

NON-IFRS ІНФОРМАЦІЯ В МСФЗ-ЗВІТНОСТІ: НАУКОВЕ ДИСКУСІЙНЕ ПОЛЕ

© 2015 ХАРЛАМОВА О. В.

UDC 657.37

Харламова О. В.

NON-IFRS інформація в МСФЗ-звітності: наукове дискусійне поле

Об'єктом дослідження є подання та розкриття non-IFRS інформації та альтернативних показників діяльності компаній у фінансовій МСФЗ-звітності. Метою є обґрунтування актуальності наукових досліджень подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності, створення наукового дискусійного поля і постановка дослідницьких завдань, спрямованих на вирішення актуальної науково-практичної задачі з розробки методологічних підходів до подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності. Обґрунтовано актуальність наукових досліджень щодо подання та розкриття non-IFRS інформації та альтернативних показників діяльності компаній у фінансовій МСФЗ-звітності. Наведено визначення non-IFRS інформації та виокремлено її основні види. Систематизовано найбільш поширені приклади non-IFRS інформації, що подається і розкривається у фінансовій звітності. Сформульовано ознаки інформації, які дозволяють не відносити її до non-IFRS інформації. Узагальнено результати аналітичних досліджень щодо якості фінансової звітності та ролі в ній non-IFRS інформації. Сформульовано ключові критерії, які мають бути покладені в основу єдиного методологічного підходу щодо подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності. Окреслено коло дискусійних аспектів щодо подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності і викладено авторське бачення їх вирішення. Започатковано подальші наукові дискусії з питань подання і розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності, МСФЗ, фінансова звітність, non-IFRS інформація

Табл.: 1. **Бібл.:** 23.

Харламова Олена Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, Харківський національний університет міського господарства ім. О. М. Бекетова (вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002, Україна)

Email: vylex@mail.ru

УДК 657.37

УДК 657.37

Харламова Е. В. NON-IFRS информация в МСФЗ-отчетности: научное дискуссионное поле

Объектом исследования является представление и раскрытие non-IFRS информации и альтернативных показателей деятельности компаний в финансовой МСФО-отчетности. Целью является обоснование актуальности научных исследований представления и раскрытия non-IFRS информации в финансовой отчетности, создание научного дискуссионного поля и постановка исследовательских задач, направленных на решение актуальной научно-практической задачи по разработке методологических подходов к представлению и раскрытию non-IFRS информации в финансовой МСФО-отчетности. Обоснована актуальность научных исследований относительно представления и раскрытия non-IFRS информации и альтернативных показателей деятельности компаний в финансовой МСФО-отчетности. Приведено определение non-IFRS информации и выделены ее основные виды. Систематизированы наиболее распространенные примеры non-IFRS информации, которая подается и раскрывается в финансовой отчетности. Сформулированы признаки информации, которые позволяют не относить ее к non-IFRS информации. Обобщены результаты аналитических исследований качества финансовой отчетности и роли в ней non-IFRS информации. Сформулированы ключевые критерии, которые должны быть положены в основу единого методологического подхода относительно представления и раскрытия non-IFRS информации в финансовой МСФО-отчетности. Очерчен круг дискуссионных аспектов относительно представления и раскрытия non-IFRS информации в финансовой МСФО-отчетности и изложено авторское видение их решения. Иницированы дальнейшие научные дискуссии по вопросам представления и раскрытия non-IFRS информации в финансовой МСФО-отчетности.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, МСФО, финансовая отчетность, non-IFRS информация

Табл.: 1. **Библ.:** 23.

Харламова Елена Викторовна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансово-экономической безопасности, учета аудита, Харьковский национальный университет городского хозяйства им. А. Н. Бекетова (ул. Маршала Бажанова, 17, Харьков, 61002, Украина)

Email: vylex@mail.ru

Kharlamova O. V. Non-IFRS Information in IFRS Financial Statements: the Scientific Discussion Field

The research object is the presentation and disclosure of non-IFRS information and alternative performance indicators of companies in IFRS financial statements. The aim is to justify actuality of the scientific research of presentation and disclosure of non-IFRS information in financial statements, to create a scientific discussion field and formulate research tasks aimed at solving actual scientific and practical task of developing methodological approaches to the presentation and disclosure of non-IFRS financial information in the IFRS financial statements. Actuality of the scientific research regarding the presentation and disclosure of non-IFRS information and alternative performance indicators of companies in IFRS financial statements has been grounded. The definition of non-IFRS information has been given and its main types have been highlighted. The most common examples of non-IFRS information submitted and disclosed in the financial statements have been systematized. The criteria for the information that allow not to refer it to non-IFRS information have been defined. There have been generalized the results of analytical studies of the financial reporting quality and the role of non-IFRS information in it. The key criteria that must be in the basis of a common methodological approach regarding the presentation and disclosure of non-IFRS financial information in IFRS financial statements have been formulated. The circle of the discussion aspects concerning the presentation and disclosure of non-IFRS financial information in IFRS financial statements has been outlined and the author's vision of their solving has been described. The further scientific discussions on the presentation and disclosure of non-IFRS financial information in IFRS financial statements have been initiated.

Key words: International Financial Reporting Standards, IFRS, financial statements, non-IFRS information

Tabl.: 1. **Bibl.:** 23.

