

УДК 657.37

ВПРОВАДЖЕННЯ ПОЛОЖЕНЬ ДИРЕКТИВ ЄС В УКРАЇНІ

Афанас'єва І.І.

IMPLEMENTATION OF EU DIRECTIVES IN UKRAINE

Afanasieva I.

У статті розглянуто основні положення Директив 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. Згідно плану імплементації положень Директиви передбачається внесення змін до існуючих законодавчих актів. Зроблено аналіз нормативно-законодавчих актів, які потребують змін у відповідності до положень Директиви 2013/34/ЄС. Визначено проблеми та перспективи імплементації Директиви ЄС у сфері національного бухгалтерського обліку і аудиту з урахуванням зарубіжного досвіду, особливостей економіки та законодавства України, яке здебільшого вже адаптовано до вимог ЄС.

Ключові слова: Директива ЄС, імплементація, фінансова звітність, бухгалтерський облік, аудит, міжнародні стандарти фінансової звітності, мікропідприємства, суб'єкти суспільного інтересу.

Постанова проблеми. Стратегія розвитку України на шляху до членства в ЄС передбачає гармонізацію законодавства країни із законодавством європейського Союзу, у тому числі з бухгалтерського обліку і аудиту. Координаційні заходи, встановлені Директивою 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради, застосовуються до законів, нормативних актів та адміністративних положень держав-членів, які стосуються певних видів підприємств. Уряд України на виконання зобов'язань за Угодою про асоціацію з ЄС схвалив плани імплементації двох директив Європейського Парламенту та Ради ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Імплементація Директиви на національному рівні передбачає глибинний аналіз досвіду країн-членів ЄС щодо альтернативних варіантів та зміни законодавчих актів. Метою подальшого реформування бухгалтерського обліку в Україні є забезпечення якості та прозорості фінансової звітності, підвищення рівня довіри до показників фінансових звітів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам імплементації законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку і аудиту в законодавство України присвячені наукові праці багатьох вчених, серед яких варто відзначити С. Голова, А. Озеран, С.

Зубілевич, Н. Гуру. Вчені аналізують положення Директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку і аудиту, досвід країн-членів ЄС щодо впровадження Директиви, виділяють проблеми імплементації в національне законодавство. Проте багато питань щодо перспектив та проблем впровадження положень Директив ЄС залишаються не вирішеними.

В Україні і надалі буде розширюватися сфера застосування МСФЗ, оскільки це глобальні стандарти, які використовують більш ніж 138 країн [10].

Впровадження положень директив в країнах-членах ЄС відбувається шляхом широкого обговорення громадськими організаціями та науковцями, аналізу положень, які передбачають вибір певного варіанту. Положення Директиви надають можливість компаніям залучати кошти інвесторів не виходячи на фондовий ринок. Але деякі положення останніх Директив є суперечливими, та можуть впроваджуватися в національну систему обліку і аудиту після глибинного аналізу та обговорення фахівцями.

Мета статті полягає в аналізі положень Директиви ЄС 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради, визначенні перспектив та проблем впровадження її положень в національний бухгалтерський облік і аудит.

Результати дослідження. Вирішуючи завдання гармонізації необхідно брати до уваги національне законодавство України та більш ніж 20-ти річний досвід аудиторської діяльності у нашій державі та враховувати, що сфери регулювання чинного законодавства України з аудиторської діяльності та директив ЄС суттєво відрізняються. Зокрема, положення директив стосуються обов'язкового аудиту річної звітності та якості аудиторських послуг:

- Директива ЄС із Статутного аудиту 2006/43/ЄС, зі змінами та доповненнями;

- Пояснення № 537/2014 щодо статутного (обов'язкового) аудиту компаній суспільного значення;

- Пояснення щодо Міжнародних Стандартів Аудиту та Міжнародного Стандарту Контролю якості;
- Основи якості аудиту.

Досвід країн з ринковою економікою показує, що аудит належить до інститутів громадянського суспільства, покликаних сприяти прогресу економіко-правових відносин та демократизації суспільної сфери.

Директива ЄС з обов'язкового аудиту складає основу правової бази, що визначає характеристики системи суспільного нагляду. Певний мінімум вимог щодо ефективної системи суспільного нагляду включає:

- незалежність від представників професії,
- відповідальність за проведення перевірок з контролю якості;
- незалежний рівень фінансування, наявність кадрів та інше.

