

Руслана Віліївна КУЗІНА

доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ДИРЕКТИВИ ЄС В УКРАЇНІ

Кузіна, Р. В. Перспективи впровадження облікової директиви ЄС в Україні [Текст] / Руслана Віліївна Кузіна // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2015. – Том 19. – № 2. – С. 214-219. – ISSN 1993-0259.

Анотація

У статті розглянуто основні положення облікової директиви 2013/34 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. У межах імплементації угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом передбачається впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наблизення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Директива заснована на принципі «спочатку подумай про малий бізнес». Щоб уникнути невідповідного адміністративного тягаря для цих підприємств, держави-члени ЄС мають право вимагати від них лише незначного розкриття інформації у вигляді пояснень, додаткових щодо обов'язкової інформації. Значне скорочення вимог до складання звітності насамперед необхідне для зменшення адміністративного навантаження на малі та середні підприємства. Прагнення до зіставності фінансових показників звітності компаній дає можливість шукати додаткове фінансування за межами конкретної країни, всередині Європейського Союзу. Таким чином, застосування зазначеної Директиви надає альтернативу компаніям залучати інвестиції, не виходячи на фондовий ринок і не використовуючи МСФЗ. Нова класифікація підприємств розширює перелік підприємств, які можуть бути класифіковані як малі та відповідно звільняються від аудиту.

Однак є певна стурбованість, якщо мале підприємство буде шукати фінансування, впевненості в достовірності його звітності не буде.

Ключові слова: Директива 2013/34 / ЄС Європейського Парламенту; малі та середні підприємства; фінансовий облік; фінансова звітність; Європейський Союз; бухгалтерський облік.

Ruslana Viliivna KUZINA

Associate Professor,
Department of Accounting and Auditing,
Odessa National Economic University

FUTURE ACCOUNTING IMPLEMENTATION OF EU DIRECTIVE IN UKRAINE

Abstract

The article describes the principal accounting Directive 2013/34 / EC of the European Parliament and of the Council of 06.26.2013. In the framework of the implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union will be implemented at the national level in accordance with international standards and gradual approximation to EU law in the field of accounting and auditing. The Directive is based on the principle of "first think of a small business. " To avoid improper administrative burden for these companies, EU Member may require from them only minor disclosure in the form of explanations, additional obligatory explanation. A significant reduction in reporting requirements is first necessary to reduce the administrative burden on small and medium enterprises. The desire for comparability of financial performance reporting enables companies to seek additional funding beyond the specific country within the European Union. Thus, the application of the Directive provides an alternative for companies to attract investment without leaving the stock market and not using IFRS. New classification of companies expands the range of companies that can be classified as small and under are exempt from audit. However, there is some concern that if a small business will seek funding and confidence in the reliability of reporting will not.

Keywords: Directive 2013/34 / EC of the European Parliament; small and medium enterprises; financial reporting; financial accounting; European Union; accounting.

JEL classification: M210

Вступ

У межах імплементації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [1] передбачається впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Згідно з Додатком XXXV до Угоди про асоціацію України на зобов'язується поступово наблизити законодавство до норм ЄС у наступні встановлені терміни з дати набрання чинності цією Угодою. Дослідження вимог окремих директив ЄС щодо бухгалтерського обліку та аудиту було зроблено декількома вітчизняними фахівцями: Зубілевич С. Я. [2], Головим С. Ф. [3], Петрик О. А. [4], Метелицею В. М. [5]. Зважаючи на статус України як асоційованого члена ЄС, досить актуальним питанням виглядає розгляд основних положень Облікової директиви ЄС 2013/34 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р.

Мета та завдання статті

Проаналізувати основні положення облікової директиви 2013/34 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р., визначити проблеми впровадження в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження

Законодавчі та нормативні акти ЄС в сукупності називають “*acquis communautaire*” (здобутки європейської спільноти), які охоплюють прямі законодавчі акти (угоди), підзаконні акти, а також прецедентне право.

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

Для успішної імплементації Угоди про асоціацію з ЄС до 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, с. 8].

Також, як вважає Голов С. Ф. [3, с. 8], імплементація Директиви 2013/34/ЄС потребує внесення змін до Господарського кодексу України, Закону про бухгалтерський облік, Закону про аудиторську діяльність, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Розглянемо більш докладно основні положення облікової директиви 2013/34 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. [6].

Основними завданнями Директиви є:

1. Визначення мінімальних еквівалентних законодавчих вимог до обсягу фінансової інформації, яку повинні публікувати конкуруючі між собою підприємства.

Сфера застосування Директиви заснована на певних принципах і не повинна допускати ситуацій, за яких підприємство може ухилитися від сфери дії Директиви шляхом організації групової структури, що складається з численних шарів у вигляді підприємств, створених усередині ЄС або за його межами. Положення Директиви 2013/34/ ЄС повинні застосовуватися в такий спосіб, у який вони не йдуть врозріз або не суперечать нормам про фінансову звітність деяких типів підприємств або нормам про розподіл капіталу підприємства, які містяться в інших чинних законодавчих актах, прийнятих у Союзі одним або декількома інститутами.

Більше того, на рівні Союзу необхідно встановити мінімальні еквівалентні законодавчі вимоги до обсягу фінансової інформації, яку повинні публікувати конкуруючі між собою підприємства.

2. Директива повинна забезпечити, наскільки це можливо, однакові вимоги до малих підприємств на території всього Союзу.