Kharlamova Olena V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Financial and Economic Security, Accounting and Auditing, Kharkiv National University of Urban Economy named after O. M. Beketov (vul. Marshala Bazhanova, 17, Kharkiv, 61002, Ukraine)

Email: vylex@mail.ru

Вступ. МСФЗ у даний час не забороняють розкривати додаткову інформацію, не представлену у формах фінансової звітності, але, на думку керівництва компанії, є суттєвою для її розуміння користувачами, що підтверджується п. 112с МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [1]. Подібна «свобода» створює загрозу невиправдано великого обсягу non-IFRS інформації (тобто інформації, що не відповідає МСФЗ або не вимагається ними) у фінансовій звітності, що ускладнює її сприйняття користувачами, збільшує витрати як на підготовку фінансової звітності, так і на її аудиторське підтвердження, знижує якість фінансової звітності внаслідок погіршення її порівнянності. Причиною подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності, як правило, є бажання керівництва компанії донести до користувачів позитивні сторони її діяльності. В іншому випадку, виходячи з принципу раціонального бізнесу, керівництво компанії може утриматися від розкриття non-IFRS інформації, що створює асиметрію подання інформації у фінансовій звітності. У зв'язку з цим актуалізуються науково-методологічні дослідження сутності non-IFRS-інформації, а також її подання та розкриття у фінансовій МСФЗ-звітності.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій ускладнений, оскільки проблематика non-IFRS інформації ще не знайшла свого відображення в роботах українських вчених. Серед найбільш значущих зарубіжних публікацій із даної проблематики можливо виділити роботи Франсуа Обера [11], Роберта Боуена, Анжели Девіс та Дауна Матсумото [23], Лізи Катчер [14]. Non-IFRS інформація останнім часом часто стає предметом обговорення у професійній спільноті, що актуалізує дослідження даної проблематики.

Метою статті є обґрунтування актуальності наукових досліджень подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності, створення наукового дискусійного поля і постановка дослідницьких завдань, спрямованих на вирішення актуальної науково-практичної задачі з розробки методологічних підходів до подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності.

Виклад основного матеріалу. У жовтні 2014 року на засіданні Ради з МСФЗ питання non-IFRS інформації було винесене в окрему сесію, на якій обговорювалися типи і класифікація non-IFRS інформації, відмінності додаткової та суперечливої інформації, доречність її подання у формах фінансової звітності [18]. У березні 2015 року голова Ради з МСФЗ Ханс Хугерворст у своєму виступі в корейському Сеулі підкреслив небезпеку розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності, оскільки через відсутність стандартизації порівнянність такої звітності знаходиться під дуже великим сумнівом і такі розкриття не застраховані від суб'єктивності і зміщення [13].

Член Ради з МСФЗ Філіп Данжу (Philippe Danjou) у квітні 2015 року на конференції в Мадриді «Фінансова звітність і фінансові ринки: нові тренди» у своєму виступі також не обійшов стороною питання подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності й акцентував увагу на тому, що фінансові дані, подані не за стандартами (non-IFRS інформація) на додатковій основі, часто навіть не проходить перевірку аудиторів, і в багатьох випадках викликають великі сумніви. Філіп Данжу (Philippe Danjou)

покладає надію на «Ініціативи щодо розкриття» від Ради з МСФЗ, які повинні прояснити практику використання non-IFRS інформації, а саме, яким чином вони пов'язані з МСФЗ-звітністю [4].

У червні 2015 на своєму засіданні Рада з МСФЗ знову звернулася до цього питання і обговорила, наскільки виправдано подання такої non-IFRS інформації та чи не слід заборонити її розкриття. Рада з МСФЗ зазначила, що розкриття non-IFRS інформації створює плутанину для користувачів фінансової звітності, і висловила заборону розкриття такої інформації. При цьому було наголошено, що варто замість цього зосередитися на описі того, як показники результативності діяльності можуть бути представлені належним чином у фінансовій звітності. Крім того, Рада з МСФЗ планує розглянути питання уточнення розкриття неповторюваних, незвичайних і рідкісних подій і операцій у фінансовій звітності.

Міжнародна організація регуляторів ринків цінних паперів (IOSCO) у своєму керівництві «Statement on Non-GAAP Financial Measures» [20] визнає, що основна проблема в контексті розкриття та подання інформації, що не відповідає стандартам фінансової звітності, може здійснюватися непослідовно і в кожному випадку трактуватися по-різному, ускладнюючи зіставлення звітності різних компаній і, в окремих випадках, навіть спотворюючи фінансові результати.

Усвідомлюючи важливість питання, Європейська федерація бухгалтерів (FEE) навіть висловила незадоволеність від того, що вищезгаданий проект IOSCO «Statement on Non-GAAP Financial Measures» [20] був реалізований без участі Ради з МСФЗ, і вважає, що всі органи ринкового нагляду та регулятори (міжнародні, національні, регіональні) повинні працювати разом із Радою з МСФЗ, щоб розробити єдині і повні основи для подання і розкриття non-IFRS інформації [10]. Аналогічну позицію щодо сумісних дій висловлюють і члени Ради з МСФЗ [4], і експерти Deloitte Touche Tohmatsu [5].

Британська Асоціація сертифікованих фінансових аналітиків (CFA Society of the UK) своє бачення проблеми подання та розкриття non-IFRS-інформації в липні 2015 року представила в своєму звіті «NON-IFRS earnings and alternative performance measures: ensuring a level playing field» [17] та висловила за активний діалог між компаніями, інвесторами, регулюючими органами і організаціями, що встановлюють стандарти, необхідний для розуміння відповідних потреб і принципів подання і розкриття non-IFRS інформації, яка найкращим чином відповідає їх взаємним інтересам.

Комітет професійних бухгалтерів у бізнесі (Professional Accountants in Business – PAIB) у складі Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) у своєму керівництві «International Good Practice Guidance, Developing and Reporting Supplementary Financial Measures» [6] визнає, що non-IFRS інформація може надати допомогу користувачам звітності у розумінні фінансового стану організації, дозволяючи приймати більш інформативні ділові рішення, і при цьому акцентує увагу на тому, що подання та розкриття non-IFRS інформації має ґрунтуватися на якісних характеристиках корисної (в істинному розумінні цього слова)

звітності: точне і правдиве відображення інформації, її порівнянність, актуальність, надійність та прозорість, з чим не можна не погодитися.

