

УДК 657.22

Гасанов С. С., Котляревський Я. В., Кучерява М. В.

### ПОРІВНЯННІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ВИМІР ТА ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ

*Визначено, що процес гармонізації регулювання бухгалтерського обліку відповідно до кращої світової практики (належної практики) в Україні відбувається в контексті євроінтеграційних перетворень. Постає питання наукового забезпечення оптимізації державної політики у сфері фінансової звітності шляхом подальшої адаптації методології вітчизняної практики бухгалтерського обліку до європейського законодавства. Європейський Союз продовжує вдосконалювати законодавче регулювання сфери фінансової звітності. Знаковою подією останніх років є прийняття Європейським парламентом і Радою Директиви 2013/34/ЄС "Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених типів компаній". Аналізові змісту нової бухгалтерської Директиви ЄС присвячено численні публікації іноземних і вітчизняних спеціалістів. Особлива увага, зокрема, приділяється вибору країнами – членами ЄС опцій документа, які віднесені до компетенції національних урядів. Закріплення цих опцій повинно відповідати основним критеріям оцінки ефективності регулювання сфери бухгалтерського обліку. Серед них авторами виокремлено критерій порівнянності фінансової звітності, оскільки проголошена мета нової Директиви – підвищення порівнянності – відповідає філософським принципам об'єднаної Європи та має поступово реалізовуватись. Авторами статті було досліджено досвід країн – членів ЄС, зокрема Республіки Польща, з імплементації положень нової Директиви. Вперше у вітчизняній практиці узагальнено досвід із питань імплементації директивних норм до національного законодавства, проаналізовано відповідність норм Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" положенням Директиви 2013/34/ЄС та визначено основні розбіжності.*

**Ключові слова:** євроінтеграція, гармонізація, імплементація вимог європейського законодавства, Директива 2013/34/ЄС, Закон Республіки Польща "Про бухгалтерський облік", Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", фінансова звітність, бухгалтерський облік.

Літ. 16.

Гасанов С. С., Котляревський Я. В., Кучерява М. В.

### СОПОСТАВИМОСТЬ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ЕВРОПЕЙСКОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЕ РЕАЛИИ

*Определено, что процесс гармонизации регулирования бухгалтерского учета в соответствии с лучшей мировой практикой (надлежащей практикой) в Украине происходит в контексте евроинтеграционных преобразований. Возникает вопрос научного обеспечения оптимизации государственной политики в сфере финансовой отчетности путем дальнейшей адаптации методологии отечественной практики бухгалтерского учета к европейскому законодательству. Европейский Союз продолжает совершенствовать законодательное регулирование сферы финансовой отчетности. Знаковым событием последних лет является принятие Европейским парламентом и Советом Директивы 2013/34/ЕС "О ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний". Анализ содержания новой бухгалтерской Директивы ЕС посвящены многочисленные публикации иностранных и*

© Гасанов С. С., Котляревський Я. В., Кучерява М. В., 2016

отечественных специалистов. Особенное внимание, в частности, уделяется выбору странами – членами ЕС опций документа, которые относятся к компетенции национальных правительств. Закрепление этих опций должно соответствовать основным критериям оценки эффективности регулирования сферы бухгалтерского учета, среди которых авторами выделен критерий сопоставимости финансовой отчетности, поскольку объявленная цель новой Директивы – повышение сопоставимости – соответствует философским принципам объединенной Европы и должна постепенно реализовываться. Авторы статьи исследовали опыт стран – членов ЕС, в частности Республики Польша, по имплементации положений новой Директивы. Впервые в отечественной практике обобщен опыт по вопросам имплементации директивных норм в национальное законодательство, проанализировано соответствие норм Закона Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” положениям Директивы 2013/34/ЕС и выделены основные разногласия.

Ключевые слова: евроинтеграция, гармонизация, имплементация требований европейского законодательства, Директива 2013/34/ЕС, Закон Республики Польша “О бухгалтерском учете”, Закон Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине”, финансовая отчетность, бухгалтерский учет.

