

Сулима М.О.,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Інститут банківських технологій та бізнесу
Університету банківської справи

ШЛЯХИ ІНТЕГРАЦІЇ ВІТЧИЗНЯНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ПРОСТІР

Сулима М.О. Шляхи інтеграції вітчизняного бухгалтерського обліку в європейський простір. У роботі розглянуто процес інтеграції вітчизняного бухгалтерського обліку в європейський простір шляхом запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності. Досліджено зміни, прийняті до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», нові правила щодо відкритості даних, їх оприлюднення і подання, а також необхідної кваліфікації бухгалтерів. Розглянуто основні вимоги до інформації, що відображається у фінансовій звітності, а також нову редакцію Концептуальних основ фінансової звітності, яка буде діяти щодо річних періодів із 1 січня 2020 р.

Ключові слова: бухгалтерський облік, інтеграція, фінансова звітність, концептуальна основа, Міжнародні стандарти фінансової звітності, таксономія.

Сулима М.А. Пути интеграции отечественного бухгалтерского учета в европейское пространство. В работе рассмотрен процесс интеграции отечественного бухгалтерского учета в европейское пространство путем введения Международных стандартов финансовой отчетности. Исследованы изменения в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Проанализированы новые правила открытости данных, их обнародование и представление, а также необходимой квалификации бухгалтеров. Рассмотрены основные требования к информации, которая отражается в финансовой отчетности, а также новая редакция Концептуальных основ финансовой отчетности, которая будет действовать в отношении годовых периодов с 1 января 2020 г.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, интеграция, финансовая отчетность, концептуальная основа, Международные стандарты финансовой отчетности, таксономия.

Sulima M.O. Ways of integration of domestic accounting into the European space. The paper examines the process of integration of domestic accounting into European space by introducing International Financial Reporting Standards. The changes made to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" were researched. New rules on data openness, disclosure and presentation, as well as the necessary qualifications of accountants, have been worked out. The main requirements for the information reflected in the financial statements are considered. A new version of the Conceptual Framework for Financial Reporting, which will be effective for annual periods beginning on January 1, 2020, has been worked out.

Key words: accounting, integration, financial reporting, conceptual basis, international financial reporting standards, taxonomy.

Постановка проблеми. Інтеграція України в європейський простір являє собою довготривалий процес, що вимагає чітких і конкретних дій як із боку уряду, так і з боку міністерств, відомств, установ та організацій. В Україні з 1992 р. прийнято курс на запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), адже загальновідомо, що складання і подання звітності за міжнародними стандартами має низку таких переваг, як: можливість виходу на міжнародний ринок і залучення іноземних інвестицій; достовірність інформації для оцінки активів і зобов'язань; визнання доходів і витрат, виявлення ймовірних ризиків в умовах невизначеності і прийняття управлінських рішень; відкритість, прозорість і надійність інформації, а також перевага над конкурентами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики інтеграції вітчизняного бухгалтерського обліку в європейський простір та запровадження МСФЗ присвячено праці багатьох науковців,

дослідників і практиків. Серед них варто відзначити праці Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, Л.М. Кіндрацької, В.І. Ричаківської, Л.П. Снігурської, які мають авторитетний вплив на розвиток та вдосконалення сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження шляхів інтеграції вітчизняного бухгалтерського обліку в європейський простір.

Виклад основного матеріалу. Суттєвий крок уряду назустріч МСФЗ прослідковується через призму змін, прийнятих до Закону України (ЗУ) «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [6]. Так, із 2018 р. вітчизняні підприємства повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність з урахуванням європейських правил. Змінами, внесеними до ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 05.10.2017 № 2164-VIII, для низки підприємств із 01.01.2018 започатковано нові правила щодо відкритості даних, їх оприлюднення і подання, необхідної

кваліфікації бухгалтерів. Такі європейські тенденції зумовлені Директивою про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств від 26.06.2013 № 2013/34/ЄС, ухваленою Європейським Парламентом та Радою ЄС. Цей документ містить нові умови складання, подання та оприлюднення фінансової звітності, а також порядок визнання та оцінки певних видів активів та зобов'язань, доходів і витрат. Причому запроваджені новації в окремих місцях досить суттєво відрізняються від правил Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Слід зазначити, що зміни розповсюджуються також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

Досить суттєво оновлено ст. 1 ЗУ, зокрема уточнено деякі бухгалтерські терміни. Крім того, з'явилися й нові терміни: «таксономія фінансової звітності», «звіт про платежі на користь держави», «звіт про управління», «власний капітал», «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі», «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» тощо.