Зловживання поданням і розкриттям non-IFRS інформації у звітності, зайва і непотрібна інформація, коливання справедливої вартості, спотворення фактичної величини виручки, занадто великий акцент на звіті про доходи і при цьому неякісне розкриття інформації про рух грошових коштів, слабкі позабалансові розкриття за результатами досліджень Британської Асоціації сертифікованих фінансових аналітиків (CFA Society of the UK) викликають стурбованість більшості потенційних інвесторів [3].

Компанії «Big4» також висловлюють власне бачення даної проблематики.

У 2011 році KPMG представила огляд керівництва по розкриттю non-IFRS фінансової інформації, випущеного австралійським регулятором фінансового ринку ASIC (Australian Securities and Investments Commission) [21; 22], в якому висловила підтримку актуальності досліджень у цій сфері.

На думку фахівців компанії Ernst & Young, викладеному в публікації «Observations on the Implementation of IFRS» [19], компанії не завжди впевнені, що фінансова МСФЗ-інформація є достатньою або цілком доречною для користувачів, що зумовлює широке використання альтернативних показників, не передбачених МСФЗ. Причину такої ситуації фахівці Ernst & Young бачать в існуванні розриву між МСФЗ та вимогами користувачів, що, на їхню думку, повинне об'єктивно призвести до внесення поправок безпосередньо до МСФЗ.

За роки, що минули після виходу даної публікації, сформувався й інша думка, яка полягає у врегулюванні даної проблеми через розробку підходів до розкриття та подання non-IFRS інформації.

Експерти Deloitte Touche Tohmatsu, коментуючи позицію Міжнародної організації регуляторів ринків цінних паперів (IOSCO), викладену в її керівництві «Statement on Non-GAAP Financial Measures» [20], підкреслюють, що впорядкування подання та розкриття non-IFRS інформації знаходиться повністю в інтересах світових ринків капіталу, які тільки виграють, якщо non-IFRS інформація буде представлятися і послідовно розкриватися [5]. Фахівці Deloitte Touche Tohmatsu вважають, що найкращим варіантом для Ради з МСФЗ стане розробка єдиної глобальної основи для подання додаткової інформації у звітах про прибутки та збитки. При цьому аудиторі зі своєї сторони продовжують здійснювати на міжнародних розробників тиск, щоб ті не затримували розробку формального підходу до подання та розкриття non-IFRS інформації [8].

Говендир Бретт і Уеллс Пітер, здійснивши аналіз емпіричних даних щодо подання та розкриття non-IFRS інформації та альтернативних показників діяльності компаній, виявили, що випадки відмови від МСФЗ-показників діяльності почастишали і прийшли до висновку про доцільність регулювання і стандартизації даного питання [12].

У деяких країнах (наприклад, Австралія, Нова Зеландія) вже розроблені і діють керівництва щодо подання та розкриття інформації, що не відповідає чинним стандартам фінансової звітності. Такі керівництва встановлюють мінімальні стандарти того, як, згідно з очікуваннями ре-

гуляторів і інвесторів, повинна бути представлена інформація, яка не відповідає чинним стандартам фінансової звітності. Рада зі стандартів фінансової звітності Канади (Canada's Accounting Standards Board, AcSB) планує розробку керівництва у форматі non-IFRS для тих підприємств, які не мають значущих зовнішніх користувачів фінансової звітності [16]. Американський Фонд фінансової звітності (FAF) і підконтрольна йому Рада зі стандартів фінансової звітності (FASB) також висловилися за можливість використання розкриттів за МСФЗ на додаток до традиційної американської фінансової звітності за US GAAP. Таким чином, добровільне подання інформації за МСФЗ (підлягає обов'язковому аудиту, перевірки у SEC та інших процедур регулювання) на додатковій основі може стати важливим інструментом забезпечення конвергенції US GAAP та МСФЗ [9]. Зазначене дозволяє зробити висновок про те, що дана проблема існує не тільки в системі МСФЗ, але і в будь-якій системі національних стандартів.

Підвищений інтерес та активізація дискусій міжнародних і національних регуляторів, розробників міжнародних і національних стандартів фінансової звітності, професійної спільноти та аудиторського середовища щодо проблеми подання та розкриття non-IFRS інформації та альтернативних показників діяльності компаній вимагає відповідної реакції і підтримки науковцями, залучення до обговорень фахівців-методологів, результати наукових досліджень яких сприятимуть вирішенню цього наріжного науково-практичного завдання.

Для подальших досліджень non-IFRS інформації суттєвим є розуміння термінів «подання» і «розкриття» інформації. У контексті даного дослідження під поданням інформації розуміється її наведення безпосередньо у формах фінансової МСФЗ-звітності, а під розкриттям інформації – її наведення у Примітках до фінансової МСФЗ-звітності.

Non-IFRS інформація – це інформація, подання та розкриття якої у фінансовій звітності не передбачено МСФЗ. Non-IFRS інформацію, подану і розкрити у фінансовій звітності з ініціативи її укладачів, представляється доцільним класифікувати на два види:

- інформація, отримана на основі облікових даних, що відповідають вимогам МСФЗ, але вимагається для подання та розкриття МСФЗ (наприклад, аналітичні показники, що характеризують фінансовий стан компанії);
- інформація, отримана на основі облікових даних, які знаходяться за межами системи МСФЗ-інформації (наприклад, за даними управлінського обліку).

Оскільки і в першому, і в другому випадку йде мова про інформацію, отриману на основі облікових даних, то non-IFRS інформація відноситься до фінансової інформації.

