

Ю.Ю. МОРОЗ*

(Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир, Україна)

Ю.С. ЦАЛЬ-ЦАЛКО**

(Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир, Україна)

Імплементация стандартів ЄС з бухгалтерського обліку до облікової політики українських підприємств

Метою статті є оцінка економічного обґрунтування окремих правових норм з бухгалтерського обліку і звітності, внесених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і можливості їх практичного використання при формуванні облікової політики вітчизняними підприємствами. Здійснено аналіз окремих положень Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та розкрито проблемність їх застосування. Зокрема поділ підприємств, запропонований Законом, відрізняється від того, що наведений в Господарському кодексі України. Акцентовано увагу на питанні публічного оприлюднення річної фінансової звітності підприємств, розкрито суперечності, які при цьому виникають. Оцінено обґрунтованість підстав для невизнання господарської операції. Наголошено, що підставою для невизнання господарської операції повинні бути положення облікової політики підприємства щодо встановлення кількісних характеристик порогу суттєвості облікової інформації. Обґрунтовано необхідність подальшого внесення змін до українського законодавства з бухгалтерського обліку, які забезпечать виконання вимог Директиви 2013/34/ЄС, та створять можливість однозначного розуміння прийнятих положень Закону.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, Угода про асоціацію, Директиви ЄС, Регламенти ЄС, МСФЗ.

Ю.Ю. МОРОЗ

(Житомирський національний агроекологічний університет, г. Житомир, Украина)

Ю.С. ЦАЛЬ-ЦАЛКО

(Житомирський національний агроекологічний університет, г. Житомир, Украина)

Имплементация стандартов ЕС по бухгалтерскому учету в учетную политику украинских предприятий

Целью статьи является оценка экономического обоснования отдельных правовых норм по бухгалтерскому учету и отчетности, внесенных в Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» и возможности их практического использования при формировании учетной политики отечественными предприятиями. Осуществлен анализ отдельных положений Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» и раскрыто проблемность их применения. В частности разделение предприятий, предложенное Законом, отличается от того, что приведено в Хозяйственном кодексе Украины. Акцентируется внимание на вопросе обнародования годовой финансовой отчетности предприятий, раскрыто противоречия, которые при этом возникают. Оценена целесообразность оснований для непризнания хозяйственной операции. Отмечено, что основанием для непризнания хозяйственной операции должны быть положения учетной политики предприятия по установлению количественных характеристик порога существенности учетной информации. Обоснована необходимость дальнейшего внесения изменений в украинское законодательство по бухгалтерскому учету, которые обеспечат выполнение требований Директивы 2013/34/ЕС, и создадут возможность однозначного понимания принятых положений Закона.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аудит, Соглашение об ассоциации, Директивы ЕС, Регламенты ЕС, МСФО.

* Мороз Юлія Юзефівна, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету (м. Житомир), доктор економічних наук, професор.

** Цаль-Цалко Юзеф Сигізмундович, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету (м. Житомир), доктор економічних наук, професор.

Implementation of EU Accounting Standards into Ukrainian Enterprises' Accounting Policy

The purpose of the article is to assess economic substantiation of certain legal provisions of accounting and reporting included into the Law of Ukraine "About accounting and reporting in Ukraine" and ability of their practical application during development of the accounting policy by domestic entities. It analyzes certain provisions of the Law of Ukraine "About accounting and reporting in Ukraine" and discloses problematic implementation thereof. In particular, division of entities proposed by the Law differs from that given in the Economic code of Ukraine. It pays attention to public disclosure of financial statements of the entity, discloses contradictions arising therefrom. It assesses reasonableness of grounds not to recognize the transaction. It emphasizes that the provisions of the accounting policy of the entity in relation to quantitative values of the materiality threshold of accounting information constitute the ground not to recognize the business transaction. It substantiates the necessity of further amendments to the Ukrainian accounting legislation, which shall ensure compliance with requirements of the Directive 2013/34/EU and allow unambiguous understanding of the provisions of the Law adopted.

Keywords: accounting, audit, Association Agreement, EU Directives, EU Regulations, IFRS.

Постановка проблеми. Реформування бухгалтерського обліку в Україні розпочалося із прийняття постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів».

Фактично перехід підприємств України зі старих стандартів бухгалтерського обліку, що були притаманні адміністративно-командній економіці, до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання відбувся з 2000 р. після прийняття Верховною Радою України 16 липня 1999 р. Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закон).

