

УДК 657

РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ В ЄС ТА ВИКЛИКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

СЕРГІЙ ГОЛОВ,
доктор екон. наук,
професор, ПВНЗ
«Міжнародний інститут
менеджменту (МІМ-Київ)»

У статті розглянуто систему регулювання бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС. Визначено шляхи імплементації Угоди про асоціацію з ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Ключові слова: Директиви ЄС, МСФЗ, бухгалтерський облік, фінансова звітність, аудит, імплементація.

ВСТУП

16 вересня 2014 року Верховна Рада України ратифікувала Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами членами, з іншої сторони (далі Угода про асоціацію) [1].

Стаття 387 Угоди про асоціацію [2] передбачає впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Імплементація Угоди про асоціацію у зазначеній сфері потребує, зокрема, розуміння правовідносин в ЄС щодо бухгалтерського обліку та аудиту. Проте досі нечисельні публікації вітчизняних авторів [3, 4] були присвячені розгляду вимог окремих директив ЄС щодо бухгалтерського обліку і аудиту звітності компаній.

Метою статті є огляд системи регулювання бухгалтерського обліку та аудиту ЄС та визначення необхідних заходів для імплементації Угоди про асоціацію у цій сфері.

ПРАВОВІДНОСИНИ У СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В ЄС

Повноваження ЄС щодо регулювання правовідносин у сфері діяльності підприємства (зокрема, бухгалтерського обліку) визначені статтею 54 (3) (д) Договору про заснування Європейського економічного співтовариства.

Органами, що відіграють головну роль у регулюванні правовідносин, є:

Рада Міністрів; Європейська Комісія; Європейський Парламент; Європейський Суд.

Рада Міністрів безпосередньо приймає законодавчі акти, які є обов'язковими для застосування організаціями-членами ЄС.

Проекти законодавчих актів та офіційні пропозиції готує Європейська Комісія після проведення консультацій з національними та європейськими експертами. Офіційна пропозиція розглядається Комітетом з економічних та соціальних питань та Європейським Парламентом. По результатах обговорення Комісія вносить корективи у свій проект та передає його на розгляд у Раду Міністрів.

Для розгляду пропозиції у Раді Міністрів звичайно створюють робочу групу. У разі схвалення проекту документу більшістю членів робочої групи, його передають до Європейського парламенту на друге читання.

Після схвалення проекту Європарламенту, Рада Міністрів знову розглядає його та приймає. Після прийняття законодавчого акту Радою Міністрів усі держави-члени ЄС мають впровадити його у національне законодавство, але шляхи впровадження уряд кожної країни обирає самостійно.

При Комісії створено Контактний комітет, до якого входять представники від держав-членів та Комісії. Основними функціями цього комітету є:

– сприяння гармонізованому застосуванню директив у сфері бухгалтерського обліку шляхом проведення регулярних засідань, на яких, зокрема, вирішувати практичні питання їх застосування;

– коли це необхідно, надавати консультації Комісії стосовно внесення необхідних змін та доповнень до директив.

Крім того, Комісія вирішує питання про можливість застосування на території Співтовариства міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

У цьому Комісії допомагає Комітет з регулювання бухгалтерського обліку, який складається з представників держав-членів. Цей комітет, крім власне регулюючої функції, висловлює думку з приводу пропозицій Комісії щодо прийняття МСФЗ.

Пропозиції Комісії щодо прийняття МСФЗ базуються на висновку Дорадчої Групи з європейської фінансової звітності (EFRAG).