*Sergii Gasanov, Jaroslav Kotljarevskyj, Maria Kycheriava*

### **ENFORCEMENT FOR THE COMPARABILITY OF FINANCIAL REPORTING: EUROPEAN DIRECTION AND NATIONAL REALITY**

*The process of harmonization of accounting in accordance with the world's best accounting practices in Ukraine is lasted in accordance with European integration processes. There is a necessity in scientific support of improvement of State policy in the sphere of accounting and financial reporting. This is accomplished by further adaptation of national accounting methodology to European legislation. European Union continues to improve the legislation in the sphere of preparation and presentation of financial reporting. The European Union adopted a new Accounting Directive “EU Directive 2013/34/EU on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings”. There are a lot of publications dedicated to the analysis of content of the new Accounting European Union Directive (Member State Options within the directive). The directive includes numerous Member State Options that reduce the overall comparability of financial statements within Europe (in accordance with European Federation of Accountants and Auditors for Small and medium entities). These options have to help with the assessment of the effectiveness of the regulation in the sphere of accounting and financial reporting. Authors marked one of the most important criteria – comparability, because this is the main target of the new accounting Directive. Also, this statement meets the philosophic principles of United Europe and has to be realized with the help of Directive 2013/34/EU. The experience of Member States (Republic of Poland) on implementation of the Directive's provisions to the national legislation was investigated and analyzed by the authors. The next steps were made for the first time in the national accounting practice: the experience of EU Member States on implementation of norms of EU Directive 2013/34/EU was summed up; the analysis of conformity of Ukrainian Accounting Law's provisions to Directive was conducted. Also, the main differences were distinguished by the authors.*

Key words: European integration, harmonization, implementation of the European legislation, Directive 2013/34/EU, Polish Accounting Law, Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, financial reporting, accounting.

**JEL classification: F55, M40, M48.**

Пріоритетним завданням внутрішньої і зовнішньої політики України є курс на зближення з економічним і правовим простором Європейського Співтовариства (ЄС) [1]. Одним із основних завдань у цьому контексті є гармонізація вимог до фінансової інформації та бухгалтерського обліку. Так, розпорядженнями уряду від 17.09.2014 № 847-р [2] і від 08.04.2015 № 345-р [3] затверджено план заходів щодо імплементації Угоди про асоціацію України з ЄС на 2014–2017 роки та розроблені Міністерством фінансів України (далі – Мінфін) плани імплементації законодавчих актів ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, зокрема Директиви 2013/34/ЄС. Імплементація положень європейського законодавства потребує ретельного аналізу та вивчення досвіду європейських держав, що реалізують програму гармонізації вимог у сфері бухгалтерського обліку.

Метою статті є здійснення порівняльного аналізу вимог європейського та українського законодавств у сфері регулювання бухгалтерського обліку, оцінка досвіду країн – членів ЄС щодо імплементації положень бухгалтерської директиви ЄС та надання пропозицій щодо реальної можливості застосування відповідної практики в Україні.

Об'єктом дослідження є законодавство України та законодавство держав – членів ЄС у сфері регулювання бухгалтерського обліку.

Предметом дослідження є особливості гармонізації національного законодавства із законодавством ЄС стосовно підготовки та оприлюднення фінансової звітності.

Аналізу змісту бухгалтерського законодавства Європейського Співтовариства присвячені численні публікації іноземних і вітчизняних спеціалістів, таких як Н. О. Гура, К. Грабінські, Т. І. Єфименко, В. М. Жук, М. Кедзіор, Д. Красодомська, А. Г. Ловінська, Р. Провасі, В. Г. Швець та ін. [4–11]. Особливої уваги заслуговують висновки європейських експертів і професійних бухгалтерських організацій ЄС щодо нової Директиви 2013/34/ЄС, зокрема публікації Європейської федерації бухгалтерів та аудиторів для малого та середнього бізнесу (ЄФБА для МСБ (EFAA for SMEs)).

Основними засобами проведення дослідження стали загальнонаукові методи пізнання: аналізу та синтезу, порівняння, системного підходу.

26 червня 2013 р. Європейським парламентом та Радою ЄС було опубліковано Директиву 2013/34/ЄС “Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язані з ними звіти визначених типів компаній”, що набрала чинності 20 липня 2013 р. та була введена в дію в державах – членах ЄС 20 липня 2015 р. Цей нормативний документ заміщує чинні Четверту (78/660/ЄЕС) “Про річну звітність певних видів компаній” та Сьому (83/349/ЄЕС) “Про консолідовану звітність” Директиви ЄС, доповнює Директиву 2006/43/ЄС “Про обов’язковий аудит фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності” й повністю враховує вимоги, визначені Директивою 2012/6/ЄС “Про річну фінансову звітність мікропідприємств” (так звана мікродиректива). Досліджувана Директива повинна нормалізувати, здешевити та спростити процес регулювання бухгалтерського обліку, підготовки та подання фінансової звітності шляхом запровадження системи “розумного регулювання” (“smart regulation”), основою якої є принцип “думай спочатку про мале” (Think Small First principle). Сутність цього принципу полягає у створенні умов для функціо-