Варто зауважити, що у ЗУ наведено нову класифікацію вітчизняних підприємств відповідно до критеріїв класифікації підприємств за розміром, що наведені у Директиві ЄС № 2013/34/ЄС. Тепер класифікуємо підприємства на чотири групи: мікропідприємства, малі, середні і великі. Критеріями віднесення до тієї чи іншої групи є балансова вартість активів, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і середня кількість працівників. Використовуються показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передувє звітному. Для визначення відповідності критеріям, зазначеним в євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів НБУ, що встановлювалися для євро протягом відповідного року. На новотворених підприємствах, визначаючи відповідність критеріям, застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності. Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно переходить до відповідної категорії підприємств (тобто визнається більшим або меншим).

Внесені зміни до ЗУ стосуються також принципів бухгалтерського обліку. Так, видалено з переліку принципи обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності. Чинними залишаються такі принципи: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, перевагу сутності над формою, єдиного грошового вимірника. Втім, зазначено, що можуть застосовуватися інші принципи відповідно до міжнародних стандартів або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Крім того, зміни стосуються спрощення документального оформлення бухгалтерських операцій підприємства та порядку додаткового перерахування фінансової звітності в іноземну валюту на вимогу користувачів та зацікавлених осіб.

Найбільша увага у ЗУ прикута до підприємств, що становлять суспільний інтерес, адже це підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущено до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи та великі підприємства зобов'язані утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входиме не менше двох осіб. Ця норма не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування. Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або не знятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності.

Такі підприємства, крім зазначених вище вимог, мають також формувати, подавати й оприлюднювати фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Згідно із внесеними змінами, фінансова та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складається на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами. Таксономія фінансової звітності – це ще один законодавчий крок України назустріч МСФЗ. Таксономія фінансової звітності передбачає склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. З технічного погляду таксономія базується на XBRL (eXtensible Business Reporting Language – «Розширювана мова ділової звітності») – відкритому стандарті для подання фінансової звітності в електронному вигляді. Тоді як для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Водночас з'явився такий новий вид звітності, як звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Такий звіт подається разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Водночас від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства, а середні мають право не відображати у такому звіті нефінансову інформацію.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, а проміжна фінансова звітність складається за результатами I кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Окрім того, відповідно до облікової політики підприємства, звітність може складатися за інші періоди.

Варто зауважити, що консолідованою звітністю тепер вважають фінансову звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які воно контролює, як єдиної економічної одиниці.

Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, які становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідовану фінансову звітність, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – 4 млн. євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 8 млн. євро;
- середня кількість працівників – 50 осіб.

Відбулися зміни й стосовно переліку осіб, які підписують звітність. Було уточнено, що в разі коли бухгалтерський облік веде підприємство, яке провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиторської діяльності, то фінансову звітність мають підписувати керівник підприємства або вповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиторської діяльності. При цьому відповідальність підприємства, що веде облік, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Для виправлення самостійно виявлених помилок або з будь-яких інших причин підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки.

Одними з найважливіших є зміни, пов'язані з оприлюдненням звітності та необхідністю отримувати аудиторський висновок і проходити аудиторську перевірку відповідно. Оприлюдненню підлягають річна фінансова звітність та річна консолідована фінансова звітність разом з аудиторським висновком на власній вебсторінці (у повному обсязі) (рис. 1).

Зазначені вище зміни ЗУ набувають чинності 1 січня 2018 р., крім тих, що стосуються оприлюднення звітності та аудиторського висновку мікропідприємствами та малими підприємствами. Такі зміни наберуть чинності 1 січня 2019 р. Першим звітним періодом, за який підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, подають фінансову звітність на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, є 2019 р. Водночас підприємства мають право подавати фінансову звітність, складену за таксономією фінансової звітності, починаючи зі звітного періоду, в якому набирає чинності цей закон [3].

У цілому МСФЗ передбачають не стандартизацію методик, а використання методу фахового міркування, професійного судження, креативного мислення бухгалтера, нехай і суб'єктивного, що для вітчизняної бухгалтерії нещодавно вважалося недопустимим. Так, фінансові звіти здебільшого складаються відповідно до моделі бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості та на концепції збереження номінального фінансового капіталу. А мета фінансової звітності – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для внутрішніх і зовнішніх користувачів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Якісні характеристики фінансової інформації визначають типи інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про суб'єкт господарювання, що звітує, на основі інформації, уміщеної у його фінансовій звітності. Для того щоб фінансова інформація була корисною, вона повинна бути доречною та правдиво подавати те, що вона призначена подавати. Корисність фінансової інформації посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, вчасною та зрозумілою. Слід розрізняти основоположні та посилювальні якісні характеристики (рис. 2).