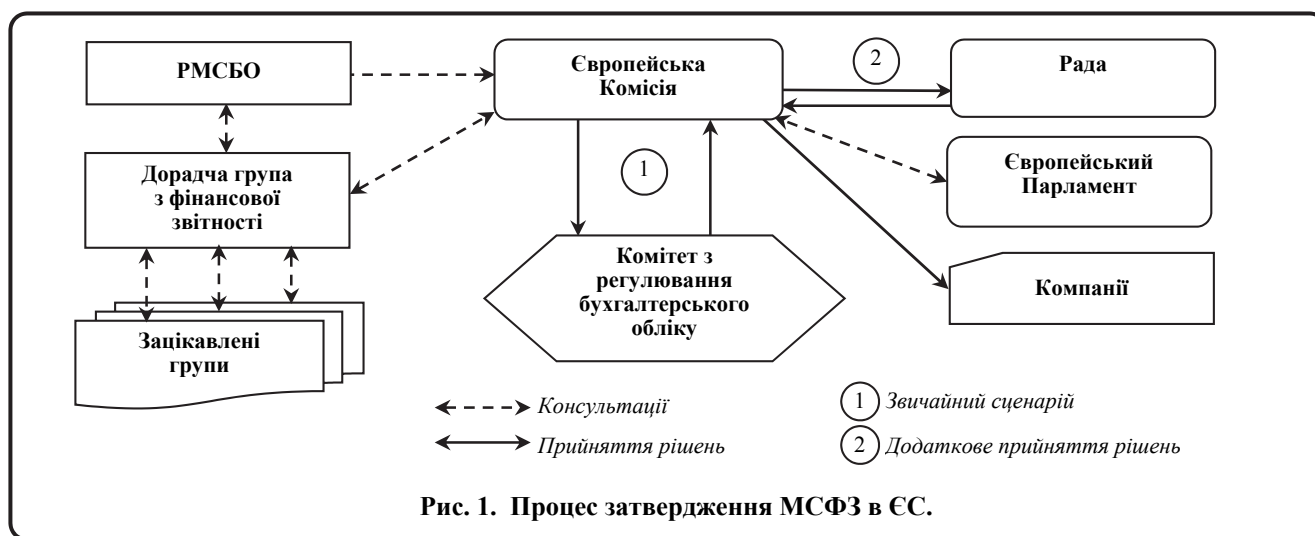
Дорадчу Групу з європейської фінансової звітності було створено у червні 2001 року. До її складу входять представники бухгалтерської професії, користувачі фінансової звітності, національних орга-

нів, що встановлюють стандарти бухгалтерського обліку.

Головними завданнями Дорадчої Групи є:

- проведення технічної експертизи для Європейської Комісії щодо використання МСФЗ у ЄС;
- участь у процесі прийняття МСФЗ Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- координація в межах ЄС розробок і поглядів щодо МСФЗ.

Прийняті міжнародні стандарти фінансової звітності публікуються повністю на кожній офіційній мові Співтовариства, у вигляді Регламенту Комісії в Офіційному віснику Європейського Союзу. В узагальненому вигляді процес схвалення МСФЗ в ЄС має наступний вигляд (рис. 1).



Поряд з цим важливе значення має процес моніторингу і забезпечення дотримання МСФЗ.

В ЄС цю функцію виконує Комітет європейських органів регулювання ринку цінних паперів (CESR). Одними з ключових цілей CESR є:

- здійснювати завчасний моніторинг розробки та прийняття МСФЗ в ЄС
- сприяти належному та послідовному застосуванню МСФЗ лістинговими компаніями ЄС через координацію наглядової діяльності національних органів та обмін інформацією;
- здійснювати моніторинг розвитку подій в Європі в галузі аудиту.

Отже, в ЄС створено реальний механізм затвердження та застосування МСФЗ (рис. 2).

Законодавчі та нормативні акти ЄС в сукупності називають «acquis communautaire» (здобутки європейської спільноти).

«Acquis communautaire» охоплюють прямі законодавчі акти (угоди), підзаконні акти, а також прецедентне право.

До підзаконних актів належать регламенти, директиви, рішення та рекомендації.

Регламенти (Regulations) можуть приймати Європейський Парламент і Рада (застосовуючи процедуру спільного рішення), Рада окремо або окремо Комісія ЄС. Регламенти застосовуються і є обов'язковими до виконання безпосередньо в усіх державах-членах, і вони вступають в силу без додаткового затвердження відповідного національного законодавства. Регламенти є нормативними актами, котрі найбільш тісно пов'язані з національним законодавством, і їх застосовують, коли абсолютно необхідно досягти певної уніфікації. Регламенти набувають чинності через 20 днів після опублікування в офіційному виданні, або ж моменту, вказаного в них.



Директиви є обов'язковими в плані завдань і строків, вказаних у них, але форми та засоби досягнення цілей, окреслених у них, можуть обирати національні органи влади. Директиви мають бути прийнятими на рівні національного законодавства відповідно до процедур, визначених окремо кожною державою-членом. Вони набувають чинності через 20 днів після опублікування в офіційному виданні, або ж з моменту, вказаного в них; однак, термін імплементації директиви у національне законодавче поле зазвичай коливається між 18 та 24 місяцями з дня опублікування.

Рішення мають обов'язковий характер і їхнє виконання тими, кого вони стосуються, є обов'язковим в усіх аспектах. Для дотримання рішень ЄС не потрібні додаткові законодавчо-регулятивні акти на рівні національного законодавства. Рішення може адресуватися до будь-якого або ж до усіх держав-членів, суб'єктів господарської діяльності чи окремих осіб.

Рекомендації, роз'яснювальні звернення і коментарі Комісії не носять обов'язкового характеру і вважаються «рекомендаційними положеннями». Вони розглядаються як «правила, котрі не мають юридичної сили, проте можуть мати практичний вплив». Часто вони є відправною точкою для впровадження законодавства ЄС у певній сфері.

Основними актами ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту є такі.

1. Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту та Ради від 19 липня 2002 року про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані звіти окремих видів компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС.

3. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС.

4. Директива Ради від 19 грудня 1991 року про річні звіти і консолідовані звіти страхових підприємств (91/674/ЄЕС).

5. Директива 86/635/ЄЕС від 8 грудня 1986 року щодо річної звітності та консолідованої звітності банків та інших фінансових установ.

6. Директива Ради 89/117/ЄЕС від 13 лютого 1989 року щодо зобов'язання стосовно публікації щорічних бухгалтерських документів структурними підрозділами кредитних та фінансових установ, що створені в державах-членах, головний офіс яких знаходиться на території іншої держави-члена.

7. Директива Ради 89/666/ЄЕС від 21 грудня 1989 року про вимоги щодо розкриття інформації філіями окремих видів компаній, відкритими у державі-члені, на які поширюється дія права іншої держави.

8. Рішення № 14-64 від 8 липня 1964 року про торгові книги та бухгалтерські документи, які підприємства повинні надавати для контролю з боку посадових осіб або агентів вищого органу, які здійснюють перевірки та контрольні інспекції щодо цін.

9. Рекомендація Комісії від 30 травня 2001 про визнання, оцінку та розкриття питань, пов'язаних з довіллями у річній звітності та звітах товариств [нотифікована під номером С(2001) 1495] (2001/453/ЄС).

Згідно з Додатком XXXV до Угоди про асоціацію Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у наступні встановлені терміни з дати набрання чинності цією Угодою:

– Четверта Директива Ради від 25.07.1978, що базується на статті 54(3)(«g») Договору про заснування ЄС щодо річних рахунків окремих типів компаній (№ 78/660/ЄЕС) – протягом 3 років ;

– Сьома Директива Ради від 13.06.1983, що базується на статті 54(3)(«g») Договору про заснування ЄС щодо консолідованих рахунків (№ 83/349/ЄЕС) – протягом 3 років;

– Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19.07.2002 про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – протягом 2 років;

– Директива № 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради від 17.05.2006 про обов'язковий аудит річних рахунків та консолідованих рахунків, що вносить зміни до директив Ради № 78/660/ЄЕС та № 83/349/ЄЕС та яка скасовує Директиву Ради № 84/253/ЄЕС – протягом 3 років.

Оскільки згадані вище Четверту та Сьому Директиви замінила Директива 2013/34/ЄС, по суті Україна має впровадити положення Регламенту (ЄС) № 1606/2002 [5] та двох директив: Директиви 2013/34/ЄС [6] та Директиви 2006/43/ЄС [7].

Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 р. визначає, що, починаючи з 1 січня 2005 р., компанії, які регулюються національним правом держав-членів, зобов'язані готувати свою консолідовану звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС.

Поряд з цим, згідно з регламентом (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 р. держави-члени можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ також щодо річної звітності компаній, які здійснюють публічну підписку (лістингових компаній) та консолідованої та/або річної звітності компаній, які не здійснюють публічної підписки (нелістингових компаній).

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПОЛОЖЕНЬ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ З ЄС ЩОДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Рішенням Уряду України від 17.09.2014р. був затверджений План імплементації Угоди про асоціацію з ЄС, яким передбачено її виконання до 2017 року [8]. Начальник управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України О. Канцуров вважає, що приведення законодавства у сфері бухгалтерського обліку в Україні у відповідність до Директив Євросоюзу виконати не дуже складно, оскільки «ми повністю відповідаємо нормативним документам Європарламенту та Єврокомісії, навіть розширили цю сферу і маємо міжнародні стандарти для індивідуальної фінансової звітності публічних акціонерних товариств, страховиків та інших суб'єктів фінансового сектору» [9].

Таке твердження викликає здивування та стурбованість. Дійсно, вимога щодо застосування МСФЗ в Україні поширюється не лише на консолідовану, а й на індивідуальну фінансову звітність зазначених вище суб'єктів. З табл. 1 видно, що такий підхід характерний для «новачків» ЄС, зокрема Кіпру, Чеської Республіки, Естонії, Хорватії, Литви, Мальти, Румунії, а також Греції. Крім того, Україна, поряд з Ірландією та Люксембургом, є прикладом найбільш ліберальної політики, яка передбачає можливість добровільного застосування МСФЗ для усіх інших суб'єктів господарювання.

ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ У ДЕРЖАВАХ-ЧЛЕНАХ ЄС

Держави	Лістингові компанії	Інші компанії	
	Річна звітність	Консолідована звітність	Річна звітність
Австрія	Не дозволено	Дозволено для усіх	Не дозволено
Бельгія	Вимагається для деяких	Вимагається для деяких / дозволено для усіх інших	Вимагається для деяких
Болгарія	Вимагається для деяких	Вимагається для усіх	Вимагається для усіх
Кіпр	Вимагається для усіх	Вимагається для усіх	Вимагається для усіх
Чехія	Вимагається для усіх	Дозволено для усіх	Дозволено для деяких
Німеччина	Не дозволено	Дозволено для усіх	Не дозволено
Данія	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Дозволено для усіх	Дозволено для деяких
Естонія	Вимагається для усіх	Вимагається для деяких/ дозволено для усіх інших	Вимагається для деяких/ дозволено для усіх інших
Греція	Вимагається для усіх	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Вимагається для деяких/дозволено для деяких
Іспанія	Не дозволено	Вимагається для деяких/ дозволено для усіх інших	Не дозволено
Фінляндія	Дозволено для деяких	Дозволено для усіх	Дозволено для деяких
Франція	Не дозволено	Дозволено для усіх	Не дозволено
Хорватія	Вимагається для усіх	Вимагається для деяких	Вимагається для деяких
Угорщина	Не дозволено	Дозволено для усіх	Не дозволено
Ірландія	Дозволено для усіх	Дозволено для усіх	Дозволено для усіх
Італія	Вимагається для деяких	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Вимагається для деяких/дозволено для деяких
Литва	Вимагається для усіх	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Вимагається для деяких/дозволено для деяких
Люксембург	Дозволено для усіх	Дозволено для усіх	Дозволено для усіх
Латвія	Вимагається для деяких	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Вимагається для деяких
Мальта	Вимагається для усіх	Вимагається для деяких, дозволено для усіх інших	Вимагається для деяких, дозволено для усіх інших
Нідерланди	Дозволено для усіх	Дозволено для усіх	Дозволено для деяких
Польща	Дозволено для усіх	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Дозволено для деяких
Португалія	Вимагається для деяких, дозволено для усіх інших	Вимагається для деяких, дозволено для усіх інших	Дозволено для деяких
Румунія	Вимагається для усіх	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Вимагається для деяких
Швеція	Не дозволено	Дозволено для усіх	Не дозволено
Словенія	Дозволено для усіх	Вимагається для деяких/дозволено для деяких	Вимагається для деяких/дозволено для деяких
Словаччина	Дозволено для усіх	Вимагається для деяких	Вимагається для деяких/дозволено для деяких
Великобританія	Дозволено для усіх	Дозволено для деяких	Дозволено для деяких

Джерело: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/legal_framework/20140718-ias-use-of-options_en.pdf

Поряд з тим Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі Закон про бухгалтерський облік) обмежує можливість застосування МСФЗ в Україні.

Стаття 1 Закону про бухгалтерський облік містить таке визначення міжнародних стандартів фінансової звітності: «...прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, – документи,

якими визначено порядок складання фінансової звітності» [10].

Згідно з Регламентом (ЄС) №1606/2002 міжнародні стандарти означають Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), а також відповідні тлумачення (SIC та IFRIC тлумачення), наступні доповнення цих стандартів тлумачень, стандарти або тлумачення, опубліковані або прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

Отже, під визначення МСФЗ підпадають лише два види документів, прийнятих МСБО, а саме стандарти та тлумачення. Інші документи, зокрема Концептуальна основа фінансової звітності [11] не є Міжнародними стандартами фінансової звітності, на що прямо вказано у передмові згаданої Концептуальної основи.

Виходячи з цього, можна констатувати, що визначення, наведене у Законі про бухгалтерський облік, довільно розширює склад МСФЗ.

Також стаття 1 Закону про бухгалтерський облік розглядає фінансову звітність винятково як бухгалтерську звітність.

Втім значну питому вагу фінансової звітності за МСФЗ становлять примітки, в яких більша частина інформації містить опис облікової політики, припущення та судження фахівців, подій після звітної дати тощо. У Концептуальній основі фінансової звітності з цього приводу зазначено, що фінансові звіти подають економічні явища у словах та числах (п. ЯХ12) та великою мірою базуються на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах (п. М11).

Отже уявлення про фінансову звітність як про винятково бухгалтерську звітність є помилковим. Як наслідок, керівники вітчизняних підприємств складання фінансової звітності за МСФЗ часто вважають прерогативою бухгалтерії. Проте бухгалтери апіорі не можуть здійснити усі припущення та судження, надати інформацію щодо ризиків та непевностей тощо.

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перелічені у статті 4 Закону про бухгалтерський облік, не в повній мірі відповідають МСФЗ. Наприклад, в МСФЗ, в якості принципів зазначені лише нарахування та безперервність, а оцінка за історичною собівартістю вже не завжди є пріоритетною. Частина принципів, наведених в Законі про бу-

хгалтерський облік, в Концептуальній основі фінансової звітності розглядаються як її якісні характеристики. При цьому обачність вже не згадується у складі якісних характеристик МСФЗ.