нування малого та середнього бізнесу, а вже потім (модифікуючи, за потреби) – у застосуванні цих умов до великих суб'єктів підприємницької діяльності. Наприклад, у Великобританії короткострокові комерційні кредити для сектору малого та середнього бізнесу вдвічі перевищують обсяги будь-якого іншого джерела фінансування цих суб'єктів, а належним чином підготовлена та представлена фінансова інформація є основною підставою їх отримання.

На думку фахівців Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), в законодавстві будь-якої країни запровадження згаданої системи повинно ставити такі головні цілі:

- 1) максимізацію суспільної користі на кожен грошову одиницю витрат, спрямованих на об'єкти регулювання;
- 2) гарантію того, що внутрішньогалузеве субсидювання (стратегія підтримки одного продукту за рахунок прибутків, генерованих від виробництва та реалізації іншого) є справедливим, прозорим та сталим;
- 3) нагляд за розвитком окремих інституційних секторів економіки, включаючи сектор загального державного управління.

Досягнення цих трьох цілей зумовлює виконання четвертого завдання, зміст якого полягає в наданні гарантій гармонізації законодавства та посилення розвитку спільного ринку [12].

Звернімося до найважливіших критеріїв оцінювання ефективності регулювання Директивою 2013/34/ЄС сфери бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених представниками Європейської федерації бухгалтерів та аудиторів для малого та середнього бізнесу в оприлюдненому документі “Впровадження нової Європейської директиви з бухгалтерського обліку: робимо правильний вибір” [13], до яких належать:

- досягнення кращого бухгалтерського обліку;
- порівнянність інформації, що продукується фінансовою та нефінансовою звітністю;
- доречність;
- мінімізація вартості змін;
- покращання вимог Міжнародного стандарту фінансової звітності для малого та середнього бізнесу;
- прозорість та ринкова ефективність.

З позиції дотримання зазначених принципів розглянемо положення Директиви 2013/34/ЄС, залишені на самостійне регулювання країнам – членам ЄС. Зауважимо, що вибір держав-членів залежить від таких головних критеріїв, як:

- прагнення покращити регулювання бухгалтерського обліку;
- врахування аспекту відповідності зміни в законодавстві основним засадам національної облікової моделі.

Досліджувана директива надає численні можливості вибору для держави-члена у визначених межах – так звані опції держав-членів (MSOs – Member States Options). Це пояснюється наявними відмінностями економічного розвитку і неоднаковим ступенем розвитку ринкової економіки в різних країнах. Але експерти дійшли висновку, що вибір кращого положення (опції) бухгалтерського обліку приведе в майбутньому до зростання порівнянності фінансової звітності у всій Європі.

Існує і протилежна позиція. На думку представників Європейської федерації бухгалтерів та аудиторів для малого та середнього бізнесу, наявність досліджуваних опцій певним чином знижує порівнянність фінансової звітності в межах ЄС. Так, розд. 2 “Загальні положення та принципи” ст. 4 “Загальні положення” Директиви визначено, що “річна фінансова звітність утворює єдине ціле та включає для всіх підприємств як мінімум баланс, звіт про прибутки та збитки та пояснення до фінансових звітів. Держави-члени можуть також вимагати від підприємств, окрім малих підприємств, включення до річної фінансової звітності додатково до визначеної вище, й інших звітів” [13].

Таким чином, критерій порівнянності фінансової інформації як один із головних показників оцінки ефективності регулювання сфери бухгалтерського обліку у випадку прямої імплементації положення згаданої ст. 4 не завжди виконується, оскільки воно залишає ймовірність того, що річна фінансова звітність може і не містити такого звіту (наприклад, про рух грошових коштів, що повинен подаватися середніми та великими підприємствами). Тому доцільним є чітке законодавче закріплення базового складу річної фінансової звітності для різних груп суб’єктів підприємницької діяльності (мікропідприємств, малих, середніх та великих суб’єктів господарювання) та залишення права державам-членам його розширювати.

