

УДК 004:657.1(477)

DOI: 10.31617/visnik.knute.2022(142)06

НАЗАРОВА Каріна,

д. е. н., професор, завідувач кафедри
фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного
університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

ORCID: 0000-0002-5019-9244
k.nazarova@knute.edu.ua

БОНДАРЕНКО Костянтин,

аспірант кафедри фінансового аналізу
та аудиту
Державного торговельно-економічного
університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

ORCID: 0000-0003-2581-0504
constantine.sep@gmail.com

NAZAROVA Karina,

DSc. (Economics), Professor,
the Head of the Department of Financial
Analysis and Audit
State University of Trade and Economics
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine

ORCID: 0000-0002-5019-9244
k.nazarova@knute.edu.ua

BONDARENKO Kostiantyn,

Post-graduate student
of Department of Financial
Analysis and Audit
State University of Trade and Economics
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine

ORCID: 0000-0003-2581-0504
constantine.sep@gmail.com

ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ XBRL-ЗВІТУВАННЯ В УКРАЇНІ

VECTORS OF XBRL-REPORTING DEVELOPMENT IN UKRAINE

Вступ. В Україні на законодавчому рівні введено вимогу подавати XBRL-звітність на відповідному порталі. Країна слідує світовим практикам диджиталізації й уніфікації процесу звітування. У 2021 р. компанії вперше подали річну фінансову звітність з аудиторським висновком у вигляді XBRL-звіту згідно з перекладеною таксономією за 2020 р.

Проблема. Фактично створюється ситуація, коли вказана вимога збільшує обсяг розкритої інформації чи переформатовує презентацію фінансових даних на новий лад. Відмінність презентації фінансової звітності у форматі XBRL породжує актуальні проблеми, які ще не досліджено, щодо правильності презентації відповідних статей звітності.

Мета статті – аналіз проблем у сфері звітування компаній через введення обов'язкового звітування XBRL.

Introduction. In Ukraine, at the legislative level, a requirement has been introduced to submit XBRL-reporting on the relevant portal. The country follows the world practices of digitalization and unification of the reporting process. In 2021, companies for the first time submitted annual financial statements with an audit report in the form of an XBRL report according to the taxonomy for 2020.

Problem. XBRL-reporting increases the amount of disclosed information or reformats the presentation of financial data in a new way. The difference in the presentation of financial statements in the XBRL format states current issues that have not been investigated regarding the correctness of the presentation of relevant reporting items.

The aim of the article is to analyze the problems in the field of companies reporting with the introduction of mandatory XBRL-reporting.

© Назарова К., Бондаренко К., 2022

Внесок авторів є рівнозначним.

Автори не отримували прямого фінансування для цього дослідження.

Nazarova K., Bondarenko K. Vektory rozvytku XBRL-zvituvannja v Ukraini. *Scientia Fructuosa*. 2022. № 2. S. 81-93.
[https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(142\)06](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(142)06)

ISSN 1727-9313. SCIENTIA FRUCTUOSA. 2022. № 2

81

Методи. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: спостереження, індукції, синтезу, узагальнення.

Результати дослідження. Результати дослідження вказують на наявність орфографічних та концептуальних помилок у XBRL-звітах, складених за таксономією, які значно викривляють презентацію операційного прибутку. Додатково аналіз показав, що в XBRL-звіті об'єднуються операційні та неопераційні витрати, наприклад, курсові різниці презентуються разом, а уніфікований список ліній звітності не дає змоги компаніям акцентувати увагу користувача на суттєвих операціях на рівні фінансової звітності, які доцільно виокремити в звіті про сукупний дохід.

Висновки. Зважаючи на суттєві викривлення презентації фінансових показників у вигляді XBRL-звітності, можна констатувати, що така звітність містить суттєві недоліки та може вводити користувача інформації в оману, якщо такий користувач не має для порівняння фінансову звітність за МСФЗ, підтверджену аудитором. Через низку причин, в тому числі недоліки презентації, частина аудиторських компаній робить застереження, що аудиторський звіт належить виключно до фінансової звітності і його дія не розповсюджується на XBRL-звіт.

Ключові слова: XBRL, IASB, таксономія, Велика четвірка (Big4), аудит, фінансова звітність.

JEL Classification: M42

Вступ. Однією з найбільш актуальних проблем у національній економіці загалом та сфері фінансового звітування зокрема є імперативна вимога Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1] подавати фінансову звітність за 2020 фінансовий рік відповідно до таксономії МСФЗ в XBRL компаніям, які становлять суспільний інтерес (публічні акціонерні товариства, підприємства добувної галузі та інші), відповідно до Постанови Кабінету Міністрів № 419 [2].