Згідно із статтею 5 Закону про бухгалтерський облік, підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України. Це означає, що фінансову звітність за МСФЗ в Україні можна складати лише у гривні. Виходячи з цього, по суті вітчизняним підприємствам заборонено застосовувати положення МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» щодо переведення статей фінансової звітності в іноземну валюту або з однієї іноземної валюти в іншу.

Стаття 11 Закону про бухгалтерський облік встановлює, що форми фінансової звітності підприємств і банків та порядок їх заповнення встановлюються відповідно Міністерством фінансів України та Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Проте МСФЗ не визначають форми фінансових звітів, а містять лише мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо в цих звітах. Це дає можливість врахувати особливості діяльності окремих підприємств і суттєвість інформації для користувачів фінансової звітності.

Централізоване встановлення форм фінансової звітності не дозволяє суб'єктам господарювання застосовувати положення і облікові політики МСФЗ у повному обсязі.

Стаття 13 Закону про бухгалтерський облік передбачає, що проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати. На відміну від цього, згідно з МСБО 34 «Проміжна звітність» проміжна звітність включає, як мінімум, стислі фінансові звіти (стислий звіт про фінансовий стан, стислий звіт про сукупний прибуток, стислий звіт про зміни у власному капіталі, стислий звіт про рух грошових коштів) та вибіркові пояснювальні примітки. Тому квартальна звітність у складі лише балансу і звіту про фінансові результати не відповідає МСФЗ.

Нарешті, стаття 12-1 визначає, що МСФЗ застосовуються для складання фінансової звітності, якщо вони не суперечать Закону про бухгалтерський облік. З урахуванням викладеного вище, це означає, що вітчизняні суб'єкти господарювання не можуть:

1) складати фінансову звітність в іноземних валютах за МСФЗ;

2) складати проміжну фінансову звітність за МСФЗ;

3) обирати склад статей звітності з урахуванням особливостей своєї діяльності.

О. Канцуров вважає труднощі, пов'язані з уніфікованими формами фінансової звітності тимчасовими і закликає розкривати у примітках все, що неможливо вмістити у затверджені стандартні форми [12].

Проте з такою точкою зору повністю погодитись неможливо, вибір форм фінансових звітів по суті є складовою обліковою політикою підприємства. А згідно з п. 18 МСБО 1 «суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями» [13].

Тому, наприклад, відсутність порівняльної інформації безпосередньо у фінансових звітах, а наведення її у примітках означатиме невідповідність такої звітності МСФЗ.

Внаслідок цього фінансова звітність вітчизняних підприємств, які зобов'язані застосовувати МСФЗ, складена за формами, встановленими Мінфіном, не є фінансовою звітністю загального призначення, яка відповідає усім положенням МСФЗ. Це, як справедливо зауважив В. Липинський, є профанацією самої ідеї впровадження міжнародних стандартів [14, с.53].

Для усунення розглянутих проблем, пов'язаних із практичним запровадженням МСФЗ, необхідно внести відповідні зміни до Закону про бухгалтерський облік та інші нормативні акти.

Як вже зазначалося вище, регламенти ЄС вступають в силу без додаткового затвердження відповідного національного законодавства. Тому слід виключити п.1 статті 12-1 Закону про бухгалтерський облік і відмінити усі підзаконні акти, які обмежують можливість застосування МСФЗ у повному обсязі. У Законі про бухгалтерський облік доречно залишити лише визначення кола суб'єктів, які зобов'язані застосовувати МСФЗ і дозвіл щодо їх добровільного використання іншими суб'єктами господарювання.

У 2007-2013 роках усі євроінтеграційні зусилля уряду України у сфері бухгалтерського обліку були спрямовані на запровадження МСФЗ, а Директивам ЄС не приділяли належної уваги. Наразі ця тенденція зберігається. Постановою Кабінету України від 7.11.2013р. №820 [15] внесено зміни до Стратегії за-

стосування МСФЗ в Україні, які передбачають зокрема адаптацію національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів шляхом удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у зв'язку з прийняттям нових та внесенням змін до чинних міжнародних стандартів. Як бачимо про адаптацію до Директив ЄС взагалі не йдеться.

Результати проведеного аналізу [16] свідчать про суттєві відмінності у підходах щодо фінансової звітності в ЄС і в Україні:

1. Директиви ЄС встановлюють вимоги до фінансової звітності лише товариств з обмеженою відповідальністю, а в Україні ці вимоги стосуються усіх підприємств.

2. Законодавство України вимагає від великих і середніх підприємств п'ять форм фінансової звітності проти трьох, які встановлені Директивою 2013/34/ЄС. При цьому формати балансу і вимоги до приміток наведені у згаданій Директиві не відповідають формі балансу і змісту приміток, які передбачені чинними нормативними актами в Україні.

