

Т. І. Єфименко

**ЗАПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ  
ТА РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

*Запровадження універсальних стандартів обліку, фінансової й нефінансової звітності є найважливішою складовою процесу підвищення інвестиційної привабливості України в контексті стійкого розвитку. У статті наведено рекомендації щодо впровадження в нашій державі інтегрованої звітності. Проведено аналіз відповідності Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні умовам євроінтеграції. Визначено концептуальні підходи до розроблення нової стратегії розвитку бухгалтерського обліку, зокрема окреслено напрямки його розвитку, не передбачені вказаною Стратегією, а також положення останньої, які потребують ширшого тлумачення з урахуванням євроінтеграційних процесів у державі. На підставі порівняльного аналізу нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і звітності, а також його практичного застосування в Україні та норм Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013 сформульовано проблемні питання імплементації законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, реформування, євроінтеграція, Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, Директива 2013/34/ЄС.

Рис. 6. Літ. 15.

Т. И. Ефименко

**ВНЕДРЕНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
И РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
В УСЛОВИЯХ ЕВРОИНТЕГРАЦИИ**

*Внедрение универсальных стандартов учета, финансовой и нефинансовой отчетности является важнейшей составляющей процесса повышения инвестиционной привлекательности Украины в контексте устойчивого развития. В статье приведены рекомендации по внедрению в нашем государстве интегрированной отчетности. Проведен анализ соответствия Стратегии применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине условиям евроинтеграции. Определены концептуальные подходы к разработке новой стратегии развития бухгалтерского учета, в частности очерчены направления его развития, не предусмотренные указанной Стратегией, а также положения последней, которые требуют более широкого толкования с учетом евроинтеграционных процессов в государстве. На основании сравнительного анализа нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета и отчетности, а также его практического применения в Украине и норм Директивы 2013/34/ЕС от 26.06.2013 сформулированы проблемные вопросы имплементации законодательства ЕС в сфере бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, реформирование, евроинтеграция, Стратегия применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине, Директива 2013/34/ЕС.

Tetiana Iefymenko

**REPORTING AND IMPLEMENTATION OF INTEGRATED  
ACCOUNTING REFORM IN TERMS OF EUROPEAN INTEGRATION**

*The introduction of universal standards of accounting, financial and non-financial reporting is an essential component of the process of the investment attractiveness increase in Ukraine in the context of sustainable development. The article presents recommendations on implementation of an integrated*

© Єфименко Т. І., 2014

*reporting in our country. An analysis of compliance of the Strategy Application of International Financial Reporting Standards in Ukraine with the terms of European integration has been conducted. The author has defined certain conceptual approaches to establish a new development strategy of accounting, including its areas of development, not provided by mentioned Strategy, and its particular principles, which require a wider interpretation considering European integration processes in the country. Based on comparative analysis of the accounting and reporting legal base, as well as its practical application in Ukraine and norms of Directive 2013/34/EU of 26.06.2013, the most problematic aspects of implementation of the EU legislation in the field of accounting were formulated.*

**Keywords:** accounting, reform, European integration, Strategy Application of International Financial Reporting Standards in Ukraine, Directive 2013/34/EC.

**JEL classification:** M40, M41, M48.

Реалізація стратегічних цілей розвитку України передбачає необхідність проведення як політичних, так і, головним чином, економічних реформ. Виконання завдань істотного поліпшення показників країни у відповідних міжнародних рейтингах конкурентоспроможності в контексті тенденцій випереджального розвитку фінансового сектору світової економіки потребує модернізації національної грошово-кредитної системи, а також подальшої стабілізації фіскальних відносин. При цьому як у державному, так і в реальному секторах економіки особлива увага має приділятися створенню сучасної, прозорої інформаційної бази прийняття проактивних антикризових управлінських рішень.

Глобалізація, технологічний розвиток і швидке зростання населення зумовлюють фундаментальні зміни в характері взаємин влади та бізнесу. Традиційна фінансова звітність не дає змоги повною мірою простежити за міграцією вартості, цінності. Відсутність єдиних підходів до проблем кліматичних змін, невідновлюваності ресурсів, екології спричиняє негативний вплив людської діяльності на реалізацію цілей стійкого, інклюзивного розвитку як у глобальних, так і в національних масштабах. Таким чином, необхідний комплексний підхід до формування кількісних і якісних показників, що характеризують комерційну, соціальну й екологічну складові в діяльності економічних агентів.

Приріст цінності в коротко-, середньо- й довгостроковій перспективах у державному і приватному секторах економіки може бути досить повно відображений за допомогою інтегрованої звітності. Вона базується на інформації, котра включає широку базу взаємопов'язаних елементів, що виходить за рамки традиційного фінансового аналізу. Як відомо, стійкий ефективний розвиток економіки організації (підприємства) сприяє досягненню систем цілей (соціальних, економічних, технічних і екологічних) на основі послідовної реалізації принципу відповідальності перед суспільством. У такому разі прибуток не є кінцевим результатом, на котрий повинна орієнтуватись управлінська діяльність. Цей показник відображає виконання лише одного з поставлених завдань, і його наявність є одним із засобів досягнення всієї системи цілей.