З огляду на це провідні світові компанії в галузі аудиту – ТОВ АФ "ПРАЙСВОТЕРХАУСКУПЕРС (АУДИТ)" (далі – PWC) [2], ПРАТ "КПМГ АУДИТ" (далі – KMPG) [3], ТОВ "БДО" (далі – BDO або БДО) [4] та інші – активно пропонують свої консалтингово-аудиторські послуги як агента в трансформації фінансової звітності у формат XBRL. Зазначене нововведення, яке не є достатньо протестованим, комплексно оціненим та досконалим, створює нові, додаткові точки напруги у взаємовідносинах формату "аудитор – бухгалтер" та збільшує навантаження і на бухгалтерів, і на аудиторів, і на провайдерів послуг XBRL-звітування.

Methods. Methods of observation, induction, synthesis, generalization were applied in the article.

Results. The results of the study indicate spelling and conceptual errors in XBRL taxonomic reports, which significantly distort the presentation of operating profit. In addition, the analysis showed that the XBRL report combines operating and non-operating expenses, for example, exchange rate differences are presented together, and a unified list of reporting lines does not allow companies to focus on significant transactions at the financial statement level income.

Conclusions. The results indicate that such reporting has significant deficiencies and may mislead the user if such user does not have comparable financial statements in accordance with IFRS confirmed by the auditor. For a variety of reasons, including presentation shortcomings, some audit firms have noted that the audit report is only for financial reporting and it can't be applied to the XBRL report.

Keywords: XBRL, IASB, taxonomy, Big4, audit, financial statements.

Важливо зауважити, що до введення вимоги щодо обов'язковості XBRL-звітування компанії складали квартальну, піврічну (проміжну), за три квартали та річну фінансову звітність у вигляді статистичних форм, а в разі необхідності – додатково так звану інвесторську, фінансову, консолідовану, інтегровану звітність, звіт про управління, подавали різні статистичні звіти до служби статистики.

В Україні сформувався тренд складати інтегровану фінансову звітність великих обсягів, переймаючи світову практику та досвід передових світових компаній. Так, наразі вже можна ознайомитися з інтегрованим звітом АТ "УКРАЇНСЬКА ЗАЛІЗНИЦЯ" (далі – Укрзалізниця) за 2019 та 2020 рр. (який за обсягом становить 102 та 308 сторінок відповідно) [5; 6]; звітами ТОВ "ДТЕК" за 2020 р. (101 сторінка) [7] та інших компаній суспільного інтересу. Зрештою, з 2021 р. додається ще один, концептуально новий звіт – фінансова звітність за XBRL. З погляду професійних користувачів інформації (бухгалтерів, фінансових аналітиків, аудиторів), по суті, кожний із названих вище звітів є презентацією тієї самої інформації, але згідно з різними стандартами та рівнями деталізації.

Проблема. Фактично складається така ситуація, що *кожне нововведення збільшує обсяг розкритої інформації*, але чим більше інформації презентується, тим більше створюється інформаційного шуму, а інформація не несе більше користі її споживач. Набуває подальшого розвитку принцип "звіт заради звіту". Така тенденція поступово починає нагадувати бюрократичний апарат України 1990–2010 рр., коли для отримання однієї довідки необхідно було отримати ще 3–5 довідок, підписів у різних державних інституціях. Отже, спочатку держава реформує економіку в напрямі "єдиного вікна", інтеграції різних видів, а потім, проголошуючи наміри цифровізації, фактично повертає в інший бік.

Попри те, що наразі з'являються нові інструменти диджиталізації державних послуг, як-от "Дія", цифрові статистичні портали міністерств тощо (тобто відбувається прогресивний рух), зважаючи на динамічно наростаючий тиск з боку держави у сфері звітування, поступово відбувається бюрократизація, навіть певним чином регрес процесу звітування.

Аналіз останніх досліджень. Впровадження системи фінансової звітності у форматі XBRL досліджується багатьма сучасними науковцями, оскільки в інших країнах вона вже відома, але для України є доволі новою. Окремо варто зауважити на одній з базових статей, в якій здійснено опис та надано власну професійну оцінку XBRL (станом на 2018 р.) проф. С. Кузнецовою та проф. А. Борисенко [8]. У продовження сформованого вітчизняного наукового базису щодо XBRL заслуговують на увагу практиків та науковців розкриті концептуальні засади, практичний базис та окреслені перспективи звітування, що висвітлили у своїй статі провідні вчені Г. Уманців та Є. Польовик [9].

Аналіз закордонних публікацій показав, що науковці зі всього світу досліджують саму суть та проблеми XBRL. Більшість статей після 2016 р. є оновленням й актуалізацією первинних досліджень 2007–2012 рр.

