

ДИРЕКТИВА 2013/34/ЄС ЩОДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ТА НАПРЯМИ ЇЇ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ В НОРМАТИВНУ БАЗУ УКРАЇНИ

АЛЛА ОЗЕРАН,

канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку підприємницької
діяльності ДВНЗ «КНЕУ
імені Вадима Гетьмана»

У статті здійснений критичний аналіз положень Директиви 2013/34/ЄС «Щодо річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних з ними звітів окремих типів підприємств» та виявлені проблемні питання, які можуть виникнути під час її імплементації у національне законодавство з бухгалтерського обліку. Сформульовані пропозиції щодо напрямів гармонізації нормативної бази України з Директивою 2013/34/ЄС та МСФЗ.

Ключові слова: гармонізація, Директива 2013/34/ЄС, імплементація, МСФЗ, система фінансової звітності.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Протягом більше ніж тридцять років завдання щодо подолання розбіжностей між національними економіками європейських країн у сфері практики бухгалтерського обліку виконували Четверта Директива «Форма та зміст річного фінансового звіту компаній» (1978 р.) та Сьома Директива «Вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності та методи підготовки» (1983 р.), які являли собою у певному сенсі «політичний компроміс». Мюллер Г., Гернон Х. та Мік Г. вказували на проблематичність реалізації цих Директив у повному обсязі через суттєві відмінності у соціально-економічних традиціях країн-учасниць. Разом з тим, вони вважали: «зусилля ЄС заслуговують пильної уваги насамперед тому, що це перша спроба підвести законодавчі основи під уніфіковані стандарти, що розробляються» [1, с. 47].

У директиви кілька разів вносилися поправки, але вони не були предметом фундаментального перегляду з моменту їх випуску. За словами чеської дослідниці Марцели Жарової (Marcela Žárová), поправки, що стосувались нових вимог до розкриття у річній звітності, правил оцінювання елементів звітності, включаючи докладні положення щодо обліку за справедливою вартістю, врешті-решт зробили директиви складними для читання. Більш того, багатоваріантність позначилася на порівнянності національних фінансових звітів держав – членах ЄС [2].

З урахуванням сталих тенденцій міжнародної інтеграції можна було очікувати їх оновлення на засадах МСФЗ або їх скасування, оскільки Європейська комісія неодноразово заявляла про те, що розглядає МСФЗ як підходящу основу для гармонізації фінансової звітності всередині ЄС. Проте, на зміну вищезазначеним директивам Європейський парламент 26

червня 2013 року ухвалив нову Директиву № 2013/34/ЄС «Щодо річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних з ними звітів окремих типів підприємств» [3], з положеннями якої країни-учасниці ЄС зобов'язані синхронізувати своє національне законодавство. Питання про модернізацію існуючої законодавчої бази формування фінансової звітності, яка базуватиметься на нормах цієї Директиви, доведеться вирішувати й Україні як один із заходів імплементації Угоди про асоціацію між Україною з однієї сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з іншої, яку ратифіковано Верховною Радою України 16 вересня 2014 року [4].

Необхідно відзначити, що приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire* було умовою виконання Угоди про партнерство і співробітництво з Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року [5]. Втім заходи, що здійснювалися у напрямі адаптації законодавства України у сфері бухгалтерського обліку до *acquis communautaire*, обмежувалися, як зауважив проф. С. Ф. Голов, лише «запровадженням МСФЗ, ігноруючи Директиви ЄС» [6, с. 4], а питання узгодження фінансової звітності українських підприємств з вимогами ЄС «не були об'єктом серйозного дослідження» [7, с. 143].

Розгляду вимог Директиви 2013/34/ЄС та окремим аспектам впровадження її норм у бухгалтерське законодавство України присвячені публікації С. Ф. Голова [6, 8], С. Зубілевич [9], В.М. Метелиці [10], В. Пархоменка [11]. Проте аналіз положень Директиви 2013/34/ЄС, а також вивчення і систематизація досліджень науковців дозволили нам сформулювати

деякі думки відносно «сильних» та «слабких» сторін Директиви 2013/34/ЄС та практичних аспектів її імплементації у національну нормативну базу з бухгалтерського обліку.