Протягом останніх років у рамках науково-дослідної діяльності за допомогою провідних фахівців UNCTAD у Академії фінансового управління розробляються рекомендації з використання принципів інтегрованої звітності. Вони передбачають добровільне приєднання до сформованої під егідою

ООН ініціативної групи підприємств (міжнародних компаній), що підтримують думку про необхідність регулярної публікації нефінансових показників із метою дотримання принципів максимальної прозорості в інвестиційній і бізнес-діяльності. При цьому звітність має включати відомості про систему використовуваних ресурсів, а також про орієнтацію стратегії, управління, активності й перспектив економічних агентів на створення вартості та цінності в коротко-, середньо- й довгостроковому періодах. Інтегрований звіт повинен містити відомості про діяльність і результати використання капіталів у минулому, сьогодні та в майбутньому. Зокрема, в таких відомостях слід відображати широкий спектр внутрішніх і зовнішніх чинників, які беруть участь у відтворювальних процесах глобальних виробничих систем (ГВС), що являють собою ланцюжки послідовного приросту доданої вартості (створення цінності) в рамках скоординованої взаємодії складових елементів окремих бізнес-моделей. До вказаних чинників можна віднести:

1. Використовувані в бізнес-процесах сукупності різних видів капіталів, між котрими та всередині яких існує постійний рух у міру збільшення, зменшення або перетворення. Наприклад, організація поліпшує якості людського капіталу за допомогою навчання, витрачаючи відповідні грошові ресурси на підвищення кваліфікації, в результаті чого фінансовий капітал перетворюється на людський. У економічному просторі взаємодіють різні форми капіталів, ресурсів. У процесі діяльності вони трансформуються в продукти (товари, послуги, побічні продукти й відходи). Усі ці складові взаємопов'язані та беруть участь у ланцюжку створення доданої вартості (цінності).

2. Здатність структур управління до ефективного використання проактивних підходів під час оцінки стійкості до короткострокових збоїв, а також до адекватного реагування на законні потреби, інтереси та очікування зацікавлених сторін.

3. Потенційні можливості державних і приватних суб'єктів генерувати стратегічні дії у відповідь на зовнішні й внутрішні ризики.

4. Вплив зовнішнього середовища, що включає громадські, екологічні та економічні умови.

Таким чином, ухвалення рішень керівними ланками у відповідних економічних системах має базуватися на підходах інтегрованого мислення, котрі передбачають чіткий взаємозв'язок різних операційних і функціональних одиниць, а також видів капіталів, ресурсів у рамках їх дислокації та процесів використання.

Принципи формування інтегрованих звітів перебувають у центрі уваги світового економічного співтовариства. Їм присвячено документи, прийняті різними міжнародними й громадськими організаціями [1–3]. Нині предметом дискусій теоретиків і практиків є способи реалізації вказаних принципів (стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє; пов'язаність інформації; відповідна реакція зацікавлених сторін; істотність і стислість; надійність та

повнота; сталість і порівнянність) у контексті постановки цілей та однакової звітності в рамках розв'язання завдань стійкого розвитку [4–6].

Стратегії та індикатори, що відображають послідовні дії, спрямовані на стабілізацію економіки, повинні містити оцінки можливостей мінімізації ризиків у процесі менеджменту. Крім того, для підтримки систем оцінок і моніторингу з метою інформаційного забезпечення прийняття рішень необхідно підтримувати сукупність даних про основні ресурси, враховуючи їх співвідношення з обсягом використовуваних капіталів у контексті міцності та стійкості бізнес-моделі.

Наприклад, для визначення ефективності використання фінансового капіталу потрібно аналізувати моделі фінансування. У свою чергу, оцінка промислового капіталу проводиться для того, щоб показати підвищення операційної результативності й продуктивності, безпеки та захисту навколишнього середовища, раціональність витрат. При цьому важливим елементом інформаційного простору є дані про використання зовнішньої інфраструктури, котра може мати форму державних активів або ресурсів третіх сторін.

Велика кількість “інтелектуальних” чи “організаційних” нематеріальних активів не показується в бухгалтерському балансі. Працівники, основний елемент людського капіталу, можуть становити головний актив організації, але під час відображення інформації їхній внесок у довгостроковий успіх часто не враховується. Важливість людського капіталу можна підкреслити, розглядаючи його моральний дух, мотивацію та соціальне й культурне різноманіття, а також те, як підтримуються основні навички працівників, наприклад за допомогою програм навчання й розвитку. Соціальний та інституційний елементи капіталу реалізуються в розвитку мережі відносин, включаючи взаємодію з місцевими громадами, створення технологічних консорціумів тощо. Слід мати на увазі, що глобальні обмеження несуть у собі іноді несподівані й незворотні ризики змін у природних ресурсах. Тому в інтегрованій звітності (ІЗ) потрібно зазначати, наскільки надійно забезпечено наявність, якість і доступність окремих компонентів природного капіталу, а також оцінювати зусилля щодо захисту навколишнього природного середовища.

Також із метою формування об'єктивної інформації про конкурентні переваги в ІЗ треба включати дані про стратегії ціноутворення, операційну ефективність, значущість бренду та вартість фінансового капіталу з урахуванням факторів зростання продажів або домінування на ринках товарів і послуг. Окрім того, в інтересах різних стейкхолдерів, насамперед інвесторів, потрібно висвітлювати дані про інновації та корпоративне управління, відносини з клієнтами, про своєчасність реакції на суспільні очікування та екологічні виклики, про можливі компроміси із зовнішнім і внутрішнім інституціональними середовищами. Не повинні залишатися поза увагою характеристики таких цінностей, як чесність і довіра, командна робота.

Як правило, інтерес до ІЗ виявляється з метою розкриття інформації про можливості впливу управлінських ланок із використанням взаємозалежних механізмів саморегуляції, адміністрування, куди слід включати:

- характеристики й процеси визначення істотності ресурсів, дані та ступінь значущості помітних компромісів, які впливають на створення цінності в рамках певних відрізків часу;

- структуру органів управління, що несуть відповідальність за нагляд над ІЗ, межі звітності та способи їх визначення.

Безумовно, подальший прогрес у цій сфері потребує значних зусиль державних органів, інститутів громадянського суспільства, професіоналів, дотримання з їхнього боку принципів відповідності прогресивним тенденціям світового демократичного цивілізаційного розвитку. Тому дуже важливою є співпраця з різними організаціями на міжнародному рівні.

Виклики, що постають перед людством, спонукають до пошуку нових інструментів для їх подолання на тлі підвищення транспарентності, відкритості й достовірності фінансової інформації, можливості проведення її порівняльного аналізу.