Так, наприклад, малайзійські науковці А. Ахмі та М. Насір у 2019 р. [10] за підсумками аналізу публікацій, пов'язаних з *XBRL*, виявили, що пік наукової зацікавленості в їхній країні був якраз у 2011–2012 рр. Більш ніж половину статей оприлюднено в США та Китаї – 56 %, до п'ятірки лідерів входять також ФРН, Іспанія та Канада, із країн Центральної та Східної Європи представлена тільки Румунія. Критерієм відбору були країни, де є понад 5 публікацій на тему *XBRL*.

Результати своїх досліджень щодо *XBRL*-звітування оприлюднили також є Р. Бойко, М. Ясин, П. Де Ягер та ін.

Отже, можна зробити висновок, що теми *XBRL* в Україні та в сусідніх країнах майже не висвітлено, що потребує ґрунтовного аналізу, значних наукових досліджень на рівні як наукових статей, так і дисертацій.

Мета дослідження – аналіз проблем у сфері звітування компаній через введення обов'язкового звітування *XBRL*. *Об'єктом* аналізу є процес складання та перевірки звітності за таксономією *XBRL*.

Методи. Інформаційною базою статі є посібник таксономії "IFRS Тахоному 2020" [10], стандарти інтегрованого звітування, статті науковців за останні 3 роки у сфері імплементації таксономії. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: спостереження, індукції, синтезу, узагальнення.

Результати дослідження. Ключовим інформаційним джерелом, основою для складання звітності *XBRL* для компаній відповідно до закону [1] є перекладений українською мовою посібник "IFRS Тахоному 2020" [11]. Важливо зауважити, що зазначений переклад містить низку не лише орфографічних, а й, головне, змістовних, навіть концептуальних помилок, які відрізняють його від оригіналу інформаційного джерела. Для прикладу, в посібнику допущено такі орфографічні помилки:

- назва статті "Інша витрата" *замість* "Інші витрати" у розкритті "[310000] Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток, за функцією витрат" та "[710000] Звіт про зміни у чистих активах, наявних для виплат";
- назва статті "Інші надходження грошових коштів від операційної діяльності" *замість* "Інші надходження грошових коштів від операційної діяльності" у розкритті "[510000] Звіт про рух грошових коштів, прямий метод".

Однак концептуальні помилки не можливо було змінити під час адаптації посібника для потреб України, оскільки авторство "IFRS Тахоному 2020" [11] належить *IASB*. Вважати певні презентаційні зміни помилками можна, зважаючи на встановлені практики складання "інвесторської" форми звітності. Важливо, що виокремлення певних статей у балансі або фінансових результатах допомагає відразу звернути увагу користувача на певні особливості звітного року, проте *XBRL* не дає змоги робити акценти у звітності.

Яскравим прикладом наведеного вище обґрунтування є фінансова звітність ПрАТ "Сентравіс Продакшн Юкрейн" за 2020 р. [12]. У табл. 1 наочно представлено компаративний аналіз фінансової звітності акціо-

нерного товариства у різних форматах, де наведено Звіт про сукупний дохід в "інвесторській" формі звітності та "[310000] Звіт про сукупний дохід, прибуток та збиток, за функцією витрат" [13].

Таблиця 1

**Компаративний аналіз презентації звітів про сукупний дохід
ПрАТ "Сентравіс Продакшн Юкрейн", млн грн***

Звітність					
Фінансова			XBRL		
Показник	2020	2019	Показник	2020	2019
Валовий прибуток	480.921	336.400	Валовий прибуток	480.921	336.400
Витрати на збут	(145.028)	(169.772)	Витрати на збут	(145.028)	(169.772)
Адміністративні витрати	(129.241)	(124.613)	Адміністративні витрати	(129.241)	(124.613)
Доходи/(витрати) з операційної курсової різниці	65.535	(62.895)	Інші прибутки (збитки)	(578.424)	460.255
Інші операційні доходи	3.624	4.135	Інші доходи	3.624	4.135
Інші операційні витрати	(45.895)	(32.097)	Інша витрата	(121.916)	(32.097)
Операційний прибуток до знецінення	229.916	(48.842)	x	x	x
Зменшення вартості основних засобів у результаті переоцінки	(76.021)	0	x	x	x
Операційний прибуток	153.895	(48.842)	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	(490.064)	474.308
Дохід від реструктуризації боргу	83.340	0	x	x	x
Фінансові доходи	2.804	3.887	Фінансові доходи	86.144	3.887
Фінансові витрати	(122.142)	(138.488)	Фінансові витрати	(122.142)	(138.488)
(Витрати)/доходи з неопераційної курсової різниці	(643.959)	523.150	x	x	x
Витрати від участі в капіталі	(14.325)	(1.179)	Частка прибутку (збитку) асоційованих підприємств та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	(14.325)	(1.179)
(Збиток) прибуток до оподаткування	(540.387)	338.528	Прибуток (збиток) до оподаткування	(540.387)	338.528

Складено авторами на основі [12; 13].