В 2011 р. до згаданого Закону була прийнята знакова поправка, що стосувалася Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ): для публічних підприємств – встановлена обов'язковість складання звітності по МСФЗ, для приватних – можливість вибору між МСФЗ або національними стандартами. Таким чином, Закон давав можливість всім підприємствам будувати власну облікову політику залежно від їх потреб господарювання.

Проте, на виконання «Угоди про асоціацію з ЄС» (далі – Угода), яка набула чинності у повному обсязі з 1 вересня 2017 р., Україна взяла на себе додаткові зобов'язання щодо приведення національного законодавства з бухгалтерського обліку і звітності до вимог ЄС.

Зокрема, відповідно до глави 13 «Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік та аудит» статті 387 Угоди з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі, Сторони домовилися співпрацювати:

а) з питань захисту прав акціонерів, кредиторів та інших зацікавлених сторін відповідно до вимог ЄС у цій сфері;

б) щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту;

в) з питань подальшого розвитку політики корпоративного управління відповідно до міжнародних стандартів, а також поступового наближення до правил та рекомендацій ЄС у цій сфері.

Україна взяла на себе зобов'язання поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у наступні встановлені терміни з дати набрання чинності Угоди:

1. Четверта Директива Ради від 25.07.1978 р. № 78/660/ЄЕС – протягом 3 років. У 2013 р. Європарламент прийняв Директиву 2013/34/ЄС «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств» (далі – Директива 2013/34/ЄС), якою практично скасував Директиву № 78/660/ЄЕС та встановив нові умови складання, подання і оприлюднення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, а також новий порядок визнання та оцінки певних видів активів і зобов'язань, доходів і витрат.

2. Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19.07.2002 р. «Про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» (далі – Регламент) – протягом 2 років.

3. Директива № 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради від 17.05.2006 р. «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності», що вносить зміни до директив Ради № 78/660/ЄЕС і № 83/349/ЄЕС та яка скасовує Директиву Ради № 84/253/ЄЕС – протягом 3 років.

Для забезпечення виконання Директиви № 2006/43/ЄС окремі її основні положення були включені до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Варто звернути увагу, що положення Директиви № 2006/43/ЄС в окремих випадках відмінні від правил МСФЗ, тому передбачається, що підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, керуються положеннями МСФЗ як це передбачено Регламентом, решта підприємств повинні застосовувати Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, приведені у відповідність із Директивою 2013/34/ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вирішенню теоретичних і практичних питань гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами присвячені праці С. Голова [1], В. Костюченко [1], В. Жука [2], Т. Камінської [5], М. Лучко [6], І. Бенька [6]. Серед першопрохідців, які досліджували попередні перспективи впровадження облікової Директиви 2013/34/ЄС в Україні ще до оновлення Закону, варто відзначити таких науковців як С. Зубілевич [4], О. Малишкін [7], А. Кравчук, В. Мальовану, Н. Гуру, Р. Кузіну, Т. Маренич.

Однак, проблематика імплементації положень, фактично внесених до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» щодо побудови облікової політики українських підприємств відповідно до норм Директиви 2013/34/ЄС, ще не знайшла належного розкриття в наукових публікаціях.

Звідси **метою статті** є оцінка рівня економічного обґрунтування окремих правових норм з бухгалтерського обліку і звітності, внесених до положень Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і можливості їх практичного використання при формуванні облікової політики вітчизняними підприємствами.

Методика дослідження. Для виконання поставленого завдання в ході його вирішення використано загальнонаукові методи дослідження з використанням системного підходу, що забезпечило можливість комплексного вивчення проблемних питань організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах України відповідно до положень Директиви 2013/34/ЄС.

Виклад основних результатів. Незважаючи на безальтернативність переходу вітчизняної облікової політики на стандарти Директиви 2013/34/ЄС, формулювання окремих положень внесених змін до Закону не відповідає вимозі однозначного їх розуміння при правозастосуванні. Наведемо декілька з них.