Розвиток принципу порівнянності потребує певного експертного аналізу і пояснення. Кількість положень, спрямованих на самостійне регулювання державами-членами в цій Директиві, означає, що одне з її завдань – збільшення порівнянності в ЄС – не було повністю реалізоване. Принцип порівнянності дотримується тоді, коли уособлює внесок до:

- кращого функціонування єдиного ринку;
- покращання можливості доступу до джерел фінансових ресурсів;
- зменшення вартості капіталу;
- зростання рівня та обсягів міжнародної торгівлі, діяльності щодо об’єднання та придбання тощо.

В Україні процес запровадження законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку до національного законодавства відповідно до Угоди про асоціацію України з ЄС здійснюється в два основних етапи згідно із затвердженим планом Міністерства фінансів України:

I етап – розроблення законопроекту, що передбачає внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;

II етап – розроблення та затвердження змін до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

У рамках виконання першого етапу згаданого плану Міністерством фінансів України було розроблено проект Закону “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 10.08.2015 № 2486а [14] (далі – Законопроект).

При підготовці змін та доповнень до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [15] (далі – Закон) необхідним аспектом є дослідження та аналіз досвіду держав-членів, що імплементували до національного законодавства положення бухгалтерської директиви. Зокрема, авторами проаналізовано відповідність норм За-

кону положенням Закону Республіки Польща “Про бухгалтерський облік” від 29.09.1994 [16] (далі – Закон Республіки Польща). Як базу здійснення порівняльного аналізу Закон Республіки Польща було обрано не випадково, оскільки він містить вже імплементовані вимоги Директиви 2013/34/ЄС.

Аналіз показує, що Директива регулює лише певні аспекти фінансової звітності. Всього вона містить 54 статті, розміщені у 10 розділах. Закон Республіки Польща є деталізованішим і містить 86 статей у 11 розділах. Закон України – 15 статей у 5 розділах. Таким чином, Закон України має доволі стислий зміст. Разом із тим Закон Республіки Польща занадто деталізує окремі положення. Проте доцільно визнати, що національний Закон може бути значно розширений для врегулювання найбільш важливих моментів.

Для проведення аналізу було використано табличний формат, що рекомендується до використання країнам-членам при імплементації нормативно-правових актів ЄС. Згідно з обраним форматом порівняльної таблиці для оцінки відповідності статей Закону використовувались такі вимірники положень нормативно-правового акта: “відповідає”, “частково відповідає”, “не відповідає”, “не застосовується”, “потребує роз’яснення”.

У таблиці представлено основні результати проведеного аналізу відповідності норм досліджуваних нормативно-правових актів: Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, з одного боку, та Закону Республіки Польща “Про бухгалтерський облік”, який враховує положення Директиви 2013/34/ЄС, з другого. Отже, необхідно розглянути співвідношення Законів у розрізі окремих статей. Виділено три основні групи статей досліджуваних законодавчих актів: “Відповідність або часткова відповідність”, “Відсутність відповідної статті”, “Статті, що регулюються в Україні іншими нормативно-правовими актами”.

До нормативно-правових документів, які регулюють певні питання бухгалтерського обліку в Україні згідно з проведеним дослідженням, належать: національні положення бухгалтерського обліку, інструкції (Інструкція по застосуванню Плану рахунків від 31.11.1999 № 291, Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 № 69) та ін. (таблиця).

За результатами проведеного порівняльного аналізу можна дійти висновку, що українськими нормативними документами у сфері бухгалтерського обліку не регулюються (або регулюються частково) такі питання:

1. Якщо брати до уваги інформацію, яку надає Закон Польщі стосовно класифікації та основних кількісних характеристик підприємств за обсягами діяльності, то подібної інформації в українському Законі немає взагалі. Таку інформацію можна знайти в Законі України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” від 22.03.2012 № 4618-VI, яким визначено нову класифікацію підприємств за обсягами діяльності та в Господарському кодексі України. Тому імплементація норм Директиви потребуватиме внесення змін до цих законів.