На думку Ради з МСФЗ, подання та розкриття non-IFRS інформації викликано бажанням компаній показати своє фінансове становище і результати діяльності у «найкращому вигляді», висока складність безпосередньо МСФЗ, а також і використання інших концептуальних основ фінансової звітності, ніж МСФЗ [18]. При цьому Рада з МСФЗ не бачить необхідності в розробці додаткових вказівок щодо фінансової інформації, яка не є частиною фінансової звітності, але подається і розкривається

у повному комплекті фінансової звітності. Дана позиція свідчить, що non-IFRS інформація так і залишиться за рамками МСФЗ, а розробка методологічних підходів її подання та розкриття стане предметом науково-практичних досліджень та розробок.

Практичний досвід автора свідчить, що найбільш поширеними прикладами non-IFRS інформації, що подається і розкривається у фінансовій звітності, є:

- проміжні підсумки або додаткові рядки у фінансовій звітності (наприклад, ЕВІТ (прибуток до вирахування відсотків і податків), ЕВІТДА (показник, який більше ЕВІТ на величину амортизації основних засобів і нематеріальних активів), FCF (вільний грошовий потік), коригування прибутку (збитку) на певні операції (знецінення, результати неефективного хеджування і т. п.);
- додаткові графи до фінансової звітності, що представляють фінансову інформацію, яка ґрунтується на МСФЗ, але в іншій валюті, ніж валюта складання звітності, тобто паралельне подання звітності (або її окремих компонентів) у двох валютах у тій частині, яка не передбачена МСФЗ;
- додаткові форми звітності (прогнозна (гіпотетична) звітність, представлена як результат майбутніх, але цілком очікуваних і ймовірних подій);
- коригування фінансової звітності на зміну курсів валют, цін, ставок, не передбачені МСФЗ, але суттєво впливають на фінансову звітність;
- фінансові коефіцієнти, поза залежності, розраховані на основі облікової інформації за МСФЗ, або на основі іншої концептуальної основи, системи обліку тощо;
- інформація про «разові» (несистематичні) події та операції, які не відбувалися до звітного періоду, і, ймовірно, не відбудуться в майбутньому, і, на думку керівництва, суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду (наприклад, витрати на реструктуризацію, судові витрати, форсмажорні обставини);
- дані фінансової МСФЗ-звітності у порівнянні з аналогічними даними, але отриманими на основі інших стандартів (наприклад, US GAAP) тощо.

Цей перелік найбільш розповсюджені non-IFRS інформації, яка на сьогоднішній день подається і розкрива-

ється у фінансовій МСФЗ-звітності, не є вичерпним, і на практиці можуть зустрічатися інші розкриття.

До non-IFRS інформації, на авторську думку, не варто відносити:

- нефінансову інформацію (наприклад, кількість працівників, описову частину Приміток до фінансової звітності, звіти з питань сталого розвитку, інформацію про регулювання галузі);
- інформацію, що деталізує дані МСФЗ-звітності, навіть якщо така деталізація прямо не вимагається МСФЗ, але подається і розкривається внаслідок її суттєвості (наприклад, детальне розкриття збитків від знецінення);
- додаткову інформацію, що подається і розкривається у відповідності до вимог національних регуляторів, якщо в основу її розрахунків покладені облікові дані за МСФЗ (наприклад, інформація про достатність капіталу).

Щодо інформації, яка деталізує дані МСФЗ-звітності та додаткової інформації, Рада з МСФЗ висловлюється на користь того, що така інформація не відноситься до non-IFRS інформації, під якою Рада з МСФЗ розуміє саме таку інформацію, що суперечить МСФЗ [18]. Даний підхід Радою з МСФЗ аргументується тим, що МСФЗ не уточнює і не може уточнювати всю інформацію, розкриття якої вимагається у фінансовій звітності підприємства, тому більша частина інформації у фінансовій звітності може розглядатися як додаткова, і при цьому важко провести грань між додатковістю і суперечливістю (табл. 1).

Практичний інтерес становлять результати досліджень думки майже 300 великих світових інвесторів, проведених Британською Асоціацією сертифікованих фінансових аналітиків (CFA Society of the UK), що входить до глобальної мережі асоціацій міжнародного інституту CFA Institute, які свідчать про те, що більшість інвесторів (60 %) вважає, що сьогодні фінансова звітність містить у собі дуже багато непотрібної інформації, але при цьому більше половини інвесторів (55 %) упевнені, що одночасно в ній не представлена і не розкрита дійсно важлива інформація. На думку 36 % опитаних інвесторів обов'язкова щорічна звітність залишається основним джерелом інформації для аналізу фінансового стану компаній. Майже половина опитуваних інвесторів (47 %) найбільш проблемною сферою річної звітності вважають розкриття інформації про основ-

Таблиця 1

Можливі відмінності між додатковістю і суперечливістю інформації *

Додаткова інформація	Суперечлива інформація
Визнається і оцінюється відповідно до МСФЗ	Не визнається або оцінюється не у відповідності до МСФЗ
Розкрита відповідно до МСФЗ (об'єктивна потреба)	Не відноситься до конкретної вимоги МСФЗ щодо розкриття
Відповідає цілям фінансової звітності (наприклад, інформація про активи, зобов'язання, доходи, витрати, власний капітал компанії), відображає сучасне і минуле	Відповідає більш загальним цілям фінансової звітності, відображає майбутні операції та події (наприклад, прогнози, бюджети майбутніх покупок або продажів)
Презентація інформації нейтральна і чітко асоціюється з МСФЗ	Презентація інформації може бути невідомою користувачеві з точки зору джерела та методики її отримання і не асоціюється з МСФЗ

* авторський переклад, за матеріалами [18]

ні ризики і невизначеності. Результати опитування (71 %) свідчать про явний якісний прогрес фінансової звітності за останнє десятиріччя [3].

У контексті досліджуваної проблематики доцільно звернутися до результатів вищезгаданого опитування [3], які свідчать, що 2/3 інвесторів використовують засновані на МСФЗ показники в аналізі, лише 1/3 воліє використання non-IFRS інформації, а більше половини довіряє скоріше все-таки МСФЗ-показникам.