Саме стандартизація забезпечуватиме врахування процесів універсалізації, глобалізації в удосконаленні структури та форми фінансової й нефінансової звітності, що сприятиме чіткішій ідентифікації та розширенню можливостей моніторингу відповідних індикаторів стійкого розвитку. У підсумку, такі новації менеджменту дадуть змогу запровадити системи виявлення, попередження й оперативного реагування на кризові тенденції.

У стратегічних програмах Президента й Уряду України імплементація світової та європейської систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності дасть змогу створити сучасну, прозору інформаційну базу для оновлення управління державними фінансами.

На теперішній час в Україні створено національну систему бухгалтерського обліку, яка відповідає вимогам ринкової економіки, концептуальним підходам і принципам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та включає Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [7], національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності, методичне забезпечення (інструкції, методичні рекомендації, коментарі).

У нашій державі ухвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (*далі* — Стратегія) [8], результатом реалізації якої стало складання за міжнародними стандартами публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, котрі здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Фактично міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)

увійшли у вітчизняне нормативно-правове поле бухгалтерського обліку, що є безперечним досягненням цього етапу його розвитку.

Курс України на євроінтеграцію ставить перед Міністерством фінансів України, регулятором у сфері бухгалтерського обліку, професійною спільнотою бухгалтерів і аудиторів, науковцями питання про те, який вплив асоціація з Євросоюзом справлятиме на визначення шляхів подальшого розвитку бухгалтерського обліку. З цією метою в першому півріччі поточного року Академією фінансового управління було підготовлено та передано керівництву Міністерства фінансів України наукове обґрунтування необхідності скасування чинної Стратегії та розроблення нової, незважаючи на те, що наприкінці 2013 р. до цього документа було внесено певні зміни, котрі мали на меті його осучаснення з урахуванням євроінтеграційного шляху України [9].

Варто зауважити, що зазначені зміни були спрямовані на поліпшення регуляторної спроможності Міністерства фінансів України у сфері бухгалтерського обліку (щодо обстеження вітчизняної системи бухгалтерського обліку за методикою, рекомендованою секретаріатом Конференції ООН з торгівлі та розвитку), формування кадрового потенціалу, координації діяльності органів виконавчої влади, професійних організацій, вищих навчальних закладів та інших зацікавлених осіб із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів.

Серед основних напрямів реалізації Стратегії з'явилися нові, а саме:

- створення сприятливих організаційно-правових умов для застосування міжнародних стандартів під час складання суб'єктами господарювання фінансової звітності та її подання в електронній формі з урахуванням міжнародної практики за принципом “єдиного вікна”;

- проведення раз на три роки обстеження системи бухгалтерського обліку та аудиту згідно з методиками, рекомендованими міжнародними організаціями;

- розроблення й запровадження єдиної національної програми професійної сертифікації бухгалтерів для підтвердження ними знань міжнародних стандартів та забезпечення визнання вказаної програми на національному й міжнародному рівнях.

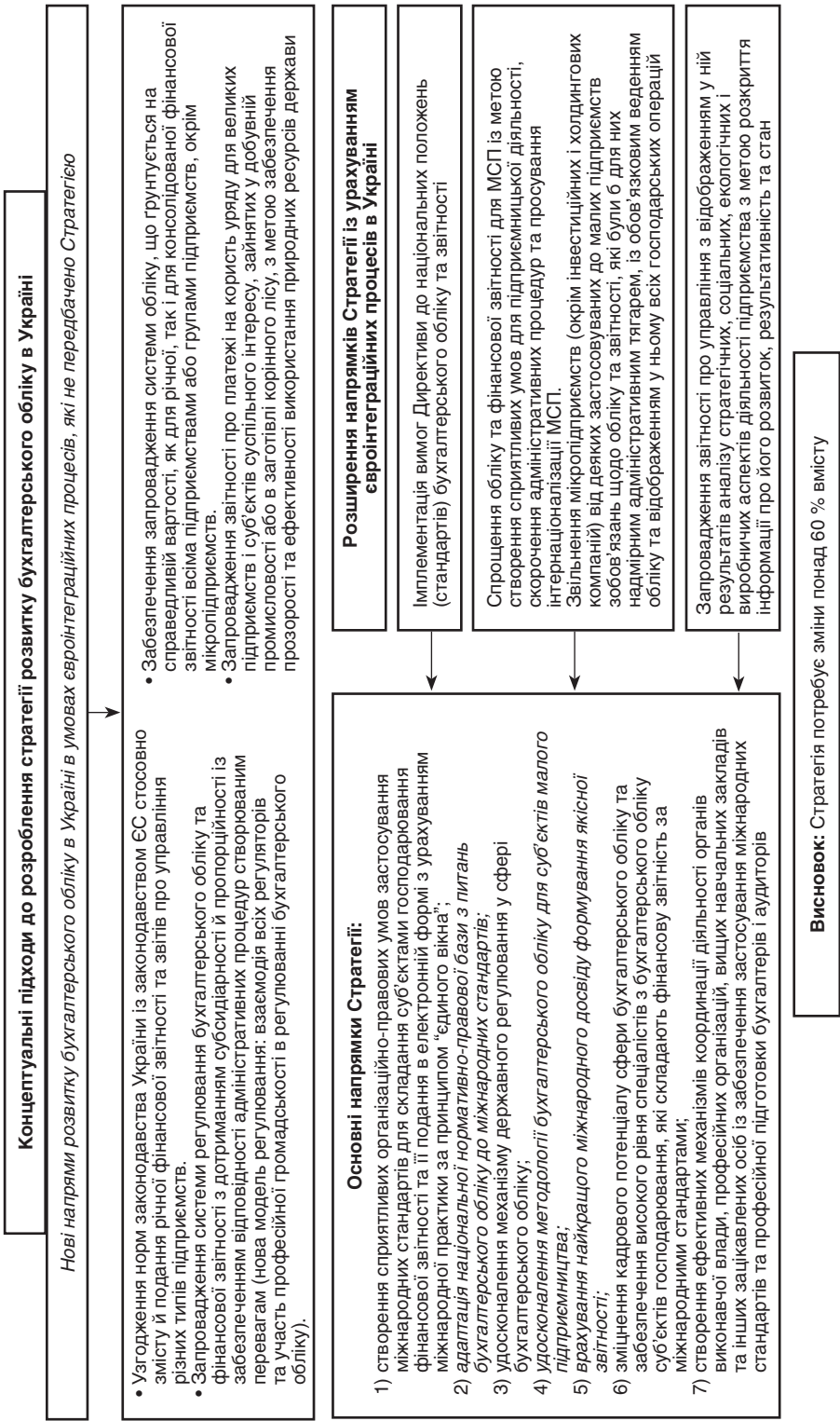
Водночас вивчення Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013 (*далі* — Директива) [10] показало, що низка ключових питань, які нею регламентуються, жодним чином не враховані. Такі питання можна поділити на дві групи (рис. 1):