2. У Законі України, як і в польському нормативно-правовому акті, зазначено формат скороченої річної звітності для суб’єктів малого підприємництва. Проте українським законом не передбачено умов та можливостей для середніх

**Відповідність Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” Закону Республіки Польща “Про бухгалтерський облік”, що враховує положення Директиви 2013/34/ЄС**

Характеристика положень	Структурні елементи Закону України та окремі нормативні акти
Відповідає або частково відповідає положенням Директиви 2013/34/ЄС, імплементованим до Закону Республіки Польща	Розділ 1 “Загальні положення”: ст. 2; Розділ 2 “Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності”: ст. 6; Розділ 3 “Організація та ведення бухгалтерського обліку”: ст. 4, ст. 8 (п. 5), ст. 9 (п. 6,9), ст. 10; Розділ 4 “Фінансова звітність”: ст. 11, 12, 12-1 (п. 3), ст. 13, ст. 14 (п. 1–6).
Відповідне положення Директиви 2013/34/ЄС, що не регулюється Законом Республіки Польща, проте відповідає законодавству України	Розділ 1 “Загальні положення”: ст. 1 (у частині надання визначень, які не приводяться польським законодавством), зокрема, ст. 4 (у частині визначення принципів бухгалтерського обліку); Розділ 3 “Організація та ведення бухгалтерського обліку”: ст. 8 (п. 1–7), ст. 9 (окремі аспекти організації бухгалтерського обліку; первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку).
Положення Директиви 2013/34/ЄС, враховані в Законі Республіки Польща та не відображені в Законі України, що регулюються в Україні окремими нормативними документами	1. Методика та особливості оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку (регулюються НП(С)БО). 2. Організація та проведення інвентаризації (Інструкція по інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 № 69). 3. Оцінка активів, зобов'язань та власного капіталу, визначення фінансового результату (регулюються НП(С)БО, іншими нормативно-правовими актами). 4. Особливості обліку об'єднання бізнесу (регулюються НП(С)БО). 5. Розкриття статей фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності (регулюються НП(С)БО). 6. Класифікація підприємств за обсягами діяльності (Господарський кодекс України, Закон України “Про розвиток і державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні”)

Складено авторами.

суб'єктів господарської діяльності складання скороченої форми звітності. Крім того, в національному законодавстві не встановлено особливостей регулювання процесу підготовки, складання та оприлюднення (а також складу) річного звіту мікропідприємств. Це питання належить до сфери застосування П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”.

Крім основних визначених питань, які не затверджені Законом, зауважимо, що в досліджуваному нормативному документі немає положень стосовно деталізації порядку та особливостей захисту облікової інформації. Вивчення й аналіз досвіду Республіки Польща у сфері регулювання бухгалтерського

обліку та фінансової звітності засвідчили потребу в детальнішому законодавчому врегулюванні питання організації бухгалтерського обліку в частині посилення відповідальності за зберігання бухгалтерських документів, встановлення вимог до обліку при використанні комп'ютерних систем, систем внутрішнього контролю тощо.

Таким чином, результати проведеного дослідження дають підставу для таких висновків:

1. Чинний Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" потребує модернізації та врахування актуальних вимог міжнародних норм і кращої практики.
2. Розширення та конкретизації вимагають деякі питання, що належать до сфери регулювання бухгалтерського обліку та підготовки, складання й оприлюднення фінансової звітності в Україні, зокрема:
  - деталізація та виявлення особливостей процесу підготовки фінансової звітності суб'єктами господарювання всіх груп (відповідно до обсягів їхньої діяльності);
  - встановлення вимог до звітності груп компаній;
  - посилення законодавчого регулювання консолідації фінансової звітності.

З огляду на проаналізовану інформацію можна стверджувати, що впровадження нової Директиви в країнах – членах ЄС (зокрема в Польщі) здійснюється з урахуванням реалій національної економіки та системи обліку. Водночас досягається вищий рівень порівнянності та прозорості фінансової звітності, що посилює бажання закордонних інвесторів вкладати кошти в польську економіку.

Стосовно України, то при впровадженні положень досліджуваної Директиви необхідно враховувати як вітчизняні умови, так і ефективність нововведень порівняно з витратами на їх супровід. З огляду на доволі високий рівень регламентації бухгалтерського обліку недоцільною є, наприклад, відмова від вже затверджених форм звітності. Досить вагому роль відіграє постійне реформування обліку в Україні згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, що продукуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), оскільки в результаті багато положень Директиви вже запроваджено в національне законодавство (наприклад, виключення зі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) статей надзвичайних доходів та витрат тощо).