Аналіз фінансової звітності великих компаній (Nokia, SAP, BT Ltd, Vivendi Ltd, Siemens та інших), проведений Сатиндер Бхатія, свідчить, що показники ефективності діяльності компанії з використанням non-IFRS інформації майже у всіх випадках були краще, ніж ті, які відповідали б GAAP або МСФЗ [2].

Дані досліджень свідчать про те, що до подання та розкриття non-IFRS інформації вдаються близько 75 % компаній, що складають МСФЗ-звітність, і non-IFRS інформація найчастіше розкривається у Звіті про прибутки та збитки, ніж в інших звітах [19]. Наведені результати, на думку автора, повинні сфокусувати увагу на тому факті, що найчастіше під вплив non-IFRS інформації потрапляє показник прибутку, який надалі використовується для розрахунку базового та розбавленого прибутку на акцію. Як відомо, це один з найбільш цінних показників для користувачів фінансової звітності, у т. ч. і для потенційних інвесторів, що ще раз підтверджує актуальність досліджень у площині non-IFRS інформації.

Non-IFRS інформація в даний час розкривається або у фінансовій звітності, або у супровідних документах до фінансової звітності (аналітичні огляди керівництва, екологічна, соціальна звітність, прес-релізи компаній тощо). Non-IFRS інформація може розкриватися і в інших документах (проспекти компаній, бізнес-плани, інвестиційні меморандуми тощо), але даний тип non-IFRS інформації не входить у предмет цього дослідження і надалі не розглядається.

Експерти Deloitte Touche Tohmatsu також звертають увагу на те, що облікова інформація, в тому числі і non-IFRS інформація, активно використовується на корпоративних сайтах компаній та інших джерелах, які прямо не регулюються, що також має знайти своє відображення у методологічних підходах до регулювання подання та розкриття non-IFRS інформації [5]. Аналогічної думки дотримується і Сатиндер Бхатія [2].

З урахуванням вищевикладеного, представляється доцільною розробка єдиного методологічного підходу до формування, подання і розкриття non-IFRS інформації, незалежно від того, якими каналами комунікацій вона стає доступною користувачам.

Non-IFRS інформація, як правило, або виключає окремі операції (обороты за ним, залишки тощо), або може включати додаткові коригування, не передбачені МСФЗ. Наприклад, подання у Звіті про прибутки і збитки чистого прибутку без урахування витрат на реструктуризацію, що не відповідає вимогам МСФЗ, але, на думку керівництва компанії, нівелює вплив несистематичних операцій та подій. Алгоритм розрахунку non-IFRS інформації відрізняється від передбаченого МСФЗ, що зумовлює її невідповідність вимогам МСФЗ.

Важливим при поданні та розкритті non-IFRS інформації представляється дотримання вимоги щодо її порівнянності. Так, на думку інвесторів, які брали участь в опитуванні, проведеному Британською Асоціацією сертифікованих фінансових аналітиків (CFA Society of the UK) [3], близько 2/3 респондентів вважають, що найкращим варіантом буде подання одночасно і показників за МСФЗ, і non-IFRS показників, оскільки тільки так можна адекватно оцінити якість менеджменту в компанії.

Невиправдано, на авторську думку, наполягати на повному виключенні non-IFRS інформації з фінансової звітності, оскільки МСФЗ хоч і всеосяжні стандарти, але все ж вони не можуть повністю «покривати» потреби як укладачів, так і користувачів фінансової звітності. Аналогічної думки дотримується і Міжнародна організація регуляторів ринків цінних паперів (IOSCO), яка у своєму керівництві «Statement on Non-GAAP Financial Measures» [20] визнає, що non-IFRS інформація може бути корисною для емітентів та інвесторів, оскільки вона може давати користувачеві додаткове уявлення про фінансові результати, фінансовий стан та/або грошові потоки. Зі слів голови Ради з МСФЗ Ханса Хугерворста, Рада з МСФЗ зовсім не має наміру витіснити використання заходів «non-IFRS», який запевнив, що інвесторам тільки піде на користь, якщо організації, які їх використовують у своїй звітності, почнуть керуватися більшою самодисципліною [13].

В основу єдиного методологічного підходу до подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності, на авторську думку, повинні бути покладені такі ключові критерії:

- збалансованість, з одного боку, доцільність (з точки зору цілей фінансової звітності) подання і розкриття такої інформації і, з іншого, – ризиків, які несуть у собі такі дії;
- обґрунтування необхідності, доцільності й доречності подання та розкриття non-IFRS інформації, включаючи коментарі, чому ця інформація корисна для користувачів, і для яких додаткових цілей, якщо такі є, керівництво використовує її подання та розкриття (аналогічні пояснення повинні бути присутніми у фінансовій звітності і в тому випадку, якщо компанія припиняє подавати і розкривати non-IFRS інформацію);
- чітка ідентифікація (маркування) non-IFRS інформації, поданої і розкритої у фінансовій звітності, що виключає ризик двозначного сприйняття користувачами цієї інформації, як відповідної або необхідної за МСФЗ, а також дає розуміння, що така інформація схильна до ризику низької порівнянності;
- при поданні та розкритті non-IFRS інформації МСФЗ-інформація (за її наявності) повинна представлятися на рівній або більш явній основі, або подання та розкриття non-IFRS інформації повинно супроводжуватися коментарями про відсутність у принципі аналогічної інформації в системі облікових даних за МСФЗ;
- у разі подання та розкриття non-IFRS інформації, яка має аналогічну за своєю економічною сутністю МСФЗ-інформацію, але при цьому відрізняється

за сумами, обов'язковим є розкриття звірок такої інформації або заяви з обґрунтування практичної неможливості здійснення таких звірок;

- подання та розкриття non-IFRS інформації, якщо керівництвом все ж таки прийнято рішення про її подання і розкриття у фінансовій звітності, має відповідати принципу нейтральності, тобто воно має здійснюватися незалежно від того, позитивний чи негативний ефект очікується для користувачів фінансової звітності;
- подання та розкриття non-IFRS інформації має бути послідовним з періоду в період для дотримання однієї з найголовніших якісних характеристик фінансової звітності – порівнянності;
- алгоритми розрахунків non-IFRS інформації або показників, що ґрунтуються на такій інформації, повинні бути розкриті таким чином, щоб у користувача був рівнозначний доступ як до самої non-IFRS інформації, так і до інформації, що супроводжує її;
- обрана компанією облікова політика щодо подання і розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності повинна використовуватися незалежно від того, через які комунікаційні канали така інформація доводиться до користувача.