Метою статті є критичний аналіз вимог Директиви 2013/34/ЄС та визначення напрямів її імплементації у нормативну базу України.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПОЛОЖЕНЬ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС

Основною метою Директиви 2013/34/ЄС декларується впровадження системи регулювання, яка забезпечить:

- скорочення кількості адміністративних процедур, особливо для малих і середніх підприємств (далі – МСП);
- досягнення відповідного балансу між інтересами користувачів фінансової звітності та намаганням підприємств уникнути надмірного тягаря вимогами до звітності;
- узгодження фінансової звітності у країнах ЄС, у тому числі однаковість вимог до МСП на території усього Євросоюзу, підвищення якості та порівнянності фінансової інформації [3].

Проте вивчення вимог Директиви 2013/34/ЄС дозволило зробити висновок про неповне забезпечення задекларованих у ній принципів, а також сформулювати деякі міркування відносно проблем, що можуть виникнути при її імплементації.

По-перше, результати дослідження робочої групи з бухгалтерського обліку та консолідованої звітності за МСФЗ у Європі (EUROPEAN RECORDS OF IFRS CONSOLIDATED ACCOUNTS, ERICA WG) свідчать: Директива 2013/34/ЄС не забезпечує міжнародної порівнянності, оскільки вона передбачає два формати звіту про прибутки і збитки (за функціями і за економічною сутністю) та два формати бухгалтерського балансу (горизонтальний і вертикальний) [12]. Крім того, фахівці Європейської Федерації Бухгалтерів та Аудиторів Малих і Середніх Підприємств (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs, EFAA) наголошують на значній кількості варіантів ведення бухгалтерського обліку, якими можуть скористатися країни-члени під час транспонування вимог Директиви 2013/34/ЄС до національного законодавства, що також не полегшує порівнянність звітності [13].

По-друге, прийняття Директиви 2013/34/ЄС привело до додаткових розбіжностей з МСФЗ. Це є суттєвою проблемою впровадження Директиви з огляду на міжнародну гармонізацію обліку та тривале ре-

формування систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності країн-членів, особливо, «новачків», у напрямі узгодження з МСФЗ.

Слід відзначити: Директива 2013/34/ЄС орієнтована у першу чергу на середній і малий бізнес, регулювання фінансової звітності якого на інтернаціональному рівні здійснюється Міжнародним стандартом фінансової звітності для підприємств малого і середнього бізнесу (далі – МСФЗ для підприємств МСБ), який на сьогоднішній день прийнятий у 58 країнах світу (у тому числі, у 8 країнах Європи). Втім Європейська комісія вважає, що застосування МСФЗ для підприємств МСБ є трудомістким порівняно з Директивою 2013/34/ЄС [14]. На думку EFAA, нова Директива усуває більшість перешкод, встановлених раніше законодавством ЄС для прийняття МСФЗ для підприємств МСБ [13]. Разом з тим, представники Європейської Комісії акцентують: не дивлячись на відсутність у Директиві 2013/34/ЄС посилання на МСФЗ для підприємств МСП, у країнах-членах ЄС немає заборони на його використання [14].

Водночас слід підкреслити гнучкість МСФЗ. Наприклад, МСФЗ для підприємств МСБ не містять кількісних критеріїв віднесення підприємств до малих і середніх. Основне ж нововведення Директиви 2013/34/ЄС - диференціація вимог до фінансової звітності залежно від категорій компаній у залежності від їх розміру, що по суті необхідно визнати її перевагою.

Незважаючи на встановлення Директивою 2013/34/ЄС лише мінімальних еквівалентних законодавчих вимог до обсягу фінансової інформації, яку повинні публікувати конкуруючі між собою підприємства, та дозвіл державам-членам більш детально розбивати статті, додавати проміжні результати та нові статті за умови дотримання встановленого формату, такий підхід засвідчує уніфікацію фінансової звітності на європейському просторі. Це не збігається з ідеологією МСФЗ, які передбачають гнучкий формат подання фінансових звітів, що запобігає накопиченню недоречної інформації.

По-третє, задеклароване в Директиві 2013/34/ЄС зниження «адміністративного навантаження» розуміється як можливість об'єднання окремих статей або можливість їх класифікації в інших статтях. Застосовуючи максимально можливі послаблення, передбачені Директивою для мікропідприємств, можна припустити, що обсяг звітності мікропідприємства буде включати:

- Баланс, який деталізуватиметься двома статтями в активі (Необоротні активи/Оборотні активи) та двома статтями у Пасиві (Власний капітал/Кредиторська заборгованість);

- Звіт про прибутки і збитки, який складатиметься із статей «доходи-витрати - податок на прибуток – прибуток (збиток)»;

- декілька приміток до фінансової звітності: позики керівництву, гарантії та події після дати балансу, без додаткових розшифрувань, пояснень та опису облікової політики.