Проведене дослідження дає можливість зробити такі висновки і надати пропозиції:

1. Цивілізаційним вибором українського народу є європейський вектор розвитку. В системі зовнішньополітичних пріоритетів держави євроінтеграція посідає особливе місце. Подальша оптимізація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і фінансової звітності орієнтується на використання правових норм ЄС і кращої європейської практики. Європейське законодавство активно удосконалюється. Крім того, постійно оновлюються Міжнародні стандарти фінансової звітності. Ці чинники зумовлюють потребу в постійному моніторингу змін, їх опрацюванні, виробленні рекомендацій для урахування таких перетворень при модернізації законів України, нормативно-



правових актів бухгалтерського обліку. Для цього в державі має бути створена і налагоджена відповідна ефективна інституційна основа.

Порівняння польського досвіду з вітчизняним свідчить, що Україна завдяки перманентному вдосконаленню вимог до бухгалтерського обліку шляхом врахування змін та оновлень, які вносяться до Міжнародних стандартів фінансової звітності, не відстає від країн – членів ЄС у процесі імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС. Проте є певні питання, які потребують вирішення, наприклад, необхідність посилення ролі професійних бухгалтерських організацій у регулюванні бухгалтерського обліку, з огляду на досліджуваний досвід Польщі.

2. Для вітчизняної практики особливе значення має нове поняття “кращий бухгалтерський облік”, або “належна практика бухгалтерського обліку”. Він забезпечується шляхом підготовки звітів та розкриття інформації, яка є цінною та доречною для користувачів. Кращий бухгалтерський облік часто визначається в національних стандартах бухгалтерського обліку і в міжнародній системі регулювання (Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти фінансової звітності для малого та середнього бізнесу).

Можна упевнено погодитись із думкою європейських спеціалістів, які вважають, що Європейський парламент та Європейська рада з прийняттям Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013 започаткували нову епоху складання та подання фінансової звітності компаній, розміщених у країнах – членах ЄС.

#### Список використаних джерел

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011).
2. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом: розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.09.2014 № 847-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/847-2014-%D1%80>.
3. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 № 345-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.
4. *Гура Н. О.* Імплементація Директиви 2013/34/ЄС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду / Н.О. Гура // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Сер.: Економіка. – 2015. – № 10 (175). – С. 6–10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/implementatsiya-direktiv-2013-34-es-v-ukrayini-z-urahuvannyam-mizhnarodnogo-dosvidu>.
5. *Grabinski K.* The Polish accounting system and IFRS implementation process in the view of empirical research / K. Grabinski, M. Kedzior, J. Krasodomska // Accounting and Management Information Systems. – 2014. – Vol. 13, № 2. – P. 281–310 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.cig.ase.ro/revista\\_cig/Fisiere/13\\_2\\_5.pdf](http://www.cig.ase.ro/revista_cig/Fisiere/13_2_5.pdf).
6. *Єфименко Т. І.* Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська; ДНУ “Акад. фін. управління”. – К., 2015. – 400 с.
7. *Єфименко Т. І.* Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2014. – № 10. – С. 7–23.

8. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ : у 4 т. / Держ. навч.-наук. установа "Акад. фін. управління". – К., 2011.
9. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДНУ "Акад. фін. управління", 2013. – 294 с.
10. Provasi R. The new European Directive 2013/34/EU on the financial statements. Evidence about its introduction in the Italian accounting system / R. Provasi // XIV International business and economy conference Bangkok, Thailand, January 5–8, 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2550039](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2550039).
11. Швець В. Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ / В. Г. Швець // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Сер.: Економіка. – 2015. – № 10 (175). – С. 60–69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/do-pitannya-normativno-pravovogo-zabezpechennya-buhgaterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-umovah-msfz>.
12. ACCA Submission to the EC stakeholder consultation on Smart Regulation. Smart regulation: what it really means [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/small-business/cdr940.pdf>.
13. EFAA. Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf>.
14. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": проект Закону від 10.08.2015 № 2486а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=56245](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56245).
15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
16. Про бухгалтерський облік : закон Республіки Польща від 29.09.1994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://duonet.eu/polishtax-rwd/wp-content/uploads/2012/01/Polish-Accounting-Act.pdf>.