Інформація є доречною, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів під час оцінки ними попередніх, теперішніх або майбутніх подій або допомагає їм підтвердити або виправити попередні оцінки. Одним з аспектів доречності є суттєвість. Водночас інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує.

Крім того, у фінансових звітах мають бути правдиво подані явища і події, що представлені інформацією як у словесному, так і числовому вираженні. Своєю чергою, правдиве подання має три характеристики:

- повний опис охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні описи та пояснення.
- нейтральний опис не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації.

з 01 січня 2018 р. підприємства зобов'язані подати копію фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України "Про доступ до публічної інформації"

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, ПАТ, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, – **не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом**

Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, середні підприємства, мікропідприємства та малі підприємства – **не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом**

Рис. 1. Порядок і строки оприлюднення річної фінансової звітності

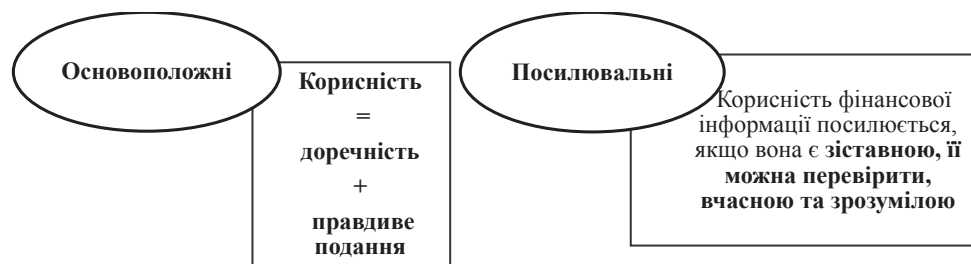


Рис. 2. Якісні характеристики фінансової інформації

• відсутність помилок означає, що немає помилок або пропусків в описі явища, а процеси, використані для створення інформації, що подається у звітності, відібрані та застосовані без помилок у цих процесах.

Зіставність – це одна із посилювальних якісних характеристик інформації, означає наявність альтернативи, можливість порівняння. Зіставність дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними.

Можливість перевірки допомагає запевнити користувачів у тому, що інформація правдиво подає економічні явища, які вона призначена подавати.

Перевірка може бути прямою та непрямою. Прямі перевірки означає перевірку суми або іншого подання прямим спостереженням, наприклад перерахунком грошей. Непряма перевірка означає перевірку вхідних даних для моделі, формул та інших методів, а також перерахунок вихідних даних за допомогою тієї самої методології.

Своєчасність означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно, так щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення. Загалом, що старіша інформація, то менше вона корисна. Проте деяка інформація може лишатися вчасною довгий час після закінчення звітного періоду, оскільки, наприклад, деяким користувачам, можливо, необхідно виявити та оцінити тенденції.

Зрозумілість – це подання інформації ясно і стисло. Фінансові звіти складають для користувачів, які мають достатнє знання бізнесу та економічної діяльності та які ретельно проглядають та аналізують інформацію. Часом навіть добре поінформованим та старанним користувачам, можливо, необхідно звернутися за допомогою до консультанта, щоб зрозуміти інформацію про складні економічні явища.

Важливо максимізувати застосування посилювальних якісних характеристик. Так, наприклад, слід зменшити одну посилювальну характеристику, щоб максимізувати іншу якісну характеристику. Наприклад, іноді варто тимчасово зменшити зіставність унаслідок перспективного застосування нового стандарту фінансової звітності, щоб підвищити доречність або правдиве подання у більш довгостроковій перспективі. Відповідне розкриття інформації може частково компенсувати незіставність.

Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, є активи, зобов'язання та власний капітал. Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності у звіті про прибутки та збитки, є доходи та витрати. Звіт про зміни у фінансовому стані, як правило, відображає елементи звіту про прибутки та збитки [1].