3. Законодавство України на відміну від Директиви 2013/34/ЄС не вимагає обов'язкового аудиту фінансової звітності великих і середніх товариств з обмеженою відповідальністю.

4. В Україні не передбачено звільнення середніх і малих груп товариств від складання консолідованої фінансової звітності.

5. В Україні не вимагається публікація звіту керівництва товариства, а оприлюднювати річну фінансову звітність зобов'язані лише ПАТ, підприємства-емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікати фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи.

6. В Україні спрощена фінансова звітність, передбачена П(с)БО 25 встановлює однакову кількість показників для суб'єктів малого підприємництва і суб'єктів мікропідприємництва.

7. На відміну від України, законодавство ЄС не передбачає застосування МСФЗ для малих і середніх підприємств.

Отже твердження про повну відповідність законодавства України з бухгалтерського обліку нормативним документам Європарламенту та Єврокомісії не відповідає дійсності.

В. Пархоменко [17] зазначає, що імплементація

Директив ЄС у законодавство України потребує виконання нормо-проектної роботи з розподілом на такі етапи її практичної реалізації:

1) підготовка і прийняття змін до відповідних законів, указів та актів;

2) підготовка пропозицій з перегляду підзаконних актів регуляторних органів.

При цьому, на мою думку, слід чітко визначити, які саме положення Директив ЄС слід імплементувати на рівні законів, а які включити до підзаконних актів.

Тому процес імплементції має бути спочатку спланований як єдиний процес, а виконувати його дійсно можна послідовно або паралельно послідовно.

З урахуванням цього, на рівні закону необхідно встановити вимоги щодо складу, аудиту та публікації звітності різних видів підприємств, а у підзаконних актах викласти відповідні методологічні положення та процедурні питання.

Проведений аналіз [16] змісту Директиви 2013/34/ЄС дозволяє сформулювати пропозиції з цього питання (табл. 2).

Таблиця 2

ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПОЛОЖЕНЬ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС У ЗАКОНОДАВЧІ АКТИ УКРАЇНИ

Положення Директиви 2013/30/ЄС	Акти, до яких пропонується включити положення Директиви
Стаття 1 Сфера поширення	Закон про бухгалтерський облік
Стаття 2 Дефініції	Закон про бухгалтерський облік НП(с)БО
Стаття 3 Категорії компаній та груп	Господарський кодекс України
Глава 2 Загальні положення і принципи Глава 3 Баланс і звіт про прибуток та збиток Глава 4 Примітки до фінансових звітів Глава 9 Положення щодо винятків та обмеження винятків	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
Глава 5 Управлінський звіт Глава 10 Звіт про платежі уряду	Закон про бухгалтерський облік
Глава 6 Консолідована фінансова звітність Статті 21–23 Статті 24–29	Закон про бухгалтерський облік НП(С)БО 2
Глава 7 Публікація	Закон про бухгалтерський облік
Глава 8 Аудит Стаття 34 Стаття 35	Закон про бухгалтерський облік Закон про аудиторську діяльність

При цьому слід враховувати, що Директива 2013/30/ЄС стосується не лише фінансової звітності, а й інших складових річного звіту, зокрема звіту керівництва та звіту про платежі уряду.

С. Зубілевич [3] помилково вважає ці звіти складовою фінансової звітності.

Втім Директива 2013/30/ЄС розглядає такі звіти як пов'язані з фінансовою звітністю, але стаття 4 цієї директиви не включає їх до складу останньої. Це цілком узгоджується з міжнародною практикою включення звіту керівництва до складу річного звіту, де його чітко виокремлюють від фінансової звітності.

Тому, можливо, доречно змінити назву Закону, а саме: Закон України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні». Це дасть можливість виокремити вимоги до інших видів звітності суб'єктів господарювання та способів їх подання (вимоги щодо еле-

ктронної звітності). В цьому контексті конче необхідно переглянути порядок формування статистичної фінансової інформації. В умовах диференціації вимог до фінансової звітності, її показники вже не можуть бути безпосередньо узагальнені з метою статистичних спостережень.

Поряд з цим, слід виключити з Закону про бухгалтерський облік положення, які не враховують нові реалії щодо диференціації вимог до звітності різних суб'єктів господарювання.

Передусім це стосується п.1 статті 6, яким визначено, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Зрозуміло, що в умовах диференціації правила не можуть бути єдиними. Тому головним завданням державного ре-

гулювання обліку є створення умов для забезпечення інформаційних потреб користувачів звітності.

