соціальних потреб її членів шляхом взаємного	01.01.14 р.	2015 р.

№ п/п	Категорії суб'єктів господарювання	Визначення або критерії	Дата переходу на МСФЗ	Рік, за який повинна бути складена звітність згідно МСФЗ
1	2	3	4	5
		кредитування, надання інших послуг, в тому числі фінансових, для її членів за рахунок їх об'єднаних грошових внесків та інших джерел.		
4.	Підприємства, які видобувають корисні копалини загальнодержавного значення	перелік корисних копалин загальнодержавного значення визначено постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.1994 р. № 827 [7]	або 01.01.17 р., або 01.01.18 р.	або 2018 р., або 2019 р.

Інші суб'єкти господарювання (крім бюджетних установ) можуть самостійно визначати доцільність застосування МСФЗ.

Порядок складання фінансової звітності у перші звітні періоди регулює МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [3].

Основні переваги МСФЗ:

- 1) формування якісної звітності за єдиними правилами, що узагальнюють світову практику та зрозумілі для користувачів різних країн;
- 2) можливість прийняття ефективних управлінських рішень, у тому числі з використанням прогнозованої інформації, даних про існуючі фінансові ризики, наведених у звітах;
- 3) висока надійність і прозорість показників звітності, можливість перевірки їх достовірності світовими аудиторськими компаніями;
- 4) створення умов для залучення іноземних інвестицій та позикового капіталу, вихід на зарубіжні ринки, в тому числі фондові.

Перед переходом на МСФЗ суб'єкти господарювання повинні провести інвентаризаційні процедури на дату переходу, оцінку активів і зобов'язань,

підготувати методичну, аналітичну та інформаційну бази для застосування МСФЗ під час складання фінансової звітності, обрати облікові політики та провести їх апробацію тощо.

Проблеми, які можуть виникнути безпосередньо в процесі впровадження МСФЗ:

1. Перехід на нові стандарти ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності вимагає мобільності і гнучкості у пристосуванні до змін, оскільки Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку постійно вдосконалює діючі і розробляє нові стандарти в складі МСФЗ.

2. Складними для сприйняття залишаються такі елементи МСФЗ як стандарти щодо відображення у звітності фінансових інструментів, оцінки зобов'язань і активів за справедливою вартістю тощо.

3. Частина МСФЗ взагалі не має аналогів серед НП(С)БО. Чинні П(С)БО, хоча і розроблені на основі МСФЗ, проте мають відмінності у розкритті, оцінці і визнанні активів, зобов'язань, доходів і витрат, які потрібно врахувати під час трансформації.

4. Нестача достатньої кількості кваліфікованих спеціалістів з впровадження та застосування МСФЗ.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Україна за рівнем наближення НП(С)БО до МСФЗ значно відстає від передових країн світу. При переході від НП(С)БО до МСФЗ у суб'єктів господарювання можуть виникати проблеми, з метою мінімізації яких керівництву необхідно сприяти підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерії чи користуватися послугами консультантів з питань МСФЗ. Важливим є адаптація національної нормативно-правової бази бухгалтерського обліку до вимог МСФЗ, оскільки деякі МСФЗ не мають аналогів серед НП(С)БО. Виникають проблеми при дисконтуванні окремих показників до теперішньої вартості. Доцільним є забезпечення поглиблення співпраці між вітчизняними спеціалістами та фахівцями Ради з Міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку.

За наведених умов впровадження МСФЗ може стати інструментом підвищення прозорості показників фінансової звітності, що сприятиме залученню іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки.

Література

1. Бутинець Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 10. С. 20-29.
2. Кірейцев Г. Роль бухгалтера і аудитора у процесах мінімізації невизначеності як основи кризових явищ. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. № 3. С. 33-35.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» *Міністерство фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/ifrs1.pdf> (дата звернення: 06.02.2023).
4. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Київ: 2019. 120 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Верховна рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 07.02.2023).
6. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. *Верховна рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення 07.02.2023).
7. Про затвердження переліків корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення: Постанова Кабінету Міністрів країни від 12.12.1994 р. № 827. *Верховна рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/827-94-%D0%BF> (дата звернення 07.02.2023).
8. Харламова Є. МСФЗ: перше знайомство та перспективи. *Все про бухгалтерський облік*. 2014. № 56-57. С. 3-7.

References

1. Butynets', F. (2005), "Once again about accounting as a science", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 10, pp. 20-29.
2. Kirejtsev, H. (2010), "The role of the accountant and auditor in the processes of minimizing uncertainty as the basis of crisis phenomena", *Bukhhalteriia v sil's'komu hospodarstvi*, vol. 3, pp. 33-35.
3. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "International Financial Reporting Standard 1 "First Application of International Financial Reporting Standards"", available at: <https://mof.gov.ua/storage/files/ifrs1.pdf> (Accessed 06.02.2023).
4. Parkhomenko, V.M. and Maliuha, N.M. (2019), *Oblik i finansova zvitnist' za mizhnarodnymy standartamy* [Accounting and financial reporting according to international standards], Kyiv, Ukraine.
5. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 07.02.2023).
6. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" regarding the improvement of some provisions", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (Accessed 07.02.2023).
7. Cabinet of Ministers of Ukraine (1994), Resolution "On approval of lists of minerals of national and local importance", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/827-94-%D0%BF> (Accessed 07.02.2023).
8. Kharlamova, Ye. (2014), "IFRS: first acquaintance and prospects", *Vse pro bukhhalters'kyj oblik*, vol. 56-57, pp. 3-7.

Стаття надійшла до редакції 15.02.2023 р