1. Нові для України напрями розвитку бухгалтерського обліку. Їх відмінність окрім іншого полягає в тому, що вони безпосередньо не пов'язані з імплементацією міжнародних стандартів.

2. Напрями реалізації чинної стратегії, які потребують ширшого підходу й тлумачення.

Безперечно, можна стверджувати, що європейські новації (див. рис. 1), які потребують урахування при вдосконаленні бухгалтерського обліку в Україні, передбачені загальними формулюваннями Стратегії. Утім, логіка такого





документа полягає якраз у чіткій визначеності намірів держави щодо реформування зазначеної сфери, конкретизації напрямів і заходів їх реалізації.

На сьогодні облік підприємницької діяльності в Україні відповідає найпоширенішій світовій практиці. Разом із тим входження України в ЄС вимагає проведення аналізу відповідності його методологічних і організаційних засад вимогам європейських регламентів.

Порівняльний аналіз нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і звітності, а також його практичного застосування в Україні та норм Директиви дає змогу виявити низку розбіжностей. Перша й головна розбіжність, яка перешкоджатиме інтеграції фінансової звітності вітчизняних підприємств у відповідне інформаційне поле Євросоюзу, полягає в тому, що в країнах ЄС та в Україні різні критерії поділу підприємств на великі, середні й малі. Ця обставина заважає виробленню в нашій державі однакових із ЄС підходів до визначення периметру застосування МСФЗ, П(С)БО та міжнародного стандарту для малого й середнього підприємництва.

На рис. 2 і 3 зображена модель системи бухгалтерського обліку на великих і середніх підприємствах та суб'єктах суспільного інтересу згідно з Директивою; на рис. 4 — модель формування фінансової звітності великими й середніми підприємствами в Україні відповідно до НП(С)БО 1 [11], НП(С)БО 2 [12] та Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 № 3125-XII [13].

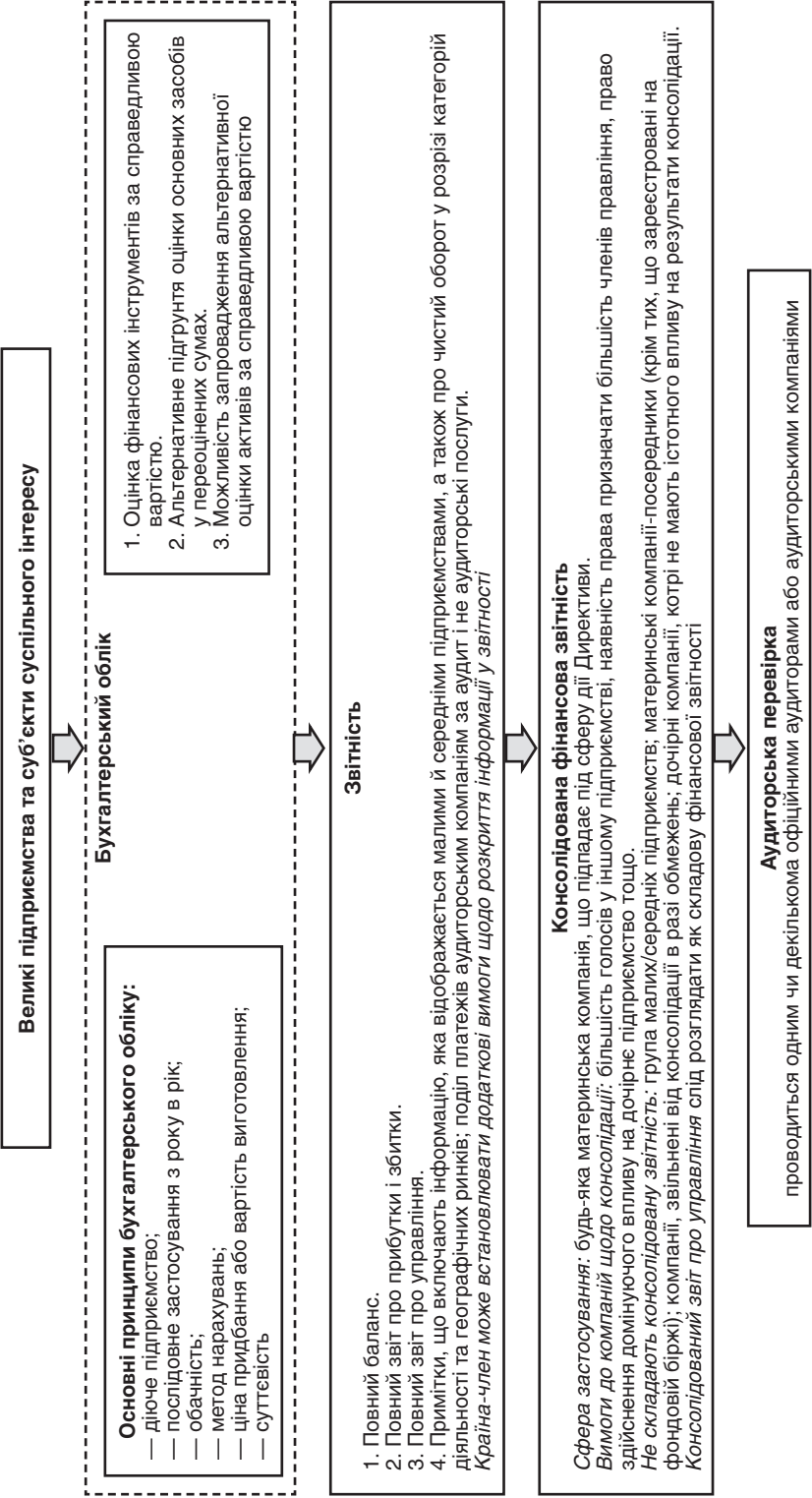
Тому перш ніж адаптувати Директиву в Україні, потрібно дати відповідь на запитання: чи доцільно на законодавчому рівні шляхом внесення змін до Господарського кодексу України [14] врегулювати питання ідентифікації малих і мікропідприємств із використанням критеріїв цієї Директиви? Якщо зберегти чинні критерії Кодексу, стає очевидним, що в Україні порівняно з ЄС, з одного боку, розширюється коло суб'єктів, котрі мають складати звітність за МСФЗ, а з другого — звужується коло тих, хто застосовуватиме спрощені підходи малого бізнесу. У цьому аспекті треба дослідити, які підходи рекомендовані в Євросоюзі, як зазначені питання вирішували наші найближчі сусіди, котрі також обрали шлях євроінтеграції, — Молдова та Грузія.