Також слід виключити статтю 4 Закону про бухгалтерський облік, оскільки перелік принципів бухгалтерського обліку, наведений у Директиві 2013/34/ЄС не узгоджується з принципами, зазначеними в МСФЗ.

Тому принципи, перелічені у статті 6 Директиви 2013/34/ЄС можна включити до НП(с)БО.

На думку О. Канцурова «...нормотворча діяльність має супроводжуватись формуванням свідомості наших бухгалтерів і аудиторів як фахівців європейського типу, для них професійні стандарти, етична поведінка, ділова репутація є базовими цінностями. З тим багажем негативу, який є сьогодні, ми не можемо прийти до Європейського Союзу. Ми маємо змінити внутрішній підхід до професії, а не лише наше законодавство» [9].

Абсолютно вірні слова людини, яка безпосередньо причетна до цього негативу. Саме за участі О. Канцурова було запроваджено складання звітності згідно з МСФЗ за уніфікованими формами, що змусило бухгалтерів і аудиторів порушувати професійні стандарти.

Наприклад, аудиторський звіт містить висновок, що фінансова звітність ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля» відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан на 31.12.2012 року та її фінансові результати, і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату і відповідає положенням Міжнародних стандартів фінансової звітності [6]. Але фактично ця звітність складена за формами фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р № 87 і не містить розкриття всієї інформації, яка вимагається МСФЗ. Усвідомлюючи це, аудитор наводить додаткову інформацію про те, що «невідповідності і відхилення не є суттєвими і в цілому не спотворюють фінансовий стан Товариства. Не повне застосування МСФЗ 1 та не повне розкриття інформації у фінансовій звітності відповідно вимогам МСФЗ є результатом недосконалого законодавства України, яке унеможлиблює вільне застосування всіх МСФЗ» [18].

Проте згідно з п.16 МСБО 1 «суб'єкт господарювання не повинен характеризувати фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, якщо вона не відповідає усім вимогам МСФЗ» [13]. У свою чергу згідно з МСА 700 [19] в цьому випадку аудитор по-

винен надати модифікований висновок. Замість цього в згаданому аудиторському висновку наведено інформацію про вплив переходу від обліку за П(С)БО до МСФЗ станом на 31 грудня 2012 року, яку згідно МСФЗ 1 слід розкривати у першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Як бачимо суб'єкт господарювання порушує вимоги МСФЗ, а аудитор порушує положення МСА.

Провокуючи аудиторів і бухгалтерів на такі порушення, в Мінфіні вважають, що контроль якості фінансової звітності має здійснюватись з мінімальною участю держави, а основна роль у такому контролі належить аудитору [20]. Така точка зору не відповідає механізму забезпечення застосування МСФЗ в ЄС (рис. 2), в якому аудиторська думка є лише одним з елементів. Важливу роль у процесі забезпечення дотримання стандартів відіграють запобіжні заходи та дії регуляторних органів. Тому в Законі про бухгалтерський облік слід чітко визначити суб'єкти контролю за дотриманням стандартів бухгалтерського обліку та їх завдання.

В свою чергу, для зростання якості аудиторської діяльності в Україні необхідно вирішити низку проблем, пов'язаних з імплементацією положень Директиви №2006/43/ЄС.

Перелік цих проблем наведено у статті О.А. Петрик [4], а їх розв'язання потребує внесення необхідних змін до Закону України про аудиторську діяльність, створення дієвого органу суспільного нагляду за аудитом, забезпечення незалежності аудиторів тощо.

Проте ці питання досі залишаються предметом дискусії, яка свідчить про неспівпадіння інтересів їх учасників.

Одним з найбільш дискусійних питань є формування складу Аудиторської палати України (АПУ).

На думку О. Канцурова те, що в АПУ більшість становлять представники професії ставить під сумнів необхідність реалізації політики Президента (на момент обговорення – В. Януковича – *примітка автора*) і уряду [21].

Л.Г. Ловинська вважає, що концентрація регулювання аудиторської діяльності в одному органі – АПУ – є монополізмом, який створює передумови для корупції [21]. При цьому не вважається монополізмом повний контроль з боку керівництва ДННУ «Академія фінансового управління» над Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, який досі зберігається. В

результаті усі проекти розроблені ДННУ «Академія фінансового управління» розглядає і схвалює орган (Методологічна рада), який очолює керівник згаданої академії. Чи є це конфліктом інтересів? Чи створює це умови для корупції? Питання скоріше риторичні.

Не випадково в проєкті закону «Про аудиторську діяльність», запропонованому Мінфіном, передбачалось ввести до складу АПУ представника Методологічної ради з бухгалтерського обліку для забезпечення чисельної переваги представників урядових установ.

Як бачимо, під гаслом євроінтеграції триває боротьба за контроль над АПУ.