У контексті подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності, за авторським думку, доцільно виділити п'ять дискусійних аспектів:

- місце подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності (форми фінансової звітності, Примітки до неї, окреме подання за межами фінансової звітності чи інші варіанти);
- вимоги щодо обсягу та глибини пояснень необхідності, обґрунтованості, порядку розрахунку і співвіднесення non-IFRS інформації з МСФЗ;
- доцільність і необхідність подання та розкриття порівняльної non-IFRS інформації за попередні звітні періоди, представлені у фінансовій звітності;
- класифікація non-IFRS інформації як елемента облікової політики чи облікової оцінки;
- роль аудиторів у підтвердженні non-IFRS інформації.

З метою створення дискусійного поля для подальших досліджень автором пропонується таке вирішення поставлених вище проблем.

Представляється недоцільним подання будь-якої non-IFRS інформації у формах фінансової звітності, а, як виняток, розкриття її в Примітках до фінансової МСФЗ-звітності. Виходячи з ієрархічної моделі архітекtonіки Приміток до фінансової МСФЗ-звітності, така інформація відповідає максимальному рівню суб'єктивізму і, відповідно, максимальному рівню інформаційного ризику, що зумовлює її розкриття у розділі іншої інформації, що подається на завершення Приміток до фінансової МСФЗ-звітності.

Якщо керівництво компанії вносить професійне судження щодо доцільності подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій звітності, воно повинно бути зобов'язане розкрити причини, що зумовили таку необхідність, алгоритм розрахунку non-IFRS показників фінансової звітності, їх відмінності від показників, що вимагалися

б МСФЗ, як би виглядали показники, якщо вони розраховувалися згідно з даними МСФЗ-обліку, а також обґрунтувати, що подібні розкриття дозволяють поліпшити якісні характеристики фінансової звітності, в тому числі, які саме якісні характеристики бралися до уваги.

Щодо питання про необхідність розкриття порівняльної non-IFRS інформації за попередні звітні періоди, представлені у фінансовій звітності, єдино правильним, на авторську думку, представляється збереження вимоги щодо її обов'язковості. Розкриття самої non-IFRS інформації створює певні загрози відповідності фінансової звітності МСФЗ, а відмова від вимоги подавати порівняльну інформацію такі загрози тільки посилює. У зв'язку з цим, відмова від вимоги подання порівняльної non-IFRS інформації за попередні звітні періоди, представлені у фінансовій звітності, є вкрай недоцільною.

Перелік, обсяг, масштаб і глибину подання і розкриття non-IFRS інформації доцільно розглядати не як облікові оцінки, а як елементи облікової політики, оскільки наявність у фінансової звітності non-IFRS інформації може створювати загрози для порівнянності фінансової звітності, що традиційно нівелюється можливою мірою розкриттям облікової політики. Крім того, будь-які зміни в поданні та розкритті non-IFRS інформації можуть істотно впливати як на саму фінансову звітність, так і на думку користувачів про неї і прийняті ними рішення на її основі, що зумовлює важливість ретроспективного відображення non-IFRS інформації, а подібний механізм притаманний відображенню змін саме облікової політики.

Питання підтвердження аудитором non-IFRS інформації виходить за рамки МСФЗ, але не може бути проігнороване. На авторську думку, якщо non-IFRS інформація, виходячи з професійного судження керівництва компанії, все ж таки подана у фінансових звітах та / або розкрита в Примітках до фінансової МСФЗ-звітності, то її підтвердження аудитором є обов'язковою умовою підтвердження фінансової МСФЗ-звітності в цілому.

Наведена авторська позиція не претендує на безапеляційність і має на меті започаткування подальших наукових дискусій з питань подання і розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності.

У контексті даного дослідження не можна не згадати про те, що Рада з МСФЗ сьогодні працює над великим проектом під назвою «Ініціативи щодо розкриття» [7], в якому повинні знайти відображення питання подання та розкриття non-IFRS-інформації. Але це не знімає необхідності продовження науково-практичних досліджень даної проблематики, оскільки традиційно результатом роботи Ради з МСФЗ будуть загальні підходи і принципи, методологію яких необхідно буде розвивати надалі.

Висновки. Проведений аналіз найбільш обговорюваних останні часом проблем серед міжнародних та національних регуляторів, розробників міжнародних та національних стандартів фінансової звітності, професійної спільноти та аудиторського середовища дозволив обґрунтувати актуальність наукових досліджень щодо подання та розкриття non-IFRS інформації та альтернативних показників діяльності компаній у фінансовій МСФЗ-звітності. Основними результатами проведеного дослідження є:

- наведено визначення non-IFRS інформації та виділені її основні види;
- систематизовано найбільш поширені приклади non-IFRS інформації, що подається і розкривається у фінансовій звітності;
- сформульовано ознаки інформації, які дозволяють не відносити її до non-IFRS інформації;
- узагальнено результати аналітичних досліджень щодо якості фінансової звітності і ролі в ній non-IFRS інформації;
- сформульовано ключові критерії, які мають бути покладені в основу єдиного методологічного підходу щодо подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності;
- окреслено коло дискусійних аспектів щодо подання та розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності і викладено авторське бачення їх вирішення.