Вибір такого занадто полегшеного варіанту може призвести до появи низки загроз, пов'язаних з практикою ведення бухгалтерського обліку, а саме:

- втрати аналітичності обліку. Наприклад, відсутність необхідності групувати статті витрат у звітності буде сприяти включенню усіх витрат в «загальний котел» (особливо, якщо керівництво не приділяє достатню увагу аналізу та плануванню витрат);

- зниження ступеню надійності інформації і недотримання задекларованого у Директиві принципу збалансованості інтересів користувачів, адже спрощені фінансові звіти не забезпечать достатньою інформацією для прийняття рішень окремих категорій користувачів: банки, лізингові компанії, інших позикодавців, які вимагатимуть від підприємства складання і подання особливої фінансової звітності, що стане додатковим навантаженням для її укладачів;

- втрати професійних знань та навичок і деградації професії у цілому через відсутність стандартів бухгалтерського обліку та застосування вкрай спрощених методів обліку.

Вчетверте, структура балансу (як горизонтальний, так і вертикальний формат) за Директивою 2013/34/ЄС порушує методичну основу аналізу фінансового стану, про що свідчить нечітке розмежування в ньому активів та зобов'язань на поточні і довгострокові, відхід від нетто-оцінок (наприклад, відображення неоплаченого капіталу в окремому розділі активу балансу, вилученого капіталу у складі короткострокових інвестицій).

Вп'яте, Директива 2013/34/ЄС породжує різного роду термінологічні суперечності. Наприклад, замість звиклих понять «знос» і «амортизація» використовується термін «корекція вартості». Критику викликає відсутність будь-яких роз'яснень з приводу обліку тих чи інших статей, що, на думку проф. С. Я. Зубілевич, буде утруднювати порівнянність фінансових звітів європейських компаній [9, с. 9], оскільки для урегулювання відображення даних об'єктів в обліку і звітності необхідно звертатись до національних або міжнародних стандартів.

Дискусійним питанням імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС є встановлення складу фінансової звітності підприємства. Директивою 2013/34/ЄС для всіх категорій підприємств, включаючи суб'єкти суспільного інтересу, передбачено три

форми фінансової звітності у складі балансу, звіту про прибутки і збитки та приміток до звітності проти п'яти форм, передбачених МСФЗ та встановлених Законом про бухгалтерський облік для усіх підприємств, крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва включає. Розбіжності у вимогах до комплектації звітності дали підставу проф. В.М. Пархоменку внести пропозиції щодо вилучення із вітчизняної нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку відсутні у Директиві форми фінансової звітності та/або окремі показники, зокрема, сегментну звітність, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал [11, с. 4]. Автор вважає такі кроки позитивно очікуваними у професійному середовищі, але з таким твердженням не можна погодитись з декількох причин.

По-перше, звіт про рух грошових коштів (далі – ЗРГК) є потужним інформаційним ресурсом у сучасній економіці. Слід підкреслити цінність та актуальність інформації ЗРГК для проведення фінансового аналізу, зокрема для оцінки ефективності діяльності суб'єкта господарювання, його ліквідності та платоспроможності, а також прогнозування банкрутства в основному завдяки тому, що дозволяє виключити вплив різноманітних систем розподілу витрат. З метою підвищення оперативності звітної інформації про грошові потоки підприємства та поліпшення управління ними необхідно ввести ЗРГК у склад проміжної фінансової звітності, що відповідатиме, своєю чергою, вимогам МСФЗ.

По-друге, відповідно до п. 1 ст. 4 Директиви 2013/34/ЄС країни-члени можуть вимагати від підприємств, які не є суб'єктами малого підприємництва, включати інші звіти у річну фінансову звітність додатково до тих, що визначені Директивою [3].

Враховуючи наведені вище недоліки Директиви 2013/34/ЄС та необґрунтованість окремих її вимог, вважаємо, що імплементацію її положень слід здійснювати шляхом розумного і зваженого їх застосування та не вводити радикальні інновації у структуру і зміст фінансової звітності України.