### Reference

1. Ukraine, the European Union. (2014). Uгода pro asociaciju mizh Ukrayinoyu, z odniyei storony, ta Yevropejs'ky'm Soyuzom, Yevropejs'ky'm spivtovary'stvom z atomnoyi enerhiyi i yixnimy' derzhavamy'-chlenamy', z inshoyi storony [Association Agreement between Ukraine, on one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand] (Agreement, June 27). Retrieved from [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011) [in Ukrainian].
2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2014). *Pro implementaciyu Uhody` pro asociaciyu mizh Ukrayinoyu ta Yevropejs`ky`m Soyuzom* [On the implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union] (Order № 847-p, September 17). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/847-2014-%D1%80> [in Ukrainian].
3. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2015). *Pro sxvalennya rozrobleny`x Ministerstvom finansiv planiv implementaciyi deyaky`x aktiv zakonodavstva YeS u sferi buxhalyt`skoho obliku ta audy`tu* [On approval of the Ministry of Finance developed plans for the implementation of certain legislative acts of the EU in the field of accounting and auditing] (Order № 345-p, April 8). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80> [in Ukrainian].

4. Hura, N. O. (2015). Implementaciya Dy`rekty`vy` 2013/34/Yes v Ukrayini z uraxuvannyam mizhnarodnoho dosvidu [Implementation of Directive 2013/34 / EC in Ukraine on international experience]. *Visny`k Ky`yivs`koho nacional`noho universy`tetu im. Tarasa Shevchenka. Seriya Ekonomika* [Bulletin of Kyiv National University. Taras Shevchenko. Aug. : Economics], 10 (175), 6–10 [in Ukrainian].
5. Grabinski, K., Kedzior, M., Krasodomska, J. (2014). The Polish accounting system and IFRS implementation process in the view of empirical research. *Accounting and Management Information Systems*, vol. 13, № 2, 281–310.
6. Yefy`menko, T. I., Zhuk, V. M., Lovins`ka, L. H. (2015). *Informaciya v anty`kry`zovomu upravlinni: hlobal`ny`j aspekt standarty`zacyi obliku ta finansovoyi zvitnosti* [The information in crisis management: the global dimension of standardization of accounting and financial reporting]. Ky`yiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].
7. Yefy`menko, T. I. (2014). Zaprovdzhennya intehrovanoyi zvitnosti ta reformuvannya buxhelters`koho obliku v umovax yevrointehracyi [Introduction of integrated reporting and accounting reform in terms of European integration]. *Finansy`Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 10, 7–23 [in Ukrainian].
8. *Derzhavny`j byudzhet i byudzhetna stratehiya v umovax ekonomichny`x reform* [State budget and the budgetary strategy in terms of economic]. (2011). Ky`yiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].
9. Lovins`ka, L. H. (2013). *Normaty`vno-metody`chne zabezpechennya buxhelters`koho obliku v umovax zastosuvannya mizhnarodny`x standartiv finansovoyi zvitnosti* [Regulatory and methodological support accounting in terms of the use of International Financial Reporting Standards]. Ky`yiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].
10. Provasi, R. (2015). *The new European Directive 2013/34/EU on the financial statements. Evidence about its introduction in the Italian accounting system*. Thailand, January 5–8. Retrieved from [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2550039](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2550039).
11. Shvec`, V. H. (2015). Do py`tannya normaty`vno-pravovoho zabezpechennya buxhelters`koho obliku ta finansovoyi zvitnosti v umovax MSFZ [On the question of the legal provision of accounting and financial reporting under IFRS]. *Visny`k Ky`yivs`koho nacional`noho universy`tetu im. Tarasa Shevchenka. Seriya Ekonomika* [Bulletin of Kyiv National University. Taras Shevchenko. Aug. : Economics], 10 (175), 60–69 [in Ukrainian].
12. ACCA Submission to the EC stakeholder consultation on Smart Regulation. Smart regulation: what it really means. (n. d.). Retrieved from <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/small-business/cdr940.pdf>.
13. EFAA. Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices. (n. d.). Retrieved from <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf>.
14. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2015). *Pro vnesennya zmin do Zakonu Ukrayiny` "Pro buxhelters`ky`j oblik ta finansovu zvitnist` v Ukrayini"* [On Amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"] (Draft Law № 2486a, August 10). Retrieved from [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=56245](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56245) [in Ukrainian].
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *Pro buxhelters`ky`j oblik ta finansovu zvitnist` v Ukrayini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine] (Law № 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
16. Sejm of the Republic of Poland. (1994). *On Accounting* (Law, September 29). Retrieved from <http://duonet.eu/polishtax-rwd/wp-content/uploads/2012/01/Polish-Accounting-Act.pdf>.