Такі вищезазначені правила Концептуальних основ фінансової звітності мають брати за основу і керуватися у процесі діяльності вітчизняні підприємства. Варто зауважити, що в березні 2018 р. Рада з МСФЗ оприлюднила нову редакцію Концептуальних основ фінансової звітності, яка буде чинна до річних періодів, що починатимуться з 1 січня 2020 р. Так, актуальні нововведення стосуються:

1) ролі фінансової звітності в оцінці ефективності керівництва компаній в управлінні економічними ресурсами;

2) повернення обачності крізь призму нейтральності;

3) надання пріоритетності таким формам фінансової звітності, як звіт про фінансовий стан і звіт про фінансові результати (на відміну від чинного звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід);

4) розкриття за певних обставин прогнозних даних;

5) довгоочікуваного визначення суб'єкта, що звітує (компанія – укладач фінансової звітності);

6) підвищення значення консолідованої фінансової звітності;

7) введення поняття «економічний ресурс» замість просто «ресурс», що переорієнтує нас із матеріальних об'єктів на набір прав;

8) фокусування на потенціалі економічних вигід, а не на їх очікуванні;

9) змін у визначеннях елементів фінансової звітності (активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат – їх і залишилося п'ять), викликаних уведенням поняття «економічний ресурс»;

10) уточнення критеріїв визнання, що відтепер включають доречність достовірність подання, а також критеріїв припинення визнання;

11) розширення розділу щодо оцінок із роз'ясненням чинників, які необхідно буде враховувати під час вибору бази оцінки [2].

Висновки. Загалом інтеграція бухгалтерського обліку в європейський простір – це дуже важкий процес, який супроводжується суттєвими змінами і нововведеннями в діяльності вітчизняних підприємств. Вагомий законодавчий крок уряду назустріч МСФЗ – зміни, прийняті до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». Утім, новації завжди викликають безліч протестів, заперечень і проблем. З іншого боку, такі нововведення спрямовані на підвищення ефективності та прозорості діяльності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Це дасть змогу посилити громадський контроль над фінансово-господарською діяльністю підприємств, контролювати дії керівництва та своєчасність прийняття ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Концептуальна основа фінансової звітності IASB; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
2. Новації Концептуальної основи фінансової звітності-2020. URL: <http://amsfo.com.ua/novaci%D1%97-konceptualno%D1%97-osnovi-finansovo%D1%97-zvitnosti-2020/>.
3. Облікові новації – 2018: на що чекати бізнесу. URL: <https://devisu.ua/uk/accounting/6642-oblikovi-novatsiyi-2018-na-scho-chekati-biznesu>.
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI (зі змінами) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.

УДК 657:37.014.543.3-048.82(045)

Шендригоренко М.Т.,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту,
*Донецький національний університет економіки
і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАЛОЦІННИХ ОБОРОТНИХ І НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Шендригоренко М.Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів. У статті розкрито проблемні аспекти ведення обліку операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами. Проаналізовано актуальні питання організації та методики внутрішнього аудиту руху малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів, а також визначено напрями їх вирішення. Надано пропозиції щодо визначення послідовності дій внутрішнього аудитора під час перевірки операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами.

Ключові слова: аудит, малоцінні та швидкозношувані предмети, малоцінні необоротні матеріальні активи, облік, підприємство.

Шендригоренко М.Т. Актуальные вопросы учета и аудита малоценных оборотных и необоротных материальных активов. В статье раскрыты проблемные аспекты ведения учета операций с малоценными оборотными и необоротными материальными активами. Проанализированы актуальные вопросы организации и методики внутреннего аудита движения малоценных оборотных и необоротных материальных активов, а также определены направления их решения. Даны предложения по определению последовательности действий внутреннего аудитора при проверке операций с малоценными оборотными и необоротными материальными активами.

Ключевые слова: аудит, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, малоценные необоротные материальные активы, учет, предприятие.

Shendrigorenko M.T. Topical issues of accounting and auditing of low-value reversible and non-current tangible assets. The article presents the problematic aspects of accounting for transactions of low-value reversible and non-current tangible asset. The actual issues of organization and methods of internal audit of the movement of low-value reversible and non-current tangible assets are analyzed and directions of their solutions are determined. The proposals for determining the sequence of actions of the internal auditor during the verification of transactions with low-value reversible and non-current tangible assets are given.

Key words: audit, low-value and high-value items, non-current tangible assets, accounting, enterprise.

Постановка проблеми. Для ефективного здійснення діяльності суб'єкту господарювання потрібні малоцінні оборотні та необоротні матеріальні активи, тому на кожному підприємстві є значна частка малоцінних швидкозношуваних предметів і малоцінних необоротних матеріальних активів, які належать до запасів та основних засобів відповідно. За економічним призначенням указані активи подібні основним

засобам праці, але в обліку відображаються окремо. Це зроблено для спрощення планування, обліку, а також вирішення низки фінансових питань.

Нині формування достовірної облікової інформації з надходження, руху та вибуття малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів є важливою передумовою для здійснення управління підприємством. Окрім того, для забезпечення точності ведення обліку