**НАПРЯМИ ПРИВЕДЕННЯ НОРМАТИВНИХ АКТИВІВ
З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ УКРАЇНИ У ВІДПОВІДНІСТЬ
З ДИРЕКТИВОЮ 201334/ЄС**

Враховуючи об'єктивну необхідність синхронізації законодавства України з вимогами Директиви 2013/34/ЄС, пропонуємо здійснити наступні заходи.

Першочергово, необхідно уточнити критерії розмежування віднесення підприємств з метою складання річної звітності. Господарський кодекс України (далі – ГКУ) [15] також передбачає поділ

суб'єктів господарювання за їх розміром, що за певних умов могло би бути основою для диференціації вимог до фінансової звітності, проте з метою досягнення максимальної порівнянності показників фінансової звітності окремої категорії підприємств на території ЄС варто скористатись критеріями розмежування, викладених у статті 3 Директиви 2013/34/ЄС. Критерії поділу підприємств згідно з ГКУ та Директивою 2013/34/ЄС наведені у табл. 1, яка свідчить, що класифікація підприємств відповідно до ГКУ та Директиви 2013/34/ЄС збігається тільки за одним критерієм – середньою кількістю працівників. Підсумок балансу в Україні взагалі не розг-

лядається як критерій, хоча необхідно визнати, що ці дані можуть гарантувати отримання об'єктивної інформації про розмір підприємства. Межі обсягу річного доходу в ГКУ є суттєво завищеними. Крім того, відповідно до Директиви 2013/34/ЄС аналізується чистий дохід підприємства (тобто за вирахуванням непрямих податків, знижок і повернень), до ГКУ – загальний дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). На нашу думку, Україні варто внести зміни у ГКУ, встановивши мінімальні границі, а в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (далі – Закон про бухгалтерський облік) використовувати поділ підприємств на основі норм ГКУ.

Таблиця 1

КРИТЕРІЇ РОЗМЕЖУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ЇХ РОЗМІРОМ ВІДПОВІДНО ДО ГОСПОДАРСЬКОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ТА ЗГІДНО З ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС

Критерії розмежування підприємств	Категорії підприємств			
	Мікро-підприємства	Малі	Середні	Великі
Відповідно до ГКУ				
Обсяг річного доходу від будь-якої діяльності, млн. євро*	≤2	≤10	≤50	>50
Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік), чол.	≤10	≤50	≤250	>250
Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС				
Валюта балансу, млн. євро**	0,350	≤4 Мах: 6	20	20
Чистий оборот, млн. євро**	0,700	≤8 Мах: 12	40	40
Середня чисельність працівників у фінансовому році, чол.	10	50	250	250

* Еквівалентна сума в грн. за середньорічним курсом НБУ

** Еквівалентна сума в грн. за курсом, опублікованим в Офіційному журналі Європейського Союзу на дату вступу у дію будь-якого правового акту, що встановлює ці суми

Необхідно відзначити: згідно з п. 10 ст. 3 Директиви 2013/34/ЄС у разі перевищення двох з трьох вказаних критеріїв протягом двох фінансових років поспіль підприємство переходить з однієї категорії в іншу [3]. Вочевидь, зміна категорії може призвести до проблеми зміни облікової політики підприємства з відповідними наслідками, які необхідно врахувати при імплементації положень Директиви.

Наступним важливим кроком є визначення, за якими стандартами кожна категорія підприємств має складати свою фінансову звітність.

Сьогодні для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності вітчизняні підприємства застосовують два комплекти стандартів: МСФЗ і національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО). Порядок складання фінансової звітності малих підприємств, у т.ч. мікропідприємств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності визначається П(С)БО 25

«Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [16]. На нашу думку, застосування МСФЗ необхідно поширити тільки для складання консолідованої звітності суб'єктів суспільного інтересу (далі – ССІ). Окрема фінансова звітність всіх суб'єктів господарювання та консолідована звітність усіх підприємств (окрім ССІ) має складатися на основі П(С)БО. Оскільки поняття «окрема фінансова звітність», як і «суб'єкти суспільного інтересу», у чинному Законі про бухгалтерський облік відсутні, видається, що консолідовану звітність можуть складати тільки ПАТ, банки, страховики та низка підприємств згідно з переліком Кабінету Міністрів України. Проте до ССІ можуть бути включені підприємства, визнані такими, наприклад, через характер своєї діяльності, розмір та кількість працівників.