* "x" – відсутність відповідних строк у звіті або їх презентаційне зміщення, значення в дужках "()" означають від'ємні суми. Назва лінії звітності "Інша витрата" взято відповідно до перекладу "IFRS Taxonomy 2020" [11].

Як видно з наведених вище даних, компанія відобразила окремим рядком згорнуту суму операційних курсових різниць (за 2020 р. – дохід 65.5 млн грн, за 2019 р. – збиток 62 млн грн). У таксономії операційні курсові включені в рядок "Інші прибутки (збитки)". У звітностях, де виокремлюються операційні курсові різниці з інших операційних доходів та

витрат, акцент робиться на тому, що інші операційні витрати і доходи є менш суттєвими в порівнянні з операційними курсовими різницями. У XBRL-звітності такий акцент втрачено у зв'язку з уніфікацією презентації, а тому необхідно знаходити необхідну примітку для визначення ефекту курсових різниць та дійсно інших операційних витрат.

Окремо необхідно привернути увагу науковців і практиків до того, що значною відмінністю є включення неопераційних доходів/витрат в операційний прибуток компанії. Неопераційні курсові різниці включено до "Інші прибутки (збитки)" (див. табл. 1), що в результаті змінює значення операційного прибутку на протилежне та може вводити в оману користувачів звітності.

Важливо, що порушується фундаментальний принцип роздільної презентації доходів та витрат за їхніми функціями. Вимога презентації за функціями визначається параграфом 103 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [14]. У зв'язку з цим об'єднання операційних та неопераційних витрат є порушенням МСБО 1 "Подання фінансової звітності". Якщо проаналізувати посібник таксономії, то в розділі "[310000] Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток, за функцією витрат" йде пряма відсилка, що статті "Інші доходи", "Інші прибутки (збитки)" заповнюються згідно з параграфами 102 та 103 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" й "Інша витрата" – згідно з параграфами 103 та 99 МСБО 1 "Подання фінансової звітності", які дають змогу управлінському персоналу приймати власне професійне судження про категоризацію витрат. Власне, параграф 103 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" містить твердження: "Цей метод може надавати більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження" [12], що певною мірою утворює конфлікт між вимогами презентації XBRL та МСФЗ. Отже, ця концептуальна невідповідність таксономії вже має бути суттєвим фактором щодо колізії обов'язкової вимоги презентації звітності в Україні до виходу правок або нової редакції посібника "IFRS Taxonomy 2020" [11].

Законодавча вимога створення ще однієї презентації фінансової звітності спричиняє додаткові проблеми банківському сектору. Так, при складанні договору кредитування банк може обирати між "інвесторською" та статистичною формою звітності або прописувати власний розрахунок показників операційного прибутку/*EBIT* або *EBITDA* чи інших показників. Враховуючи, що з'являється ще одна форма звітності, банки будуть вимушені з більшою ймовірністю хеджувати свої ризики та прописувати власні розрахунки фінансових показників для ковенантів, оскільки *IASB* розробила таксономію, яка увійшла у конфлікт із раніше оприлюдненими стандартами.

Далі, в продовження аналізу інформації, наведеної у *табл. 1*, необхідно звернути увагу на те, що іншою розбіжністю є спільна презентація результатів переоцінки на 76 млн грн та інших операційних витрат у розмірі 46 млн грн, а також включення доходу від реструктуризації (прощення боргу) у розмірі 83 млн грн до складу фінансових доходів у 2 млн грн. З концептуальної точки зору така презентація неприпустима, оскільки за типом транзакції прощення боргу (тлумачення терміна згідно зі ст. 605 ЦКУ [15]) є фінансовим доходом, але таксономія забирає можливість в управлінського персоналу виділити прощення боргу в окремий рядок, так само як і результат переоцінки основних засобів, щоб акцентувати, що фінансові доходи, які визнані в ході нормальної діяльності, є нематеріальними. Водночас нестандартна суттєва обставина – прощення боргу губиться у фінансових доходах на рівні звіту про сукупний дохід, а отже, у наступному звітному періоді в користувача звітності виникне питання, чому зменшилися фінансові доходи, і потрібно буде знаходити необхідну примітку.

Далі необхідно перейти від аналізу операційної частини Звіту про сукупний дохід до "[810000] Примітки – Корпоративна інформація та Звіт про відповідність вимогам МСФЗ", де в частині обов'язкового "розкриття сум, що мають бути стягнуті або сплачені через дванадцять місяців за класами активів та зобов'язань, що містять суми, що мають бути стягнуті або сплачені як не більше, так і більше, ніж через дванадцять місяців після звітної дати" [13] (частина назви примітки за таксономією), потрібно розкрити поточні запаси, поточну торговельну дебіторську та кредиторську заборгованість. Однак в системі виставлена автоматична зв'язка між вказаною вище приміткою та "[800100] Примітки – Підкласифікації активів, зобов'язань та власного капіталу". Така автоматична зв'язка створює викривлення даних в примітці про корпоративну інформацію.