У цьому контексті велике значення має розуміння підходів до консолідації. В Україні практика консолідації фінансової звітності не набула достатнього поширення, зокрема через відсутність законодавчого врегулювання визначення поняття групи підприємств та критеріїв виокремлення малої, середньої й великої груп.

Згідно з Директивою малими групами вважаються такі, що складаються з материнської компанії й дочірніх підприємств, котрі включаються до консолідації та, на консолідованій основі, на звітну дату материнської компанії не виходять за рамки принаймні двох із трьох критеріїв:

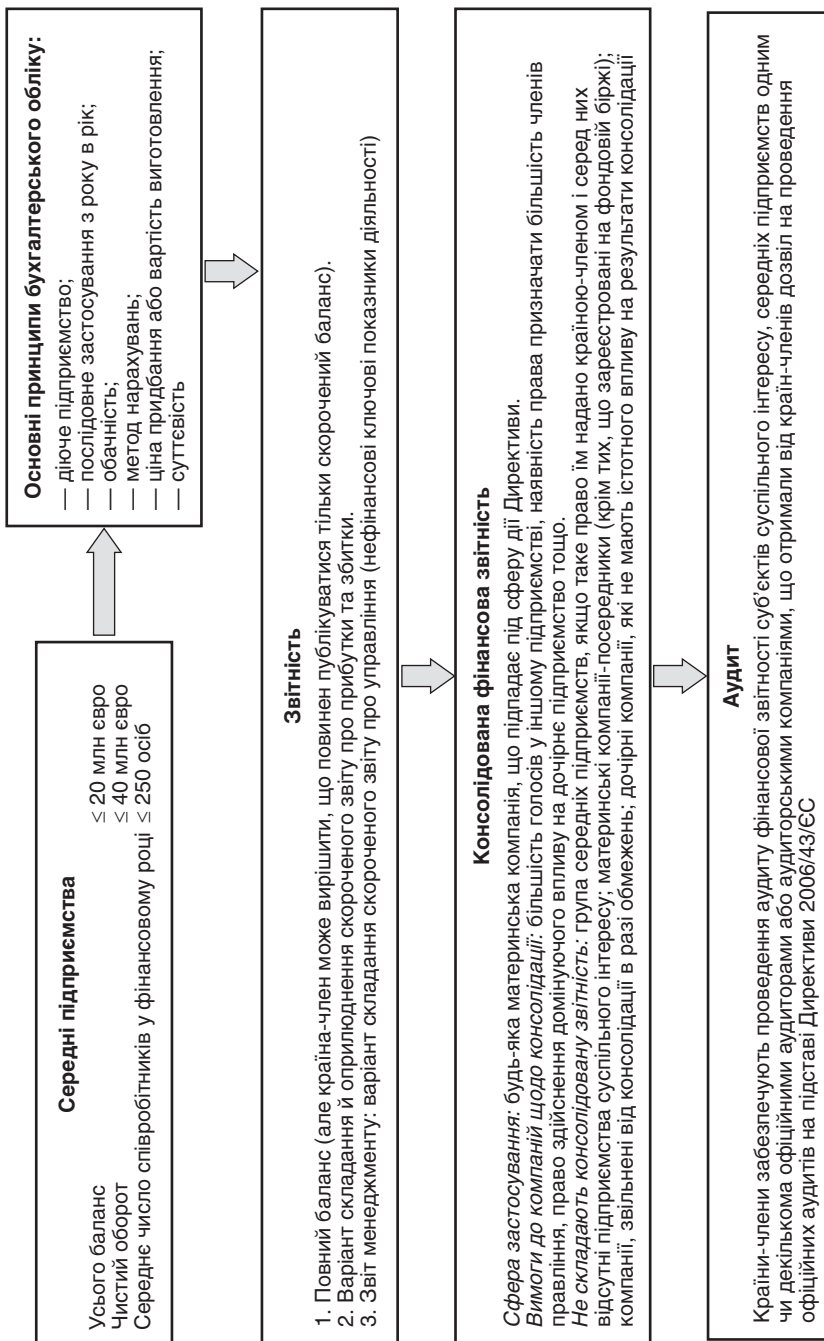
- 1) загальна сума балансу — 4 млн євро;
- 2) чистий оборот — 8 млн євро;
- 3) середньооблікова чисельність працівників у фінансовому році — 50 осіб.