Головним результатом дослідження вбачається започаткування подальших наукових дискусій з питань подання і розкриття non-IFRS інформації у фінансовій МСФЗ-звітності.

Перспективи подальших досліджень. Якщо укладачі фінансової МСФЗ-звітності розкривають будь-яку non-IFRS інформацію, значить, на їхню думку, її потребують користувачі, що не враховано безпосередньо у МСФЗ. Тому перспективним є вивчення практики розкриття non-IFRS інформації, що може вказати на «вузькі місця» самих МСФЗ, виявити ті аспекти, в яких МСФЗ вимагають вдосконалення, виходячи з потреб користувачів фінансової звітності. В цьому напрямку вже відзначаються перші успіхи. Так, на думку члена Ради з МСФЗ Патрісії Макконнелл (Patricia McConnell), виключення відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» з прибутків і збитків впливу власного кредитного ризику, як одного з найпоширеніших коригувань для подання non-IFRS інформації, свідчить про те, що МСФЗ рухаються шляхом вдосконалення у напрямі врахування потреб компаній та інвесторів у розкритті найбільш корисної інформації [15].

Подальші дослідження доцільно фокусувати на ідентифікації прикладів подання і розкриття non-IFRS інформації, методологічному обґрунтуванні елементів облікової політики, пов'язаних з поданням і розкриттям non-IFRS інформації, розробці формату презентації такої інформації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013/paran2#n2
2. Bhatia S. Need for Greater Regulation of NON-GAAP/ NON-IFRS Information / Satinder Bhatia // Basic Research Journal of Business Management and Accounts / Satinder Bhatia, December 2013. – Vol. 2 (5). – P. 42 – 45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.basicresearchjournals.org>
3. CFA UK Annual Survey on Financial Reporting and Analysis // CFA Society of the UK. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://secure.cfauk.org/assets/1345/Analysis_of_FRAC_survey_2015.pdf
4. Danjou P. Financial Reporting and Financial Markets / Philippe Danjou // IASB. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasb.org/Alerts/Conference/Documents/2015/Philippe-Danjou-speech-Madrid-April-2015.pdf>
5. Deloitte Comment Letter on IOSCO's Proposed Statement on Non-GAAP Financial Measures // Deloitte Touche Tohmatsu Limited. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/publications/global/comment-letters/2014/iosco>
6. Developing and Reporting Supplementary Financial Measures — Definition, Principles, and Disclosure: International Good Practice Guidance // IFAC Professional Accountants in Business (PAIB) Committee. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ifac.org/publications-resources/developing-and-reporting-supplementary-financial-measures-definition-principi>
7. Disclosure Initiative // IASB. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasb.org/Current-Projects/IASB-Projects/Disclosure-Initiative/Pages/Disclosure-Initiative.aspx>
8. Exposure Draft ED 2014/1 – Disclosure Initiative: Proposed Amendments to IAS 1 // Deloitte Touche Tohmatsu Limited. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/publications/global/comment-letters/2014/ed-ias-1-disclosure/file>
9. FAF/FASB Statement on Remarks of SEC Chief Accountant James Schnurr // FAF/FASB. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?c=FAFContent_C&pagename=Foundation%2FFAFContent_C%2FFAFNewsPage&cid=1176164627729
10. FEE Comments on IOSCO's Consultation: "Proposed Statement on Non-GAAP Financial Measures" // F?d?ration des Experts-comptables Europ?ens. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fee.be/images/publications/Corporate_Reporting/PDF20141105_IOSCO_Bravo_IOSCO_Consultation_non_GAAP.pdf
11. Francois A. The Relative Informativeness of GAAP and Pro Forma Earnings Announcements in France // Journal of Accounting and Taxation. – 2010. – Vol. 2 (1). – P. 1 – 14.
12. Govendir, Brett and Wells, Peter. An evaluation of regulated IFRS and non-IFRS firm performance measures JASSA, No. 1, 2013: 13 – 23. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.informit.com.au/documentSummary;dn=284937952495270;res=IELBUS>
13. Hoogervorst H. Mind the Gap (Between non-GAAP and GAAP) / Hans Hoogervorst // Korean Accounting Review International Symposium, Seoul, Korea. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasb.org/Alerts/Conference/Documents/2015/Speech-Hans-Mind-the-Gap-speech-Korea-March-2015.pdf>
14. Lisa B. Alternative Earnings Measures, Key Performance Indicators and Firm Value in the IT Professional Services Sector / B. Lisa, L. H. Steven, H. S. Wayne // Journal of Forensic and Investigative Accounting. – 2010. – Vol. 2, Iss. 1. – P. 1 – 33.
15. McConnell P. One Fewer Non-GAAP Adjustment to Worry about: Improvements to the Accounting for Changes in Own Credit / Patricia McConnell // IASB. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasb.org/Investor-resources/2014-Investor-Perspectives/Documents/Investor-Perspective-Own-Credit-March-2014.pdf>
16. Non-GAAP and Additional GAAP Measures // The Accounting Standards Oversight Council / IFRS Discussion Group. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://>

www.frascanada.ca/international-financial-reporting-standards/ifrs-discussion-group/search-past-meeting-topics/item80619.pdf

17. NON-IFRS Earnings and Alternative Performance Measures: Ensuring a Level Playing Field // Financial Reporting and Analysis Committee of the CFA Society of the UK. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://secure.cfauk.org/assets/1345/Non_IFRS_Earnings_and_Alternative_Performance_Measures_FINAL_web.pdf

18. Non-IFRS Information. CMAC Meeting. October 2014 // IFRS Foundation. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/CMAC-AP-7-Non-IFRS-information.pdf>

19. Observations on the Implementation of IFRS // Ernst & Young. – 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www2.eycom.ch/publications/items/ifrs/single/200609_observations_on_ifrs/200609_EY_Observations_on_IFRS.pdf