Якщо в "[800100] Примітки – Підкласифікації активів, зобов'язань та власного капіталу" виокремити дебіторську та кредиторську заборгованість від пов'язаних сторін та асоційованих компаній, то в примітці "[810000] Примітки – Корпоративна інформація та Звіт про відповідність вимогам МСФЗ" необхідно розкривати дебіторську та кредиторську заборгованість за виключенням пов'язаних і асоційованих компаній. Однак заголовок "Розкриття сум..." певною мірою викривлює інформацію, адже не вказує на те, що дані в цьому розкритті будуть неповними за певним вирахуванням. Така невідповідність може ввести і вводить в оману користувача звітності.

Для більш ґрунтовного доведення авторської думки відповідно до визначеної мети необхідно проаналізувати та зіставити варіанти презентації інформації (*табл. 2*).

Таблиця 2

Порівняння презентації в примітці "[810000] Примітки – Корпоративна інформація та Звіт про відповідність вимогам МСФЗ" таксономії XBRL на основі ПрАТ "Сентравіс Продакшн Юкрейн", млн грн

Стаття балансу	Презентація		Відхилення
	поточна	правильна	
Поточні запаси	819.528	819.528	–
Поточна торговельна дебіторська заборгованість	43.863	992.135	(948.272)
Поточна торговельна кредиторська заборгованість	403.588	905.079	(501.491)

Складено авторами на основі [12; 13].

Як наочно видно з *табл. 2*, для деяких підприємств окреслена невідповідність може мати суттєві відхилення. Якщо повернутися до вимоги таксономії, то "[800100] Примітки – Підкласифікації активів, зобов'язань та власного капіталу" потребує виділяти поточну торговельну дебіторську заборгованість від третіх сторін та від пов'язаних сторін. Водночас у примітці "[810000] Примітки – Корпоративна інформація та Звіт про відповідність вимогам МСФЗ" необхідно розкрити інформацію згідно з *табл. 2*. Але система не дасть змоги до корпоративної інформації (810 000) додати суми дебіторської заборгованості від пов'язаних сторін, оскільки автоматична зв'язка корпоративної інформації прив'язана до примітки підкласифікації балансових статей (800 100). Неповне відображення дебіторської та кредиторської заборгованості може відчутно вплинути на думку користувачів фінансової звітності.

Якщо ж зробити припущення, що метою поточної презентації є розкриття представленого у *табл. 2*, і відобразити це виключно як дебіторську та кредиторську заборгованість від третіх сторін, то презентацію необхідно переформатувати і, відповідно, назвати рядки таксономії більш коректно. Але навіть перейменування рядків не буде відповідати назві примітки "Корпоративна інформація та Звіт про відповідність вимогам МСФЗ". Інформація в примітці з таким заголовком має відображати повну інформацію, поточна ж презентація включає урізану версію дебіторської та кредиторської заборгованості, що не дає змоги користувачам інформації зрозуміти, що компанія працює через торговельні компанії групи в Україні та за кордоном.

Для пояснення різниць компанія вимушена додавати "милиці" в презентації інформації та включати в текстові поля додаткові розкриття, що пояснюють відмінності презентації та відсутні в "інвесторському" пакеті звітності.

У зв'язку із зазначеними вище проблемами слід звернути увагу на розділи таксономії, що відповідають за аудиторський звіт, а саме: "[104000-1] Інформація про аудиторський звіт" та "[104000-2] Звіт незалежного аудитора". Аналіз цих розділів XBRL-звітів деяких компаній, представлених в *табл. 3*, показує, що в них аудиторських компаній немає єдиного підходу до підтвердження звітності за XBRL.

Для компаративного аналізу обрано 10 компаній із різних галузей, форм власності, що замовляють аудиторські послуги як у *Big4*, так і в інших компаній для більшої репрезентативності. Як видно із *табл. 3*, компанії *Big4* (окрім *KPMG*), *BDO* та ТОВ "Бейкер Тіллі Україна", обмежують свою відповідальність щодо звітності *XBRL*, менші за розміром аудиторські компанії або не вбачають ризик у концептуальних проблемах звітності *XBRL*, або не досліджували це питання.