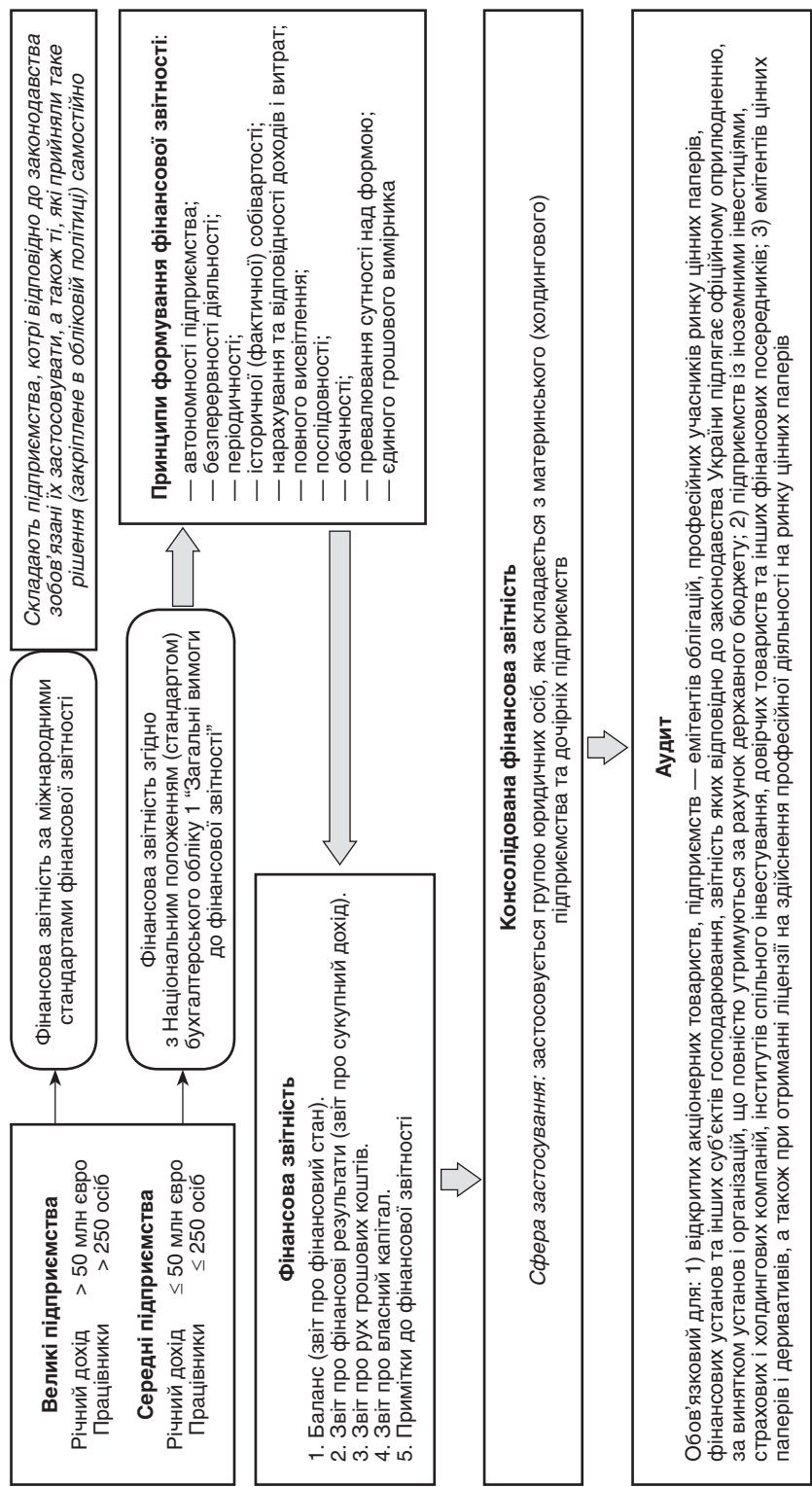
Джерело: [10].

Рис. 2. Модель системи бухгалтерського обліку на великих підприємствах і суб'єктах суспільного інтересу



Джерело: [10].

Рис. 3. Модель системи бухгалтерського обліку на середніх підприємствах



Джерело: [11—13].

Рис. 4. Модель формування фінансової звітності великими й середніми підприємствами в Україні

Середніми групами вважаються такі, що не є малими групами, складаються з материнської компанії й дочірніх підприємств, які включаються до консолідації та, на консолідованій основі, на звітну дату материнської компанії не виходять за рамки принаймні двох із трьох критеріїв:

- 1) загальна сума балансу — до 20 млн євро;
- 2) чистий оборот — до 40 млн євро;
- 3) середньооблікова чисельність працівників у фінансовому році — щонайбільше 250 осіб.

Великими групами вважаються такі, котрі складаються з материнської компанії й дочірніх підприємств, що включаються до консолідації та, на консолідованій основі, на звітну дату материнської компанії виходять за рамки принаймні двох із трьох нижченаведених критеріїв:

- 1) загальна сума балансу — понад 20 млн євро;
- 2) чистий оборот — більш ніж 40 млн євро;
- 3) середньооблікова чисельність працівників у фінансовому році — понад 250 осіб.

Аналіз цих показників дає підстави для висновку, що врегулювання законодавчого забезпечення консолідації в Україні має бути також погоджене з визначенням розміру бізнесу в чисельному виразі.