Переконаний, що соратники і співавтори М. Азарова, які продовжують впливати на регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в Україні дуже далекі від європейських цінностей і не здатні кваліфіковано забезпечити імплементацію розглянутих Директив ЄС. Тому передумовою успішного виконання Плану імплементації Угоди про асоціацію з ЄС є зміни в інститутах регулювання бухгалтерського обліку і аудиту, зокрема, усунення від євроінтеграційних процесів ставлеників команди В. Януковича.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Розглянуті у статті питання дають змогу дійти певних висновків.

1. Угода про асоціацію передбачає запровадження в Україні Регламентів і Директив ЄС з бухгалтерського обліку та аудиту.

2. Для успішної імплементації положень Угоди про асоціацію з ЄС щодо бухгалтерського обліку і аудиту необхідно здійснити комплекс заходів методологічного та організаційного характеру, які охоплюють зокрема:

- перегляд відповідних нормативно-правових актів;
- перегляд порядку формування статистичної фінансової інформації;
- чіткий розподіл функцій щодо контролю та забезпечення дотримання МСФЗ і НП(с)БО;
- кадрові зміни, спрямовані на залучення до проведення зазначених вище заходів високопрофесійних і патріотично налаштованих працівників;
- перегляд механізму формування та функціонування Методологічної ради бухгалтерського обліку.

3. Дотримання Регламенту (ЄС) №1606/2002 потребує виключення з Закону про бухгалтерський облік положень, які обмежують застосування МСФЗ.

4. Положення Директиви 2013/34/ЄС слід імплементувати шляхом внесення змін до Господарського кодексу України, Закону про бухгалтерський облік, Закону про аудиторську діяльність, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

5. Імплементація положень Директиви 2006/43/ЄС потребує передусім перегляду Закону України «Про аудиторську діяльність».

6. Подальші дослідження доречно зосередити на розробленні положень відповідних нормативно-правових актів, які забезпечать виконання Угоди про асоціацію.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Закон** України Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною з однієї сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з іншої сторони від 16 вересня 2014 року №1678-VII // Голос України. – 2014. – 17 вересня. – №177.

2. **Угода** про асоціацію між Україною з однієї сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з

іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

3. **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. 3–15.

4. **Петрик О.А.** Проблеми адаптації законодавства у сфері аудита до положень 43 Директиви ЄС та Зеленої

книги «Політика аудиту: уроки кризи» / О.А. Петрик // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – Випуск 35. – Львів: Львівська комерційна академія, 2011. – С. 265 – 268.

5. **Regulation** (EC) № 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002R1606:EN:NOT>.

6. **Directive** 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European Parliament and of the Council [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>

7. **Directive** 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0043&from=EN>

8. **Уряд** затвердив план імплементації Угоди про асоціацію з ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=247609789.

9. **Бухгалтери** та аудиторі обговорили звітність за МСФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/1041?view=material

10. **Закон** України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами і доповненнями від 16.07.99 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

11. **Концептуальна** основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

12. **III щорічна** конференція – «МСФО в Україні:

практический опыт внедрения» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://n-auditor.ru/ru/component/na_archive/936.html?view=material

13. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364242/file/ias-01.pdf>.

14. **Липинський В.** МСФЗ для місцевих / В. Липинський // Бухгалтерія. – 2012. - №6. – С.53.

15. **Постанова** Кабінету Міністрів України від 7.11.2013р. №820 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. №419 і розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/820-2013-%D0%BF>.

16. **Голов С.** Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №1. – С. 3–17.

17. **Пархоменко В.** Євроконвергенція бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №8. – С. 3–4.

18. **Аудиторський** висновок (звіт незалежного аудитора) від 10 березня 2013 року щодо фінансової звітності публічного акціонерного товариства «ДТЕК Павлоградвугілля» станом на 31 грудня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtek.com/library/file/vivodi-auditora-po-sostojaniju-na-31-12-2012-g-rao-dtek-pavlogradugolj.pdf>.

19. **Міжнародний** стандарт аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» // Міжнародні стандарти контролю, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року. Частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf

20. **Трудности** перехода глазами чиновничества [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gaap.in.ua/archives/1860>.

21. **Аудиторську** діяльність – до стандартів ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://n-auditor.net/uk/component/na_archive/397?view=material.

В статье рассмотрена система регулирования бухгалтерского учета и аудита в ЕС. Определены пути имплементации Соглашения об ассоциации с ЕС в сфере бухгалтерского учета и аудита.

Ключевые слова: Директивы ЕС, МСФЗ, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, аудит, имплементация.

The article deals with the system of regulation of accounting and audit in European Union. Defined directions of implementation of Ukraine–European Union Association Agreement in the field of accounting and audit.

Keywords: EU Directives, IFRS, accounting, financial reporting, audit, імплементація.