Таблиця 3

Аналіз відповідальності аудиторської компанії в *XBRL*

Компанія суспільного інтересу		Аудиторська компанія		Належність до <i>Big 4</i>	Обмежена відповідальність аудитора	Форма звітності	
Форма власності	Назва	Форма власності	Назва				
ПАТ	"Енергомашспецсталь"	ТОВ	АФ "БДО"	+	+	-	
ПрАТ	АК "Київводоканал"		АК "Дівайс-груп"	-	-		
ПАТ	"Укрнафта"		АФ "ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)"	+	+		
ТОВ	"НоваПей"		"Бейкер Тіллі Україна"	-	+		
АТ	"Стібанк"	ПрАТ	КПМГ Аудит	+	-	-	
ПрАТ	НКМЗ	ТОВ	Ніка-Аудит	-			
ТОВ	МКТ (<i>ICTV</i>)		МФА				
ДП	"АРТЕМСІЛЬ"		АФ "КАПІТАЛ ГРУП"				
ПрАТ	"СЕНТРАВІС ПРОДАКШН ЮКРЕЙН"		"Ернст енд Янг Аудиторські послуги"	+			+
ТОВ	"МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА"		"ЕМЕРДЖЕКС АУТСОРСИНГ"	-			-

Складено авторами на основі [13; 16–24].

Варто зауважити, що компанія "Укрнафта" подала *XBRL*-звітність рівно у тому вигляді, що і фінансова звітність. Попри це аудитор і агент в подачі *XBRL*-звіту – *PWC* – дотримується єдиної політики невизнання відповідальності за інформацію, включену у *XBRL*-звіт, та обмежує свою відповідальність. Вірогідно дослідити обмеження відповідальності *PWC* при такому форматі звіту на момент написання статті неможливо за відсутності відкритих даних, але, на професійну думку авторів, можуть впливати на рішення щодо обмеження відповідальності як одна з двох, так і обидві причини: вимога професійної групи на рівні кластера компаній групи; подача *XBRL*-звітності у форматі "інвесторської" форми звітності не відповідає посібнику з таксономії, який розроблений *IASB*.

Окрему увагу привертає той факт, що у випадку зі звітом ТОВ "Метро Кеш енд Кері Україна" [24] можна сказати, що аудиторська компанія ТОВ "ЕМЕРДЖЕКС АУТСОРСИНГ" не робить обмеження відповідальності щодо *XBRL*-звіту, яка відповідає "інвесторському" формату, залишаючи ризик можливих санкцій контролюючих органів за невикористання прописаного формату таксономією за компанією-клієнтом.

Висновки. На сьогодні існують окремі помилки, які не впливають на презентацію, як-от змістовно-орфографічні, та помилки, що впливають на презентацію (коректне відображення) фінансових даних.

Останніми є концептуальні невідповідності стандартам МСФЗ, що викривляють операційний прибуток/*EBIT/EBITDA*. Це доводить порівняльний аналіз *XBRL*-звіту та "інвесторської" звітності ПрАТ "Сентравіс Продакшн Юкрейн". Додатково до відмінностей у Звіті про сукупний дохід існують складнощі в повноті презентації поточної торговельної дебіторської та кредиторської заборгованості у примітках, що включають корпоративний звіт.

У результаті дослідження встановлена обмежена відповідальність аудиторських компаній щодо звітності *XBRL*. Як свідчить аналіз, на сьогодні немає єдиного підходу до визнання аудиторської відповідальності щодо *XBRL*-звітності як серед компаній Великої четвірки (*Big4*), так і другого ешелону аудиторських компаній та малих компаній. Також присутня практика представлення "інвесторської" форми звітності замість звітності у вигляді, визначеному таксономією *IASB*.

XBRL-звітування в Україні створює додаткові проблеми в трактуванні бази для обчислення фінансових показників задля цілей ковенантів для кредитних договорів, і банки будуть змушені більш ретельно прописувати метод обчислення фінансових показників у своїх договорах фінансування юридичних осіб.

Оскільки звітність за 2020 р. є першою, яку необхідно завантажити в систему звітностей *XBRL*, на кінець 2021 р. неможливо оцінити санкції компаніям, які завантажують "інвесторську" форму звітності в систему *XBRL*. Окреслене питання, наявні проблеми та виявлені тренди розвитку потребують подальших досліджень. У разі введення ще одного звіту необхідно буде ліквідувати інші, для того щоб збалансувати вимоги до звітування юридичними особами.

Зважаючи на теоретико-практичні проблеми, а також той факт, що наукова спільнота та практики аудиторських фірм різних ешелонів розмежувались у своїх поглядах і сподіваннях, автори статті не мають обґрунтованих підстав для оптимістичних очікувань щодо розвитку *XBRL*-звітування в Україні. Безумовно, це лише авторська позиція, яка обстоюється в результаті проведеного дослідження і висловлюється з повагою до інших, відмінних від висловлених, наукових поглядів та практичних точок зору.