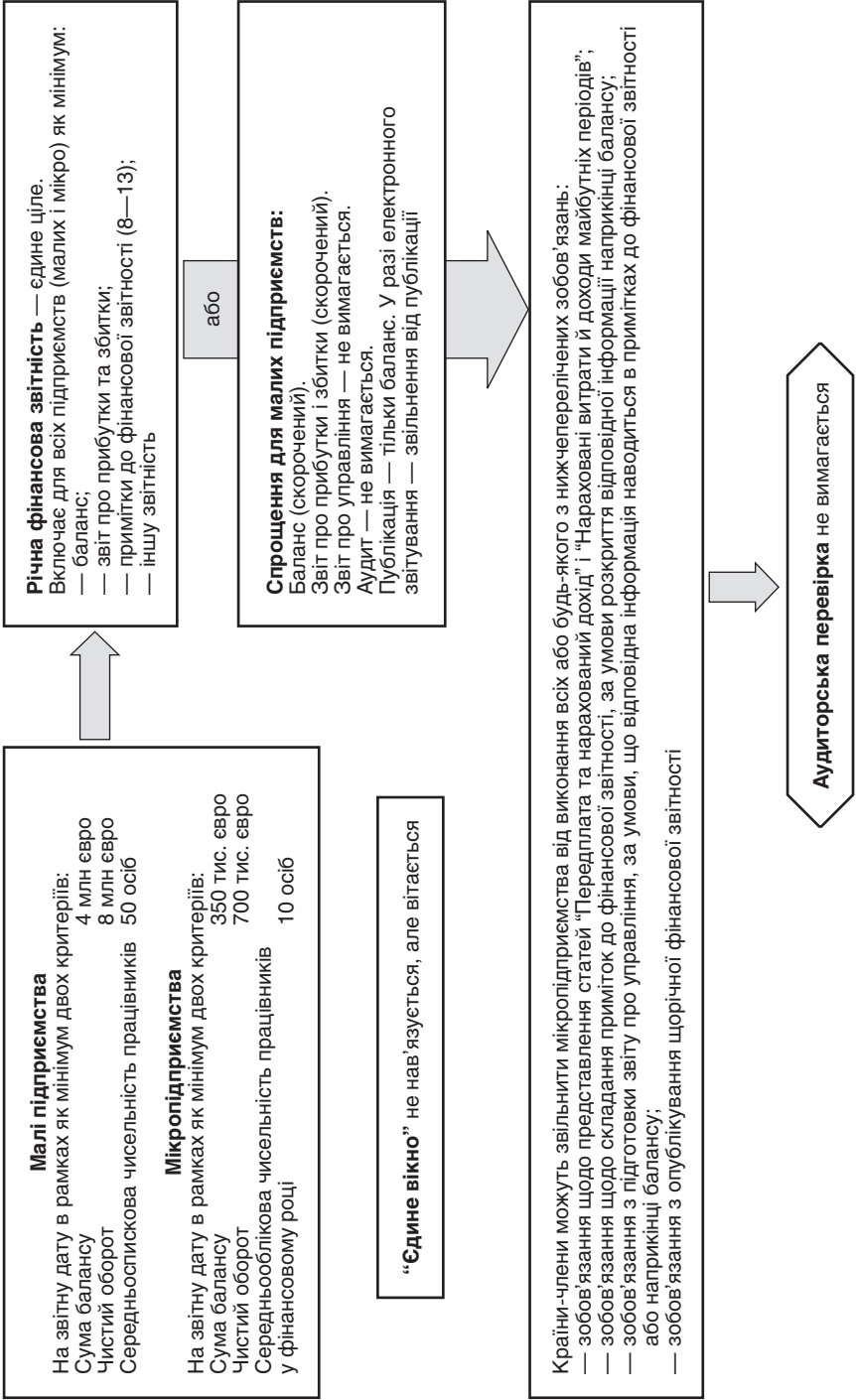
На рис. 5 наведено вимоги до звітності малих і мікропідприємств відповідно до Директиви, на рис. 6 — модель фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва в Україні згідно з П(С)БО 25 [15].

Ще одним проблемним аспектом запровадження норм Директиви в Україні є відсутність у національному законодавстві визначення поняття “суб'єкт суспільного інтересу”, що до певної міри “розмиває” рамки застосування МСФЗ.

Відповідно до ст. 2 Директиви суб'єктами суспільного інтересу є підприємства, діяльність котрих регулюється законодавством країни — члена ЄС та чий цінні папери, що обертаються, допущені до торгів на регульованому ринку будь-якої країни-члена; кредитні організації; страхові організації або визначені країнами-членами як суб'єкти суспільного інтересу, наприклад підприємства, котрі мають велике громадське значення в силу характеру своєї діяльності, розміру або кількості працівників.

Утім, в українське законодавство ця норма не може бути запроваджена в такому вигляді — спочатку треба з'ясувати низку питань, котрі мають бути досліджені під час подальшого вивчення не лише європейського законодавства, а й досвіду застосування зазначеної статті Директиви на практиці. До цих питань, зокрема, належать такі:

1. Суб'єктів господарювання яких видів бізнесу, зазвичай незалежно від розміру, відносять до суб'єктів суспільного інтересу?
2. Чи належать державні, комунальні підприємства та підприємства з істотною часткою держави до суб'єктів суспільного інтересу?



Джерело: [10].

Рис. 5. Звітність малих і мікропідприємств

### Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”

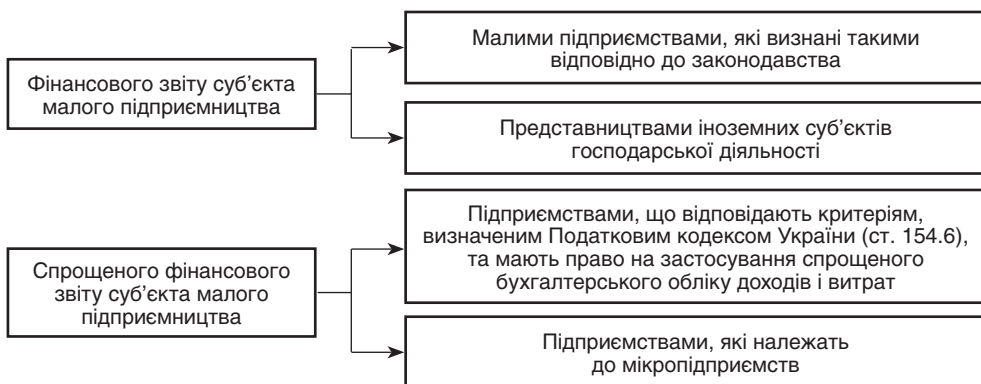
Встановлює зміст і форму *фінансового звіту* суб’єкта малого підприємництва:

- баланс (форма № 1-м);
- звіт про фінансові результати (форма № 2-м);
- порядок заповнення його статей.