Сприйняття якості аудиту є різним серед зацікавлених сторін в залежності від мети та ступеню взаємодії з процесами аудиту. Професійна кваліфікація та практичний досвід аудиторів та керівників аудиторських фірм є надважливою складовою у підвищенні якості аудиторських послуг.

Історично в Україні застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА) почалося з 2003 року, раніше, ніж у деяких європейських країнах. За цей час МСА переросли у Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. З моменту впровадження Міжнародних стандартів до теперішнього часу аудиторами України напрацьована значна практика їх застосування.

Спеціалісти, аналізуючи положення, які підлягають та не підлягають регламентації Директивою, зазначають, що це призводить в багатьох країнах до впровадження жорсткого закону (Європейське законодавство відповідно до Директиви) та м'якого закону (національні стандарти бухгалтерського обліку) [6, 7, 9].

Впровадження нової Директиви ЄС здійснюється з урахуванням реалій національної системи обліку. Так в Італії прийнято горизонтальну форму балансу і змінювати її в країні не вважають за доцільне, не впроваджується створення резерву переоцінки у власному капіталі, не вносяться багато змін, які передбачають можливість вибору. Німеччина та Нідерланди збільшують межу розміру малих підприємств до максимально дозволеного Директивою рівня – на 50 % [6, с. 8].

Так, у Польщі основними нормативними документами, що регулюють ведення бухгалтерського обліку є Закон про бухгалтерський облік та національні стандарти бухгалтерського обліку, яких на сьогодні затверджено сім при наявності великої кількості інструкцій Міністерства фінансів.

В Люксембурзі імплементація Директиви здійснювалася в два етапи – на першому етапі здійснювалось наближення законодавства до вимог

Директиви, на другому – вносилися зміни до положень бухгалтерського обліку.

В Україні схвалено план імплементації Директиви але щодо окремих змін до законодавства існують різні точки зору, що потребує детального аналізу міжнародного досвіду, чинного законодавства України та співвідношення ефективності від впровадження з відповідними витратами.

Щодо багатьох нововведень Директив ЄС, в Україні положення значною мірою реалізовано. Згідно з Директивою 2013/34/ЄС необхідно відповідно до розділу 8 «Аудит», де визначаються вимоги до проведення аудиту та змісту аудиторського звіту, внести відповідні зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Положення Директиви в окремих випадках значно відрізняються від правил міжнародних стандартів фінансової звітності, тому вітчизняні підприємств, які складають фінансову звітність за МСФЗ керуватимуться положеннями цих стандартів, що передбачено Регламентом ЄС № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради Європейського Союзу від 19.07.2002 р. Решта підприємств мають застосовувати національні стандарти бухгалтерського обліку, які приведено у відповідність із Директивою після внесення відповідних змін [10].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в цілому відповідає вимогам Директиви. Так з чотирьох розділів розділи 2 та 3 залишаються фактично без змін після врахування положень Директиви, а це майже половина Закону. Що стосується інших розділів, то вони потребують не багато змін, тому що більша кількість положень національного законодавства, яке розроблялось з урахуванням МСФЗ, на сьогодні не протирічать Директиві ЄС.

Директива 2013/34/ЄС європейського парламенту та Ради (про річну фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств):

- Сфера застосування, визначення і категорії підприємств та груп;
- Загальні положення та принципи;
- Баланс та звіт про прибутки та збитки;
- Примітки до фінансової звітності;
- Управлінський звіт;
- Консолідована фінансова звітність та звіти;
- Оприлюднення;
- Аудиторська перевірка;
- Положення щодо звільнення від зобов'язань та обмеження, пов'язані зі звільненням від зобов'язань;
- Звіт про виплати уряду.

Впровадження Директив ЄС в Україні повинно здійснюватися у декілька етапів та враховувати реалії національної економіки та національних систем обліку та аудиту (табл. 1).

Необхідні зміни до Закону стосуються тільки кількох основних питань: введення звітів про управління та про платежі на користь урядів, введення де-

яких відносно нових термінів – «суб'єкти суспільного інтересу» (щодо яких основні вимоги директиви в Україні вже враховано), «звітуння країни до країни», визначення мікропідприємств (виокремлення яких не є обов'язковим), малих, середніх та великих груп підприємств (табл. 2).