Конфлікт інтересів. Автори заявляють, що вони не мають фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не мають відносин із державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що автори працюють в установі, яка є видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в упередженості, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів та редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://cutt.ly/IY1snK1>
2. Таксономія *XBRL*. PWC. URL: <https://cutt.ly/eY1sd01>
3. Допомога при поданні фінансової звітності в форматі *iXBRL*. KPMG. URL: <https://cutt.ly/oY1saSf>

4. Електронна звітність в форматі XBRL. BDO Україна. URL: <https://cutt.ly/rY1si9H>
5. Річний звіт АТ "Укрзалізниця". Інтегрований звіт. Укрзалізниця. URL: <https://cutt.ly/CY1gAd8>
6. 2020 р. Інтегрований звіт АТ "Укрзалізниця" (Звіт про управління). УЗ. URL: <https://cutt.ly/JY1s4J5>
7. Інтегрований звіт 2020. Фінансові та нефінансові показники . ДТЕК. Енергія в дії. URL: <https://cutt.ly/iY1fVXD>
8. Кузнецова С. О., Борисенко С. О. Розкриття інформації про основні засоби під час формування звітності у форматі XBRL. *Вісн. Одес. нац. ун-ту. Серія: Економіка*. 2018. Т. 23. Вип. 4. С. 143-148. URL: <https://cutt.ly/rY11AyP>
9. Уманців Г. В., Польовик Є. В. Форматування звітності у форматі XBRL. *Екон. вісн. ун-ту*. 2020. № 46. С. 95-102. URL: <https://cutt.ly/CY1zDri>
10. Ahmi Aidi, Mohd Nasir Mohd Herry. Examining the Trend of the Research on eXtensible Business Reporting Language (XBRL): A Bibliometric Review. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. 2019. Vol. 5. Issue 2. P. 1145-1167. URL: <https://cutt.ly/VIQHTPG>
11. Таксономія МСФЗ. Національний банк України. URL: <https://cutt.ly/LY1xivV>
12. Фінансова звітність та звіт незалежного аудитора. Приватне акціонерне товариство "Сентравіс Продакшн Юкрейн". URL: <https://cutt.ly/rY1xEUQ>
13. Звіт 30926946 ПрАТ "Сентравіс Продакшн Юкрейн". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/PIQY89W>
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 Подання фінансової звітності. Міністерство фінансів України. URL: <https://cutt.ly/7Y1c0gE>
15. Цивільний процесуальний кодекс України: кодекс від 18.03.2004, редакція від 19.12.2021. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://cutt.ly/RUEeKou>
16. Звіт 00210602 ПАТ "ЕМСС". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/LIQRGmT>
17. Звіт 03327664 ПрАТ "АК "Київводоканал". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/ZIQT6Ls>
18. Звіт 00135390 ПАТ "Укрнафта". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/MIQYdep>
19. Звіт 38324133 ТОВ "НоваПей". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/yIQYhLE>
20. Звіт 21685485 АТ "Сітібанк". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/XIQY1KN>
21. Звіт 05763599 ПрАТ "НКМЗ". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/UIQYbkZ>
22. Звіт 14323764 ТОВ МКТРК ICTV. Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/ZIQYHOu>
23. Звіт 00379790 ДП "Артемсіль". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/EIQYNaI>
24. Звіт 32049199 ТОВ "Метро Кеш Енд Кері Україна". Система Фінансової звітності. Портал СФЗ. URL: <https://cutt.ly/AIQUfgu>

REFERENCES

1. *Zakon Ukrai'ny vid 16.07.1999 r. № 996-XIV Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni [Law of Ukraine of July 16, 1999 № 996-XIV On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]*. <https://cutt.ly/IY1snKl> [in Ukrainian].
2. Таксономія XBRL [XBRL Taxonomy]. PWC. <https://cutt.ly/eY1sd01> [in Ukrainian].
3. Допомога пры podanni finansovoi' zvitnosti v formati iXBRL [Assistance in submitting financial statements in iXBRL format]. KPMG. <https://cutt.ly/oY1saSf> [in Ukrainian].
4. *Elektronna zvitnist' v formati XBRL [Electronic reporting in XBRL format]*. BDO *Ukrai'na – BDO Ukraine*. <https://cutt.ly/rY1si9H> [in Ukrainian].