А також зміст і форму *спрощеного фінансового звіту* суб’єкта малого підприємництва:

- баланс (форма № 1-мс);
- звіт про фінансові результати (форма № 2-мс);
- порядок заповнення його статей

Норми П(С)БО 25 застосовуються для складання:



- Згортання активів і зобов’язань не допускається.
- Доступ до фінансової звітності малих підприємств можливий за плату шляхом звернення до органів статистики

Джерело: [15].

Рис. 6. Модель фінансової звітності суб’єктів малого підприємництва в Україні

3. Наскільки поширеною є практика віднесення до суб’єктів суспільного інтересу організацій, фінансова звітність яких є предметом підвищеного інтересу значної кількості користувачів (благодійних фондів, громадських об’єднань із великою кількістю членів, котрі сплачують членські внески, тощо)?

Слід наголосити, що в Директиві значне місце відводиться регулюванню обліку та звітності малого бізнесу. Інформаційний документ Єврокомісії під назвою “Спочатку подумай про мале — Закон “Про мале підприємництво” для Європи”, прийнятий у червні 2008 р. зі змінами, ухваленими в лютому 2011 р., визнає центральну роль, яку відіграють малі й середні підприємства (МСП) у економіці Євросоюзу, та спрямований на вдосконалення загального підходу до підприємницької діяльності й упровадження в процес формування політики принципу “спочатку подумай про мале” — від розроблення правових норм до виконання публічних функцій.



Порівняння досвіду Євросоюзу та України у сфері обліку і звітності малих підприємств свідчить про певні успіхи нашої держави. Насамперед це стосується мікропідприємств, яким відповідно до Податкового кодексу України дозволено вести облік без застосування подвійного запису. Так, у п. 6 ст. 154 Кодексу зазначено, що малі підприємства, котрі мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію первинних документів у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Водночас, як уже зазначалося, потребують урегулювання на законодавчому рівні шляхом внесення змін до Господарського кодексу України питання щодо ідентифікації малих і мікропідприємств із використанням критеріїв Директиви, визначення складу та змісту приміток до фінансової звітності малих підприємств, запровадження практики подання фінансової звітності в електронному вигляді за принципом “єдиного вікна” з використанням сучасних технологій (формат XBRL).

Ключовим проблемним питанням є застосування міжнародного стандарту для МСП. Як підкреслено в Директиві, цей стандарт є складним і можливість його запровадження потребує вивчення.

Аналіз розбіжностей між нормативно-правовим забезпеченням бухгалтерського обліку й фінансової звітності в Україні та Директивою засвідчив, що більшість проблемних питань не є суто бухгалтерськими, а отже, не можуть бути врегульовані шляхом внесення змін лише до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” або до національних стандартів бухгалтерського обліку. Вирішувати ці проблемні питання слід у площині законодавства, котре регулює господарську й підприємницьку діяльність. Як показав досвід проведення реформ в Україні, зміни до законодавства такого характеру мають бути сприйняті широким загалом бізнесу, тому вони потребують широкої роз’яснювальної роботи та політичних рішень від законодавчої, виконавчої влади та Президента.

Водночас із деяких питань допускається розбіжність між національним законодавством і регламентами ЄС. У цьому контексті особливого значення набуває вивчення й аналіз досвіду імплементації директив ЄС у національне законодавство європейських країн. Вагомий внесок у пошук оптимальних рішень можуть зробити донори міжнародної технічної допомоги.

Міністерство фінансів України наразі співпрацює у сфері реформування бухгалтерського обліку з двома міжнародними проектами: FINREP II (USAID) і STAREP (Світовий банк). Зокрема, за підтримки FINREP II передбачається завершити оцінку стану вітчизняної системи бухгалтерського обліку, корпоративної звітності, незалежного аудиту й регуляторної спроможності Міністерства фінансів України в цій сфері за методикою Конференції з торгівлі та розвитку ООН (UNCTAD), а також забезпечити міжнародне визнання результатів такої оцінки. Оцінка за методикою UNCTAD дасть змогу виявити

реальний стан системи обліку й звітності в Україні, її слабкі місця, а отже, визначити шляхи її вдосконалення.

Зважаючи на ключові напрямки діяльності і структуру програми STAREP (реформа освіти у сфері бухгалтерського обліку, стандарти бухгалтерського обліку, практична підтримка фінансового сектору), при здійсненні заходів із реалізації цього проекту, що плануються у 2015 р., надаватиметься консультативна підтримка щодо досвіду європейських країн із імплементації директив ЄС.

Наведене свідчить про те, що на часі невідкладне розроблення нових програмних документів щодо впровадження інтегрованої звітності, а також розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Тому необхідно надати об'єктивну оцінку досягненням у цих сферах із визначенням слабких місць у відповідних інституціональних вимірах на тлі євроінтеграції та окреслити напрями подальших реформ у принципово оновлених нормативних актах.

### Список використаних джерел

1. Consultation Draft of the International <IR> Framework / International Integrated Reporting Council. — 2013. — April [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/Consultation-Draft/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>.
2. Давидюк Т. В. Соціальна звітність в системі управління людським капіталом підприємств / Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга // Вісник ЖДТУ. — 2012. — № 4 (62). — С. 140—142.
3. Integrated Reporting. Closing the Loop of Strategy / KPMG [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.kpmg.com/UA/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Integrated-Reporting.pdf>.
4. G4 Reporting Principles and Standard Disclosures / Global Reporting Initiative [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>.
5. Офіційний веб-сайт Спільноти соціально відповідального бізнесу [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://svb.org.ua/>.
6. 2020 Vision. Learning from the Past Building the Future / World Congress of Accountants, 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.wcoa2014rome.com/>.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-р>.
9. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 і розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911 : постанова Кабінету Міністрів України від 07.11.2013 № 820 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/820-2013-п>.
10. 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 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>.

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.

13. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

14. Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

15. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.