Табл. 2 відображає, які бухгалтерські стандарти слід застосовувати для складання окремої та консолідованої фінансової звітності різними типами підприємств.

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Таблиця 2

ЗАСТОСУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СТАНДАРТІВ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (складено автором)

Документ	Мікро- підприємства	Малі	Середні	Великі	ПАТ, банки, страховики	Суб'єкти суспільного інтересу (ССІ)
Фінансова звітність (відповідно до чинного законодавства)						
Облікові стандарти	ПСБО 25	ПСБО 25	П(С)БО (повний комплект)	П(С)БО (повний комплект)	МСФЗ	Об'єкт не визначено
Консолідована фінансова звітність (відповідно до чинного законодавства)						
Облікові стандарти	Законодавчо не урегульовано				МСФЗ	Об'єкт не визначено
Окрема фінансова звітність (пропозиція автора)						
Облікові стандарти	ПСБО 25	ПСБО 25	П(С)БО (повний комплект)	П(С)БО (повний комплект)	Входять до категорії ССІ	П(С)БО (повний комплект)
Консолідована фінансова звітність (пропозиція автора)						
Облікові стандарти	Звільнення від консолідації		П(С)БО (повний комплект)	П(С)БО (повний комплект)	Входять до категорії ССІ	МСФЗ (прийняті в ЄС чи адаптовані Мінфіном України)

У процесі імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС необхідно зважено підійти до складу фінансової звітності підприємства та вимог щодо її оприлюднення. У табл. 3 наведено порівняння

вимог до річної звітності підприємств згідно з Директивою 2013/34/ЄС та Законом про бухгалтерський облік, а також викладено позицію автора статті.

Таблиця 3

ПОРІВНЯННЯ ВИМОГ ДО РІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС ТА ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ» (складено автором)

Категорії підприємств	Вимоги до складання і публікації	Склад звітності						Аудит	Консолідація фінансових звітів	Право змін у звітності
		Баланс	Звіт про прибутки і збитки (ЗПЗ) ¹	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки до фінансових звітів	Звіт про управління			
Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС										
Мікро-підприємства	Складання	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено	Обов'язково	Обов'язково ²	Звільнено	Звільнено	Скорочений баланс і ЗПЗ
	Публікація	Звільняються від публікації державами-членами								
Малі	Складання	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено	Обов'язково	Обов'язково ²	Звільнено	Звільнено	Скорочений баланс, ЗПЗ та примітки
	Публікація	Звільняються від публікації державами-членами								
Середні	Складання і публікація	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено	Обов'язково ³	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково ⁴	Скорочений баланс і ЗПЗ
Великі	Складання і публікація	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено	Обов'язково ³	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Вимога додаткової інформації
Суб'єкти суспільного інтересу	Складання і публікація	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Вимога додаткової інформації
Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»										
Ті, які зобов'язані (або добровільно вирішили) скласти звітність за МСФЗ, ПрАТ	Складання і публікація	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено

Категорії підприємств	Вимоги до складання і публікації	Склад звітності						Аудит	Консолідація фінансових звітів	Право змін у звітності
		Баланс	Звіт про прибутки і збитки (ЗПЗ) ¹	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки до фінансових звітів	Звіт про управління			
Суб'єкти малого підприємництва	Складання	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Формат 1-м та 2-м або 1-м та 2-м
	Складання	Не вимагається								
Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	Складання	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено	Не передбачено
	Складання	Не передбачено								
Інші	Складання	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Не передбачено	Звільнено	Не передбачено	Не передбачено
	Публікація	Не передбачено								
Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (пропозиція автора)										
Мікро-підприємства	Складання	Обов'язково	Обов'язково	Звільнено	Звільнено	Обов'язково	Обов'язково	Звільнено	Звільнено	Скорочені баланс, ЗПЗ, примітки та звіт про управління
	Публікація	Обов'язково	Звільнено від публікації							
Малі	Складання	Обов'язково	Обов'язково	Звільнено	Звільнено	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Звільнено	Скорочені баланс, ЗПЗ та примітки
	Публікація	Обов'язково	Обов'язково	Звільнено від публікації				Обов'язково	Звільнено	
Середні	Складання і публікація	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Звільнено	Скорочені примітки
Великі	Складання і публікація	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Вимога додаткової інформації
Суб'єкти суспільного інтересу	Складання і публікація	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Обов'язково	Вимога додаткової інформації

¹ В Україні – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

² Держави-члени можуть звільнити мікро- та малі підприємства від підготовки звіту про управління.