20. Proposed Statement on Non-GAAP Financial Measures // The International Organization of Securities Commissions' (IOSCO) Board. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD447.pdf>

21. Regulatory Guide 230: Disclosing Non-IFRS Financial Information // Australian Securities and Investments Commission. – 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://download.asic.gov.au/media/1241462/rg230-published-9-december-2011.pdf>

22. Regulatory Guide on Disclosing Non-IFRS Financial Information Guidance // KPMG. – 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kpmg.com/AU/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Flash-Reports/documents/11ru-020.pdf>

23. Robert M. B. Emphasis on Pro Forma Versus GAAP Earnings in Quarterly Press Releases: Determinants, SEC intervention, and Market Reactions // M. B. Robert, K. D. Angela, A. M. Dawn // The Accounting Review. – 2005. – Vol. 80, No. 4. – P. 1011 – 1038.

REFERENCES

"Mizhnarodnyi standart bukhalterskoho obliku 1 (MSBO 1). Podannia finansovoi zvitnosti" [International Accounting Standard 1 (IAS 1). Presentation of Financial Statements]. Sait Verkhovnoi Rady Ukrainy. http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013/paran2#n2

Bhatia, S. "Need for Greater Regulation of NON-GAAP/NON-IFRS Information" <http://www.basicresearchjournals.org>

"CFA UK Annual Survey on Financial Reporting and Analysis" CFA Society of the UK. https://secure.cfauk.org/assets/1345/Analysis_of_FRAC_survey_2015.pdf

Danjou, P. "Financial Reporting and Financial Markets" IASB. <http://www.ifrs.org/Alerts/Conference/Documents/2015/Philippe-Danjou-speech-Madrid-April-2015.pdf>

"Deloitte Comment Letter on IOSCO's Proposed Statement on Non-GAAP Financial Measures" <http://www.iasplus.com/en/publications/global/comment-letters/2014/iosco>

"Developing and Reporting Supplementary Financial Measures - Definition, Principles, and Disclosure: International Good Practice Guidance" <https://www.ifac.org/publications-resources/developing-and-reporting-supplementary-financial-measures-definition-principi>

"Disclosure Initiative" IASB. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Disclosure-Initiative/Pages/Disclosure-Initiative.aspx>

"Exposure Draft ED 2014/1 - Disclosure Initiative: Proposed Amendments to IAS 1" Deloitte Touche Tohmatsu Limited. <http://>

www.iasplus.com/en/publications/global/comment-letters/2014/ed-ias-1-disclosure/file

"FAF/FASB Statement on Remarks of SEC Chief Accountant James Schnurr" FAF/FASB. http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?c=FAFContent_C&pagename=Foundation%2FFAFContent_C%2FFAFNewsPage&cid=1176164627729

"FEE Comments on IOSCO's Consultation: "Proposed Statement on Non-GAAP Financial Measures"" http://www.fee.be/images/publications/Corporate_Reporting/PDF20141105_IOSCO_Bravo_IOSCO_Consultation_non_GAAP.pdf

Francois, A. "The Relative Informativeness of GAAP and Pro Forma Earnings Announcements in France" *Journal of Accounting and Taxation* vol. 2 (1) (2010): 1-14.

Govendir, B., and Wells, P. "An evaluation of regulated IFRS and non-IFRS firm performance measures JASSA" <http://search.informit.com.au/documentSummary;dn=284937952495270;res=IELBUS>

Hoogervorst, H. "Mind the Gap (Between non-GAAP and GAAP)" <http://www.ifrs.org/Alerts/Conference/Documents/2015/Speech-Hans-Mind-the-Gap-speech-Korea-March-2015.pdf>

Lisa, B., Steven, L. H., and Wayne, H. S. "Alternative Earnings Measures, Key Performance Indicators and Firm Value in the IT Professional Services Sector" *Journal of Forensic and Investigative Accounting* vol. 2, no. 1 (2010): 1-33.

McConnell, P. "One Fewer Non-GAAP Adjustment to Worry about: Improvements to the Accounting for Changes in Own Credit" <http://www.ifrs.org/Investor-resources/2014-Investor-Perspectives/Documents/Investor-Perspective-Own-Credit-March-2014.pdf>

"Non-GAAP and Additional GAAP Measures" <http://www.frascanada.ca/international-financial-reporting-standards/ifrs-discussion-group/search-past-meeting-topics/item80619.pdf>

"NON-IFRS Earnings and Alternative Performance Measures: Ensuring a Level Playing Field" Financial Reporting and Analysis Committee of the CFA Society of the UK. https://secure.cfauk.org/assets/1345/Non_IFRS_Earnings_and_Alternative_Performance_Measures_FINAL_web.pdf

"Non-IFRS Information. CMAC Meeting. October 2014" <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/CMAC-AP-7-Non-IFRS-information.pdf>

"Observations on the Implementation of IFRS" http://www2.eycom.ch/publications/items/ifrs/single/200609_observations_on_ifrs/200609_EY_Observations_on_IFRS.pdf

"Proposed Statement on Non-GAAP Financial Measures" The International Organization of Securities Commissions' (IOSCO) Board. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD447.pdf>

"Regulatory Guide 230: Disclosing Non-IFRS Financial Information" Australian Securities and Investments Commission. <http://download.asic.gov.au/media/1241462/rg230-published-9-december-2011.pdf>

"Regulatory Guide on Disclosing Non-IFRS Financial Information Guidance" KPMG. <https://www.kpmg.com/AU/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Flash-Reports/documents/11ru-020.pdf>

Robert, M. B., Angela, K. D., and Dawn, A. M. "Emphasis on Pro Forma Versus GAAP Earnings in Quarterly Press Releases: Determinants, SEC intervention, and Market Reactions" *The Accounting Review* vol. 80, no. 4 (2005): 1011-1038.