5. Richnyj zvit AT "Ukrzaliznycja". Integrovanyj zvit [Annual report of JSC Ukrzaliznytsia. Integrated report]. *Ukrzaliznycja – Ukrzaliznytsia*. <https://cutt.ly/CY1gAd8> [in Ukrainian].
6. 2020 r. Integrovanyj zvit AT "Ukrzaliznycja" (Zvit pro upravlinnja) [Integrated report of JSC Ukrzaliznytsia. (Management Report)]. *Ukrzaliznycja – Ukrzaliznytsia*. <https://cutt.ly/JY1s4J5> [in Ukrainian].
7. Integrovanyj zvit 2020. Finansovi ta nefinansovi pokazanyky. [Integrated report of 2020. Financial and non-financial indexes]. *DTEK. Energija v dii' – DTEK. Energy in action*. <https://cutt.ly/iY1fVXD> [in Ukrainian].
8. Kuznecova, S. O., & Borysenko, S. O. (2018). Rozkryttja informacii' pro osnovni zasoby pid chas formuvannja zvitnosti u formati XBRL [Disclosure of information on fixed assets during the formation of reporting in XBRL format]. *Visnyk Odes'kogo nacional'noho universytetu*. Serija: Ekonomika – *Bulletin of Odesa National University*. Series: Economics. (Vol. 23). (Issue 4), (pp. 143-148). <https://cutt.ly/rY11AyP> [in Ukrainian].
9. Umanciv, G. V., & Pol'ovyk, Je. V. (2020). Formatuvannja zvitnosti u formati XBRL [Formatting reports in XBRL format]. *Ekonomichnyj visnyk universytetu – Economic Bulletin of the University*, 46, 95-102. <https://cutt.ly/CY1zDri> [in Ukrainian].
10. Ahmi, Aidi, & Mohd, Nasir Mohd Herry. (2019). Examining the Trend of the Research on eXtensible Business Reporting Language (XBRL): A Bibliometric Review. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. (Vol. 5). (Issue 2), (pp. 1145-1167). <https://cutt.ly/VIQHTPG> [in English].
11. Taksonomija MSFZ [IFRS Taxonomy]. *Nacional'nyj bank Ukrai'ny – National Bank of Ukraine*. <https://cutt.ly/LY1xivV> [in Ukrainian].
12. Finansova zvitnist' ta zvit nezalezhnogo audytora [Financial statements and independent auditor's report]. *Pryvatne akcionerne tovarystvo "Sentravis Prodakshn Jukrejn" – Centravis Production Ukraine Private Joint Stock Company*. <https://cutt.ly/rY1xEUQ> [in Ukrainian].
13. Zvit 30926946 PrAT "Sentravis Prodakshn Jukrejn" [Report 30926946 PJSC Centravis Production Ukraine]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal*. <https://cutt.ly/IIQY89W> [in Ukrainian].
14. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 1 Podannja finansovoi' zvitnosti. [International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements]. *Ministerstvo finansiv Ukrai'ny – Ministry of Finance of Ukraine*. <https://cutt.ly/7Y1c0gE> [in Ukrainian].
15. Cyvil'nyj procesual'nyj kodeks Ukrai'ny: kodeks vid 18.03.2004, redakcija vid 19.12.2021 [Civil Procedure Code of Ukraine: Code of March 18, 2004, version of December 19, 2021]. *Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukrai'ny – Information of the Verkhovna Rada of Ukraine*. <https://cutt.ly/RUEeKou> [in Ukrainian].
16. Zvit 00210602 PAT "EMSS" [Report 00210602 PJSC "EMSS"]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal*. <https://cutt.ly/LIQRGmT> [in Ukrainian].
17. Zvit 03327664 PRAT "AK "Kyivvodokanal" [Report 03327664 PJSC "Kyivvodokanal"]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal*. <https://cutt.ly/ZIQT6Ls> [in Ukrainian].
18. Zvit 00135390 PAT "Ukrnafta" [Report 00135390 PJSC "Ukrnafta"]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal*. <https://cutt.ly/MIQYdep> [in Ukrainian].
19. Zvit 38324133 TOV "NovaPej" [Report 38324133 NovaPay LLC]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal*. <https://cutt.ly/yIQYhLE> [in Ukrainian].
20. Zvit 21685485 AT "Sitibank" [Report 21685485 Citybank JSC]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal*. <https://cutt.ly/XIQYIKN> [in Ukrainian].

21. Zvit 05763599 PrAT "NKMZ" [Report 05763599 PJSC "NKMZ"]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal.* <https://cutt.ly/UIQYbkZ> [in Ukrainian].
22. Zvit 14323764 TOV MKTRK ICTV [Report14323764 ICTV LLC]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal.* <https://cutt.ly/ZIQYHOu> [in Ukrainian].
23. Zvit 00379790 DP "Artemsil'" [Report 00379790 State Company "Artemsil'"]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal.* <https://cutt.ly/EIQYNaI> [in Ukrainian].
24. Zvit 32049199 TOV "Metro Kesh End Keri Ukrai'na" [Report 32049199 "Metro Cash & Carry Ukraine" LLC]. *Systema Finansovoi' zvitnosti. Portal SFZ – Financial Reporting System. FRS portal.* <https://cutt.ly/AIQUfgu> [in Ukrainian].

Надійшла до редакції 13.01.2022.

Прийнято до друку 19.01.2022.

Публікація онлайн 22.04.2022.