Таблиця 1

Основні необхідні зміни до законодавства України згідно з Директивою 2013/34/ЄС

Розділ	Основні положення розділу	Необхідні зміни
P.1	Критерії розмежування компаній та груп	Закон № 996 «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»
P.2	Склад фінансової звітності	Закон № 996, П(С)БО 7, 13, 32
P.3	Форми фінансової звітності, формам статей, спрощення для малих та середніх підприємств	Н(П)СБО 1, деякі П(С)БО
P.4	Примітки до фінансової звітності	Н(П)СБО 1, деякі П(С)БО
P.5	Вимоги до змісту звітів	Н(П)СБО 1, деякі П(С)БО
P.6	Вимоги до складання консолідованої звітності	Н(П)СБО, П(С)БО 23
P.7	Оприлюднення звітності	Незначні редагування
P.8	Проведення аудиту, зміст аудиторського звіту	Закон «Про аудиторську діяльність»
P.9	Можливості звільнення від розкриття інформації окремих підприємств	Незначні редагування

Таблиця 2

Категорії підприємств

Підприємства	Валюта балансу, євро	Чистий оборот, євро	Середня чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року
Мікро	350000	700000	10
Малі	4000000	8000000	50
Середні	20000000	40000000	250
Великі	перевищує 20000000	перевищує 40000000	250

Європейська Федерація бухгалтерів та аудиторів для малого та середнього бізнесу визначила, що в Директиві пропонується близько ста опцій, і запропонувала наступні критерії, які мають використовуватись при прийнятті рішення щодо застосування положень вибору (опцій).

Результати обговорення діючих Директив в Європі знайшли відображення в публікаціях різних країн. Глибокий аналіз проведено Європейською Федерацією бухгалтерів та аудиторів для малого та се-

реднього бізнесу (МСБ (SMEs), яка виокремила усі положення вибору, запропонувала критерії вибору, дала характеристику та оцінку багатьох положень.

Запропоновані ЕФАА критерії щодо застосування положень вибору:

- кращий бухгалтерський облік;
- прозорість і ринкова ефективність;
- порівнянність;
- доречність;
- мінімізація витрат, які пов'язані з внесенням

змін;

- можливість прийняття МСФЗ для малого та середнього бізнесу.

Директива не розглядає:

- визначення активів та зобов'язань;
- облік оренди;
- облік пенсійних зобов'язань;
- використання робіт для визначення доходу від будівництва або інших довгострокових контрактів;
- переведення сум в іноземній валюті.

На думку С.Ф. Голова [6, с.8] імплементація Директиви вимагає внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Господарського кодексу України, Закону «Про аудиторську діяльність», деякі П(С)БО.

Безумовною перевагою Директиви 2013/34/ЄС є принцип «спочатку подумай про малий бізнес», що дозволяє компаніям складати баланси та звіти про прибутки й збитки пропорційно до їх розмірів та інформаційних потреб користувачів фінансової звітності [9, с. 218]. Таке скорочення вимог до складання фінансової звітності малими підприємствами зменшує адміністративне навантаження, дозволяє залучати інвестиції без участі у фондовому ринку. Але є й негативні сторони такої альтернативи, зокрема, обмеженість впевненості у достовірності фінансової звітності таких суб'єктів

Висновки. Імплементація Директив ЄС в Україні не повинна призводити до корінної зміни законодавчої бази з бухгалтерського обліку, оскільки Україна на шляху впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності пройшла шлях більше, ніж окремі країни – члени ЄС. Необхідно врахувати національні особливості бухгалтерського законодавства та економіки в цілому, зокрема, в частині обережного застосування критеріїв розмежування малих, середніх та великих підприємств.

Л і т е р а т у р а

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 //ВВР. – 1999. - № 40. – С. 365.
2. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року / неофіційний переклад аудиторської палати України / [сайт. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>.
3. Коцентуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009

4. План імплементації Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [file:///D:/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%B7%D0%BA%D0%B8/Dir%202013_34%20\(1\).pdf](file:///D:/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%B7%D0%BA%D0%B8/Dir%202013_34%20(1).pdf)
5. EFAA. Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.gzs.si/pripone/Implementing%20the%20New%20European%20Accounting%20Directive%20report.pdf>
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і аудит в ЄС та виклики для України / Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. - № 10. – С. 3-14.
7. Гура Н. Імплементація Директиви 2013/34/ЄС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду / Гура Надія Олександрівна // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2015. - № 10(175) – С. 6-10.
8. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубілевич // бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №7. – С.3-17.
9. Кузіна Р.В. перспективи впровадження облікової директиви ЄС в Україні / Руслана Віліївна Кузіна // Економічний аналіз: зб. Наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2015. – Том 19. - № 2. – С.214-219.
10. Маренич Т.Г. Транспортування вимог Директиви 2013/34/ЄС до національного законодавства України / Т.Г. Маренич / БІЗНЕСІНФОРМ № 6 2016 С. 166-173.