³ Середні, великі підприємства та суб'єкти суспільного інтересу повинні у примітках розкривати додатку інформації, зазначену у статтях 17 і 18 Директиви

⁴ Держави-члени можуть надавати звільнення від підготовки консолідованої фінансової звітності

Аналізуючи вимоги Директиви 2013/4/ЄС до складу фінансової звітності, необхідно наголосити на обов'язковості (не враховуючи деякі послаблення) таких елементів як примітки та звіт про управління для всіх категорій підприємств, які не передбачені чинним законодавством України. Впровадження цих складових звітності не означатиме для бухгалтерів зменшення витрат на її формування, проте сприятиме більшій прозорості діяльності підприємств.

Необхідно підкреслити, що в ЄС публічність розглядається як основний інструмент запобігання можливих правопорушень у сфері фінансової звітності

та покарання за здійснені правопорушення. Підприємства країн-учасниць ЄС повинні розкривати громадськості будь-які вжиті заходи і накладені санкції за порушення нормативно-правових актів тощо. Таке розкриття не повинно проводитися лише в тому випадку, якщо це створює серйозну загрозу для фінансових ринків або завдасть непропорційний збиток залученим у справу сторонам. Тому Директива 2013/34/ЄС вимагає підприємства складати звіт про управління, який є важливим елементом фінансового звітування [3]. Він передбачений для середніх та великих підприємств і ССІ, хоча країни-члени можуть звільнити середні підприємства від надання у звіті

нефінансової інформації. Малі підприємства звільнюються від складання звіту про управління за умови надання у примітках інформації про придбання власних акцій.

В Україні підприємства не зобов'язані складати звіти про управління. Проте такі звіти є частиною річної корпоративної звітності підприємств, які за Директивою 2013/34/ЄС відносяться до ССІ. Так, певні вимоги до такого звіту викладені НБУ [17], НКЦПФР [18] та Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринку фінансових послуг [19]. Проте вважаємо, що вимоги щодо складання та надання звіту про управління слід впровадити для всіх категорій підприємств.

Аналогічно під час імплементації Директиви 2013/34/ЄС необхідно врахувати вимогу щодо обов'язкового аудиту та оприлюднення звітності усіх категорій підприємств, окрім мікро- та малих.

На сьогодні згідно з п. 1 ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту з метою підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності є обов'язком для відкритих акціонерних товариств, підприємств - емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню [20]. Проте обов'язковість аудиторської перевірки річної фінансової звітності інших (крім акціонерних) товариств передбачена також ст. 18 Закону України «Про господарські товариства» [21]. Отже, має місце колізія у законодавстві, яку негайно потрібно вирішити.

За результатами дослідження, проведеного проф. С. В. Бардашем, на початок 2012 року обов'язковому незалежному аудиту підлягало тільки 8,3% суб'єктів господарювання – юридичних осіб, а перевірці Державною фінансовою інспекцією України – лише 1,1% державних підприємств [22, с. 32]. Наведені дані дозволяють стверджувати, робить висновок вчений, про відсутність підстав для визнання, що фінансова звітність суб'єктів господарювання є достовірною. Таким чином, закріплення у Законі України «Про аудиторську діяльність» проведення обов'язкового аудиту усіх юридичних осіб (крім мікропідприємств) надасть можливість оцінити фактичний стан фінансово-господарської діяльності, якість ведення бухгалтерського обліку та потенційні фінансові ризики, виявити випадки шахрайства, некомпетентності, попередити і виправити допущені та можливі помилки і навмисне перекручення показників звітності та інше.

Одним із істотних моментів імплементації Дирек-

тиви 2013/34/ЄС є впровадження положень, пов'язаних з обов'язковим оприлюдненням річної фінансової звітності та звіту управління.