По-перше, для цілей Закону (частина 2 ст. 2) здійснено поділ підприємств, який суперечить ст. 55 Господарського кодексу України (далі – ГКУ). В даний час виникли розбіжності між Законом і ГКУ щодо правового визначення належності підприємств до відповідних класифікаційних видів: по кількості критеріїв класифікації (три і два); за назвою показника, що характеризує обсяги господарювання

(чистий дохід і дохід); щодо визначення періоду для оцінювання (рік, що передує звітному, та звітний період); терміну для зміни класифікаційної ознаки (протягом двох років невідповідності підприємства наведеним критеріям та за звітним періодом) і, саме головне, за величиною показників критеріїв, наприклад, до малих підприємств – за чистим доходом належать підприємства, відповідно до 8 млн. євро і 2 млн. євро. Не зрозуміло чому для оцінки класифікаційного виду підприємств використовується показник балансової вартості активів (залишкової вартості – *прим. авторів*) і чому за середнім курсом євро відповідного року, якщо вартість активів це моментний показник на 31.12. звітного року.

Балансова вартість активів підприємства не може характеризувати вартісну оцінку суб'єкта господарювання на рівні авансованих інвестицій, що забезпечують господарську діяльність. Таким показником може бути тільки первісна вартість активів підприємства з врахуванням їх справедливої оцінки (без «умовно» розрахованого зносу та з врахуванням вартості МШП в експлуатації і можливої вартості продажу готової продукції і товарів), яка характеризує ринкову майнову величину бізнесу.

На наш погляд, недоцільним є обмеження розміру підприємства показником чистий дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг), який пропонується розраховувати за незрозумілим алгоритмом (абзац 23 у частині 1 Закону). Зазначимо, що цей показник не враховує великий перелік господарських операцій, що здійснюються на підприємстві.

Вважаємо, що розмір підприємства повинен визначати весь обсяг здійснених господарських операцій, який відображається у показнику дохід за сукупністю даних у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) (формується без будь-яких додаткових розрахунків – *прим. авторів*).

Крім того, застосування іноземної валюти – євро – при встановленні критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх, або великих підприємств та критеріїв для подання консолідованої фінансової звітності суперечить ст. 99 Конституції України, відповідно до якої грошовою одиницею України є гривня.

По-друге, в Законі (частина 2 ст. 14) передбачено, що фінансова звітність не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації». Однак як бути, якщо в цьому ж Законі (ст. 13) підприємства відносно фінансової звітності не визначені розпорядниками інформації, і це за наявності Постанови Кабінету міністрів України

«Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» від 09.08.1993 р. № 611, де чітко визначено, що інформація за всіма формами державної звітності (не тільки фінансової – *прим. авторів*) не становить комерційної таємниці.

Не зовсім зрозуміло, чому підприємства мають оприлюднювати фінансову звітність відповідно до ст. 14 Закону, адже це вже ідентифікується як доступ до фінансової звітності, а бажаючі можуть одержувати інформацію без запиту.

По-третє, в Законі (абзац 9 частина 2 ст. 9) визначено, що неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо. Якщо проаналізувати це положення на відповідність його належності до окремих обов'язкових реквізитів первинного документу, то Закон допускає можливість неістотних недоліків тільки в назві документа (формі), а даний реквізит взагалі не характеризує господарську операцію і не впливає на жоден економічний показник щодо його натуральної і якісної характеристики та вартісної величини.

Логічно, що підставою для невизнання господарської операції повинні бути положення облікової політики підприємства щодо встановлення кількісних характеристик порогу суттєвості облікової інформації.

По-четверте, Закон (частина 3 ст. 14) зобов'язує підприємства оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством, до 30 квітня року, що настає за звітним періодом. Відмітимо, що це ж саме, тільки до 1 червня, заставили робити середні підприємства, в умовах, коли у громадськості відсутня впевненість у високій професійній майстерності аудиторів в Україні, діють тіньові схеми ціноутворення на аудиторські послуги та корупційне відмивання через аудиторів коштів підприємств. Аудитори в Україні повністю відмежувалися від боротьби з тіньовою економікою і корупцією, про що свідчать факти на прикладі банківських установ – жоден аудитор своєчасно не попередив клієнтів про їх банкрутство.

Суцільний аудит, щодо підприємств доцільно застосувати лише за умови повного впровадження в аудиторську діяльність відкритої змагальності аудиторів через конкурсний відбір за відповідними критеріями на право проведення аудиту та їх повної відповідальності за результати роботи під контролем спеціальних громадських організацій.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід зазначити, що облікова політика українських підприємств в умовах інтеграції економіки України до ЄС потребує використання

положень Директиви 2013/34/ЄС з метою забезпечення розвитку експортно-імпортних операцій, одержання іноземних інвестицій, організації спільного бізнесу з європейськими компаніями, виходу на світові ринки капіталу і поліпшення якості та прозорості фінансової звітності.

