

**Небильцова Оксана Володимирівна,**  
*к.е.н., професор кафедри міжнародного обліку і аудиту,  
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,  
м. Київ, Україна*

## **ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗВ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ У КОНТЕКСТІ СТРАТЕГІЇ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

У преамбулі Конституції України закріплено норму щодо стратегічного курсу на європейську інтеграцію. У ст. 387 Угоди про асоціацію [1] закріплено норму щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту згідно з Додатком XXXV до цієї Угоди. У свою чергу, в додатку XXXV до глави 13 «Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік та аудит» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» конкретизовано основні напрями та строки, в які Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС.

У даному контексті одним із основних актів *acquis* ЄС є Регламент № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19.07.2002 р. [2] про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Такий підхід, водночас, актуалізує необхідність звернення до інших релевантних актів вторинного законодавства ЄС, які є інструментами не лише уніфікації, а й гармонізації законодавства держав – членів ЄС.

У п. 4 преамбули Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 23.06.2013 р. щодо річної та консолідованої фінансової звітності, а також пов'язаної звітності окремих типів суб'єктів господарювання [3] визначено цільові вектори фінансової звітності. Отже, така звітність спрямована на досягнення різних цілей, які не обмежуються лише забезпеченням інформацією інвесторів на ринках капіталів, але і передбачає надання даних про минулі операції та призначена для покращення корпоративного управління. Крім того, однією з ключових вимог законодавства ЄС має бути забезпечення «...балансу між інтересами адресатів фінансової звітності та інтересами суб'єктів господарювання, для яких вимоги щодо звітності не повинні бути не виправдано обтяжливими» [там само].

Наведений вище Регламент № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради від 19.07.2002 р. визначив коло тих суб'єктів господарювання, які зобов'язані готувати консолідовану фінансову звітність за МСФЗ. Так, до них віднесено суб'єкти господарювання, цінні папери яких допускаються до торгів на регульованому ринку будь-яких держав – членів ЄС (лістингові компанії). Проте, відповідно до ст. 5 цього ж Регламенту, держави – члени ЄС можуть дозволяти або вимагати від: лістингових компаній – готувати річну звітність

відповідно до вимог МСФЗ; інших суб'єктів господарювання – готувати річну та/або консолідовану фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ.

Змінами, які були внесені 05.10.2017 р. до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», було реалізовано саме розширений варіант застосування МСФЗ [4]. Такий необґрунтовано розширений перелік суб'єктів господарювання та складнощі, які виникають, зокрема, у державних підприємств при складанні фінансової звітності за МСФЗ в цілому, та щодо окремих дискусійних питань, які пов'язані з державною власністю, зокрема, висловлювались велика кількість науковців та практиків [5, 6].

Що стосується фінансової звітності за МСФЗ, то дефініція мети фінансової звітності, офіційне автентичне тлумачення якої наведено у п. 1.2. Концептуальної основи фінансової звітності (далі Концептуальна основа) [7], містить вичерпний перелік критеріїв, кожен з яких є необхідним, а їх сукупність – достатньою для визначення меж застосування фінансової звітності за МСФЗ та інформаційних потреб, які така звітність здатна задовольнити. Такими критеріями є: інформаційна спрямованість; характер звітності; коло користувачів.

Інформаційною спрямованістю фінансової звітності загального призначення є надання фінансової інформації, яка є корисною у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Ключовим аспектом у даному формулюванні є те, що така фінансова звітність повною мірою здатна задовольнити лише ті інформаційні потреби, які базуються на залученні ресурсів суб'єктами господарювання.

Що стосується характеру фінансової звітності за МСФЗ – то у п. 1.6 Концептуальної основи закріплено важливе застереження, що «...фінансова звітність загального призначення не надає і не може надати всю інформацію...» необхідну користувачам [там само]. Це дозволяє зробити обґрунтоване припущення, що, якщо користувачі фінансової звітності (в тому числі і держава, в особі органів управління, що наділені організаційно-господарськими повноваженнями або регуляторів) мають повноваження вимагати від суб'єкта господарювання певної додаткової інформації, яка не стосується виділення йому ресурсів, то вони повинні самостійно визначити обсяги, структуру та строки подання такої інформації.

Щодо кола користувачів фінансової звітності за МСФЗ, то до кола першорядних (п. 1.5) віднесено нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, на яких спрямована фінансова звітність загального призначення. Для всіх інших користувачів фінансової звітності вона також може бути корисною, але не спрямована на ці групи (п. 1.10).

Якщо держава в особі органів управління, що наділені організаційно-господарськими повноваженнями або регуляторів, визначає себе одним із першорядних користувачів (тобто, має на меті отримувати фінансову інформацію про прийняття рішень щодо надання ресурсів), то фінансова звітність за МСФЗ саме такі інформаційні потреби і задовольняє. У такому

статусі держава повинна відмовитися від реалізації своїх владних повноважень щодо запровадження додаткових вимог до звітності суб'єктів державного сектору економіки або накладати обмеження на використання повною мірою вимог МСФЗ (наприклад, надання дозволу на припинення визнання активів державної форми власності, переданих суб'єктам державного сектору економіки на праві господарського відання). Це зумовлено тим, що такі додаткові вимоги автоматично переводять державу до іншого кола користувачів – регуляторів та створюють правові колізії щодо застосування такими суб'єктами вимог МСФЗ.

Підсумовуючи викладе вище, можна зробити такі основні висновки. У концептуальній площині має місце відсутність безпосереднього причинно-наслідкового зв'язку між законодавчо закріпленими в Україні формами власності, на основі яких діють суб'єкти господарювання, та принципами застосування ними МСФЗ при підготовці фінансової звітності.

У випадку визнання державою свого статусу як користувача фінансової звітності загального призначення рівного з іншими інвесторами та кредиторами, вона в односторонньому порядку обмежує свої владні повноваження щодо висунення будь-яких додаткових вимог, які суперечать МСФЗ або перешкоджають суб'єктам господарювання державного сектору економіки їх застосування у повному обсязі. Держава має достатньо можливостей щодо задоволення своїх специфічних інформаційних потреб без створення колізій з положеннями МСФЗ шляхом подання інформації у примітках до фінансової звітності або у звітах спеціального призначення.

#### Список використаних джерел:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text).

2. Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=en>

3. 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, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>

4. Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо вдосконалення деяких положень : закон України від 05.10.2017 № 2164-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19/sp:wide#n51>.

5. Закон суперечить МСФЗ: як вибратися з нормативної пастки?. URL: <https://ibuhgalter.net/material/988/19706>

6. Presentation: Challenges of implementing IFRS at State-owned Enterprises. URL: [https://www.pwc.com/ua/en/services/corporate\\_trainings/success-stories/ifrs-state-enterprises.html](https://www.pwc.com/ua/en/services/corporate_trainings/success-stories/ifrs-state-enterprises.html)

7. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2019\\_RB\\_ConceptualFramework\\_ukr\\_AH%20\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH%20(2).pdf)