Згідно з Директивою 2013/34/ЄС масштаб оприлюднення річної фінансової звітності та звіту управління залежить від категорії компанії (табл. 3). Найпростіші умови оприлюднення передбачені для мікропідприємств, яким достатньо надати баланс визначеному національним законодавством органу та у комерційний реєстр. Деякі звільнення також можуть отримати малі й середні підприємства. В Україні зобов'язання оприлюднювати фінансову звітність відповідно до ст. 14 Закону про бухгалтерський облік в основному стосується підприємств, які за Директивою 2013/34/ЄС підпадають під поняття ССІ. На нашу думку, обов'язок публікації на власній вебсторінці принаймні балансу (Звіту про фінансовий стан) дозволить забезпечити відповідальність підприємства та прозорість його діяльності.

Водночас встановлений Директивою 12-місячний термін оприлюднення фінансової звітності значно знижує релевантність наданої інформації. Експресопитування, проведене ЕФАА, показало, що сьогодні цей термін у країнах Європи варіюється від 3 до 13 місяців, і найбільш поширений – 7 [13]. Тому при адаптації законодавства України до положень Директиви 2013/34/ЄС слід врахувати цю прогалину і скористатися можливістю встановити такий термін (наприклад, 7 місяців, що відповідає практиці більшості країн Європи) оприлюднення звітності, щоб інформація користувачам надходила своєчасно.

Необхідно відзначити, що Директива 2013/34/ЄС не передбачає складання проміжної фінансової звітності. На відміну, Законом про бухгалтерський облік та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» регламентовано щоквартальне складання проміжної звітності у складі балансу та звіту про фінансові результати [23]. Це, своєю чергою, суперечить положенням МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», відповідно до якого проміжний фінансовий звіт має включати, як мінімум: 1) стислий звіт про фінансовий стан; 2) стислий звіт про прибутки та збитки і сукупні доходи; 3) стислий звіт про зміни у власному капіталі; 4) стислий звіт про рух грошових коштів; 5) деякі пояснювальні примітки [24]. При цьому МСБО 34 не забороняє підприємствам публікувати повний комплект фінансової звітності або включати у проміжну фінансову звітність більше інформації, аніж мінімальний набір статей, указані в цьому стандарті.

Варто підкреслити: проміжна фінансова звітність призначена для подання оновленої інформації порівняно з останнім повним комплектом річної фінансо-

вої звітності. Відповідно, вона зосереджена на новій діяльності, нових подіях та обставинах і не дублює інформацію, наведену раніше у річній фінансовій звітності. Враховуючи доречність проміжної інформації, вважаємо, що проміжна фінансова звітність повинна мати місце у системі фінансової звітності

підприємств. Необхідно внести відповідні зміни до Закону про бухгалтерський облік, Порядку подання фінансової звітності та НП(С)БО 1 з метою гармонізації їхніх норм з положеннями МСБО 34. При цьому можливі певні звільнення для мікро- та малих підприємств.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Вивчення та аналіз положень Директиви 2013/34/ЄС дозволив зробити висновок про не повне забезпечення задекларованих у ній принципів (наприклад, щодо міжнародної порівнянності) та необґрунтованість окремих її положень. Серед основних її недоліків можна відмітити: неузгодженість (у деяких випадках, суттєва) з МСФЗ, термінологічні суперечності, відсутність роз'яснень з приводу обліку тих чи інших статей, зниження інформативності та надійності фінансової звітності мікро, малих та середніх підприємств через занадто спрощені формати, відсутність у балансі поділу активів і зобов'язань на короткострокові та довгострокові, що створює додаткові труднощі для оцінки фінансового стану підприємства. Враховуючи це, вважаємо, що імплементацію положень Директиви 2013/34/ЄС слід здійснювати шляхом розумного і зваженого їх застосування та не вводити радикальні інновації у структуру і зміст фінансової звітності України.

Дискусійним питанням імплементації Директиви 2013/34/ЄС є встановлення складу фінансової звітності підприємства та вимог до неї. Це, у першу чергу, стосується відсутності необхідності складання звіту про рух грошових коштів та проміжної фінансової звітності.

Разом з тим, при адаптації законодавства України до положень Директиви 2013/34/ЄС слід врахувати вимоги щодо публічності звітності підприємств, яка передбачає обов'язкове складання приміток до фінансової звітності, звіту про управління, оприлюднення та аудит звітності усіх категорій підприємств, окрім мікро- та малих. Впровадження цих складових звітності у практику українських підприємств сприятиме більшій прозорості їх діяльності, надасть можливість оцінити фактичний стан фінансово-господарської діяльності, якість ведення бухгалтерського обліку та потенційні фінансові ризики, виявити випадки шахрайства, некомпетентності, попередити і виправити допущені та можливі помилки і навмисне перекручення показників звітності тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Мюллер Г.** Учет: международная перспектива: Пер. с англ. / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.: ил. 136. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту UNCTC).