References

1. Zakon Ukraini «Pro buhgalters'kij oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini» vid 16.07.99 r. № 996 //VVR. – 1999. - № 40. – С. 365.
2. Direktiva 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року / неофіційний переклад аудиторської палати України / [сайт. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-krvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>.
3. Kocentual'na osnova finansovoї zvitnosti [Elektronnij resurs]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009
4. Plan implementacii Direktivi 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств [Elektronnij resurs]. – Режим доступу: [file:///D:/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%B7%D0%BA%D0%B8/Dir%202013_34%20\(1\).pdf](file:///D:/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%B7%D0%BA%D0%B8/Dir%202013_34%20(1).pdf)
5. EFAA. Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices. [Elektronnij resurs]. – Режим доступу: <https://www.gzs.si/pripone/Implementing%20the%20New%20European%20Accounting%20Directive%20report.pdf>
6. Golov S.F. Buhgalters'kij oblik i audit v ES ta vikliki dlja Ukraini / Buhgalters'kij oblik ta audit. – 2014. - № 10. – С. 3-14.
7. Gura N. Implementacija Direktivi 2013/34/ЄС v Ukraini z urahuvannjam mizhnarodnogo dosvidu / Gura Nadija Oleksandrivna // Visnik Kiivs'kogo nacional'nogo universitetu imeni Tarasa Shevchenka. Serija «Ekononika». –

K.: Vidavnichno-poligrafichnij centr «Kiivs'kij universitet», 2015. - № 10(175) – С. 6-10.

8. Zubilevich S. Oblikova Drekтива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи длja України / S. Zubilevich // buhgalters'kij oblik i audit. – 2014. - №7. – С.3-17.
9. Kuzina R.V. perspektivi vprovadzhenja oblikovoї direktivi ЄС v Ukraini / Ruslana Viliivna Kuzina // Ekonomichnij analiz: zb. Nauk. prac' / Ternopil'skij nacional'nij ekonomichnij universitet. – Ternopil': Vidavnichno-poligrafichnij centr Ternopil'skogo nacional'nogo ekonomichnogo universitetu «Ekononichna dumka», 2015. – Том 19. - № 2. – С.214-219.
10. Marenich T.G. Transportuvannja vimog Direktivi 2013/34/ЄС do nacional'nogo zakonodavstva Ukraini / T.G. Marenich / BIZNESINFORM № 6 2016 S. 166-173.

Афанасьєва И.И. Внедрение положений Директив ЕС в Украине.

В статье рассмотрены основные положения Директивы 2013/34/ЄС Европейского Парламента и Союза от 26.06. 2013 г. В соответствии с планом имплементации положений Директивы предусмотрено внесение изменений в существующие законодательные акты. Сделан анализ нормативно-нормативных актов, которые необходимо изменить в соответствии с Директивой 2013/34/ЄС. Определены проблемы и перспективы имплементации Директивы ЕС в сфере национального бухгалтерского учета и аудита с учетом зарубежного опыта, особенностей экономики и законодательства Украины, которое в большинстве случаев уже адаптировано к требованиям ЕС.

Ключевые слова: Директива ЕС, имплементация, финансовая отчетность, бухгалтерский учет, аудит, международные стандарты финансовой отчетности, микропредприятия, субъекты общественного интереса.

Afanasieva I. Implementation of EU Directives in Ukraine.

Department «Accounting and audit». There are basic clauses of Directive 2013/34/ЄС of the European Parliament and Council of 26.06.2013 in the article. According to the plan of implementation Directive there are amends to the existing legislation. The Government of Ukraine approved plans for the implementation of two directives of the European Parliament and Council in spheres of accounting and audit according to obligations by Association Agreement with EU. Implementation of the Directive at national level provides depth analysis of the experience of member states about alternatives and changes in legislation. The analysis of regulatory laws that require changes in accordance with Directive 2013/34/ЄС is presented in the article. The problems and prospects of implementation of EU directives in national accounting and auditing on the basis of international experience are determined, as also the characteristics of Ukrainian economy and legislation, which are primarily adapted to EU requirements.

Keywords: EU directive, implementation, financial reporting, accounting, auditing, international financial reporting standards, subjects of public interest.

Афанас'єва І.І. – к.е.н., доцент кафедри «Облік і аудит» Державного економіко-технологічного університету транспорту, e-mail: inaf09@ukr.net

Рецензент: д.т.н., проф. Чернецька-Білецька Н.Б.