Виконання вимог законодавства ЄС, закріплених у Директиві 2013/34/ЄС в Україні має відбуватися шляхом перенесення її положень в національне законодавство. Однак, не слід нехтувати тим фактом, що внесені зміни в Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» з ціллю імплементації Директиви 2013/34/ЄС у вітчизняне законодавче поле неоднозначно сприймаються фахівцями з бухгалтерського обліку.

Для виконання завдань з впровадження положень оновленого Закону в облікову політику підприємств потрібне їх додаткове нормативне обґрунтування на рівні окремих НС(П)БО, а, можливо, і коригування шляхом внесення нових змін в Закон.

Виходячи з проведеного дослідження, на наш погляд, є доцільним:

- встановити в Україні єдині обґрунтовані критерії класифікації підприємств за розміром не в Законі, а в Господарському кодексі України і не для потреб складання звітності, а для прийняття управлінських рішень щодо надання державної допомоги бізнесу;

- визнати, що запроваджена норма про неістотні недоліки в документах, які не є підставою для невизнання господарських операцій, не може стосуватися їх інформаційної характеристики щодо змісту та обсягу в натуральних, трудових і вартісних вимірниках;

- вважати, що оприлюднена фінансова звітність є виконаною вимогою з надання її копії за запитом юридичних і фізичних осіб;

- визначити, що аудит фінансової звітності середніх підприємств проводиться виключно з ініціативи господарюючого суб'єкта;

- забезпечити складання Звіту про управління всіма підприємствами з відображенням в ньому показників формування і використання доданої вартості;

- з метою посилення боротьби з тіньовою економікою і корупційними проявами в господарській діяльності, Звіт про платежі на користь держави (територіальних громад – *прим. авторів*) повинні складати і оприлюднювати всі державні і комунальні підприємства.

В будь-якому випадку, процес реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств в Україні повинен бути зваженим, відповідати запитам користувачів інформації та враховувати інституціональне середовище України.

4 Список використаних джерел

1. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Харків: Фактор, 2013. 1072 с.

2. Жук В. До проблем стратегії впровадження МСФЗ в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С. 16-22.

3. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>

4. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 7. С. 3-17.

5. Камінська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика й проблеми впровадження. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 12. С. 39-43.

6. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль: Економічна думка, ТНЕУ, 2016. 360 с.

7. Малишкін О., Кравчук А., Мальована В. Український баланс: можливості трансформації до євроформату. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 6. С. 16-26.

4 References

1. Holov, S., & Kostiuchenko, V. (2013). *Bukhhalterskyi oblik i finansova zvitnist za mizhnarodnymi standartamy* [Accounting and financial reporting according to international standards]. Kharkiv: Faktor.

2. Zhuk, V. (2010). Do problem stratehii vprovadzhennia MSFZ v Ukraini [On the problems of the implementation of the IFRS in Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, (10). 16-22.

3. Verkhovna Rada Ukrainy. (2017). *Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» shchodo udoskonalennia deiakykh polozhen: Zakon Ukrainy* [On Amendments to the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» regarding the improvement of some provisions: The law of Ukraine]. Retrieved 05 October 2017, from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>

4. Zubilevych, S. (2014). Oblikova Dyrektyva YeS, yii vplyv na sklad i zmist zvitiv yevropeiskyykh kompanii [Accounting The EU Directive, its influence on the composition and content of reports of European companies]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, (7), 3-17.

5. Kaminska, T. (2012). Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti v Ukraini: suchasnyi stan, praktyka y problemy vprovadzhennia [International Financial Reporting Standards in Ukraine: Current State, Practice and Implementation Issues]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (12), 39-43.

6. Luchko, M. R. & Benko, I. D. (2016). *Oblik i finansova zvitnist za mizhnarodnymi standartamy* [Accounting and financial reporting according to international standards]. Ternopil: Ekonomichna dumka, TNEU.

7. Malyskin, O., Kravchuk, A., Malovana, V. (2016). Ukrainyskyi balans: mozhlyvosti transformatsii do yevroformatu [The Ukrainian Balance: Opportunities for Transformation into the Euroform]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (6), 16-26.