2. **Žárová M.** Could New Accounting Directive Improve European Financial Reporting? / Marcela Žárová // European Financial and Accounting Journal, 2013, vol. 2013, issue 2

3. **Directive** on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings of the European parliament and of the council of 26 June 2013 N 2013/34/EU // Електронний ресурс: Режим доступу: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivaco nt.pdf>

4. **Закон** України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною з однією сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з іншої сторони» від 16.09.2014 р. №1678-VII // Електронний ресурс: Режим

доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>

5. **Про Загальнодержавну** програму адаптації Законодавства України до Законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 р. № 1629-IV (редакція станом на 01.10.2011 р.) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>

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

7. **Голов С.Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / Голов Сергій Федорович. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

8. **Голов С.** Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 10. – С. 3-13.

9. **Зубілевич С.** Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспек-

тиви для України /С. Зубілевич// Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 7. – С. 3-15

10. **Метелиця В.М.** Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі / В.М. Метелиця // Accounting and Finance. – 2014. – № 2 (64). – С. 41-55.

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

12. **ERICA** (EUROPEAN RECORDS OF IFRS CONSOLIDATED ACCOUNTS) WORKING GROUP. Directive 2013/34/EU on the annual financial statements - Implementation impacts (consolidated accounts) // Електронний ресурс: Режим доступу: http://www.bde.es/f/webbde/SES/cenbal/colabora/ficheros/Doc2-2-ERICAWG_accountingdirectivesconsolidatedaccounts_F.pdf

13. **EFAA**: Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices / Електронний ресурс: Режим доступу: <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications>

14. **Рыбак Т.Н.** Новая программа Всемирного банка по бухгалтерскому учету и аудиту в действии / Т.Н. Рыбак // Налоги Беларуси. - № 20 (308). – 30 мая 2014 г.

15. **Господарський** кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (редакція станом на 05 квітня 2015 р.) / [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

16. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (редакція станом на 19.08.2014 р.): затверджено наказом Мінфіну України від 25.02.2000 р. № 39 та зареєстровано у Міністерстві юстиції України 15.03.2000 р. за № 161/4382 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

17. **Методичні** рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України, схвалене Постановою Правління Національного банку України від

28 березня 2007 р. № 98 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0098500-07>

18. **Про затвердження** принципів корпоративного управління: рішення НКЦПФР від 22 липня 2014 р. № 955 / [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/law/18922>

19. **Про внесення** змін до Порядку складання звітних даних страховиків: розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринку фінансових послуг від 24 січня 2013 р. № 287 / [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0255-13>

20. **Закон** України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993р. №3125-XII: редакція станом на 05.04.2015 р. № 140-V: [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

21. **Закон** України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII (редакція станом на 28.03.2014 р.) / Електронний ресурс: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>

22. **Бардаш С.В.** Достовірність фінансової звітності: сучасний стан та шляхи її гарантування / С.В. Бардаш // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців II Міжнар. наук-практ. конф., 26 жовтня 2012 р. : [тези] / редкол.: О.І. Черевко [та ін.]; Харківський держ. Ун-т харч. Та торг. – Х.: ХДУХТ, 2012. – 231 с.

23. **Національне** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано у Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

24. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

В статье осуществлен критический анализ положений Директивы 2013/34 /ЕС «О годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетов определенных типов предприятий» и рассматриваются проблемные вопросы, которые могут возникнуть во время ее имплементации в национальное законодательство по бухгалтерскому учету. Сформулированы предложения относительно направлений гармонизации нормативной базы Украины с Директивой 2013/34 / ЕС и МСФО.

Ключевые слова: гармонизация, Директива 2013/34 / ЕС, имплементация, МСФО, финансовая отчетность.

The paper presents a critical analysis of the provisions of Directive on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings of the European parliament and of the council of 26 June 2013 N 2013/34/EU and are considered problematic issues that may arise during its implementation in the national legislation on accounting. The proposals on the direction of harmonization of the Ukraine regulatory basis with Directive 2013/34/EU and IFRS are formulated.

Key words: harmonization, Directive 2013/34/EU, implementation, IFRS, financial statements.