Директива заснована на принципі «спочатку подумай про малий бізнес». Щоб уникнути невідповідного адміністративного тягаря для цих підприємств, держави-члени мають право вимагати від них лише незначного розкриття інформації у вигляді пояснень, додаткових щодо обов'язкової інформації.

3. Зниження адміністративного тягаря на малий бізнес.

Обмежені ресурси мікропідприємств ускладнюють дотримання трудомістких нормативно-правових вимог. За відсутності окремих правил для мікропідприємств, до останніх застосовуються правила, що поширюються на малі підприємства. Ці правила є для них відносно більш обтяжливими. Тому держави-члени повинні мати право звільняти мікропідприємства від деяких застосовних до малих підприємств зобов'язань, які могли б виявитися для них надмірним адміністративним тягарем.

4. Дає можливість звільняти мікропідприємства від обов'язку публічного розкриття, за умови, що

балансові дані будуть належним чином надані, згідно з національним законодавством, як мінімум одному регуляторному органу.

Опублікування фінансової звітності може бути обтяжливим для мікропідприємств. Водночас держави-члени повинні забезпечити виконання цієї Директиви. Відповідно, держави-члени, які застосовують для мікропідприємств звільнення, передбачені в Директиві, повинні мати право звільняти мікропідприємства від обов'язку публічного розкриття, за умови, що балансові дані будуть належним чином надані, згідно з національним законодавством, як мінімум одному спеціально уповноваженому компетентному органу, і що ця інформація буде передана до реєстру суб'єктів господарювання, в якому за заявою можна буде отримати відповідну копію.

5. Дотримання принципів безперервності діяльності підприємства, принципу суттєвості, методу обачності й методу нарахування.

Для забезпечення розкриття порівняльної та еквівалентної інформації принципи відображення та оцінки повинні містити принцип неперервності діяльності підприємства, метод обачності й метод нарахування. Забороняється залік статей активів і зобов'язань та статей доходів і витрат. Компоненти активів і пасивів повинні оцінюватися окремо.

Принцип суттєвості фінансової звітності повинен обумовлювати відображення, оцінку, подання, розкриття і консолідацію. Згідно з принципом суттєвості, інформація, розглянута як несуттєва, може бути, наприклад, агрегована у фінансовій звітності.

6. Можливість оцінки статей балансу на основі принципу ціни придбання або вартості виготовлення.

З метою забезпечення достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності, статті, відображені в щорічній фінансовій звітності, оцінюються на основі принципу ціни придбання або вартості виготовлення.

7. Використання обмеженої кількості форматів балансу і звіту про прибутки і збитки.

Необхідно використовувати обмежену кількість форматів балансу, щоб надати користувачам фінансової звітності більш якісну можливість порівнювати фінансовий стан підприємств усередині Союзу. Держави-члени повинні визначати використання одного формату балансу, при цьому вони можуть надавати право його вибору з переліку дозволених.

Допускається формат звіту про прибутки й збитки, що демонструє характер витрат, і формат звіту про прибутки й збитки, що демонструє функцію витрат. Держави-члени повинні вимагати одного формату звіту про прибутки й збитки, при цьому вони можуть надавати право його вибору з посеред дозволених.

8. Використання обмеженого формату Приміток до звітності.

Інформація, наведена в балансі й у звіті про прибутки й збитки, повинна супроводжуватися розкриттям у вигляді пояснень до фінансової звітності. Для користувачів фінансової звітності, як правило, характерна обмежена потреба в додатковій інформації з боку малих підприємств. Крім того, для малих підприємств процес зіставлення додаткової інформації може бути дорогим. Тому впровадження режиму обмеженого розкриття для малих підприємств є виправданим.

9. Розкриття методів оцінки.

Розкриття методів оцінки є одним з ключових елементів пояснень до фінансової звітності. Таке розкриття повинно містити, зокрема, підхід до оцінки різних статей, декларацію відповідності методів оцінки концепції безперервності діяльності, а також будь-які суттєві зміни в прийнятих методах оцінювання.

10. Звільнення малих підприємств від обов'язку щодо складання звітів про управління.

Звіт про управління та консолідований звіт про управління є важливими елементами фінансової звітності. Беручи до уваги потенційне навантаження на малі та середні підприємства, держави-члени мають право не передбачати зобов'язання з уміщення нефінансової інформації в звіти про управління таких підприємств.

Держави-члени повинні мати можливість звільняти малі підприємства від обов'язку щодо складання звітів про управління, за умови, що ці підприємства будуть містити в поясненні до фінансової звітності дані, що стосуються придбання власних акцій, передбачені у Статті 24 (2) Директиви 2012/30 / ЄУ Європейського парламенту та Ради від 25 жовтня 2012 про координацію з метою прирівнювання гарантій, необхідних у державах-членах від компаній у значенні другого параграфу Статті 54 Договору про функціонування Європейського союзу, щодо створення відкритих акціонерних товариств та забезпечення збереження та зміни їх капіталу.

11. Рекомендації розвивати системи електронного опублікування, якщо такі системи не обтяжливі для малих і середніх підприємств.

Державам-членам настійливо рекомендується розвивати системи електронного опублікування, що дозволяють підприємствам подавати облікові дані, враховуючи обов'язкову фінансову звітність, лише один раз, при цьому в такій формі, яка надає численним користувачам простий доступ і зручне користування даними. Відносно подання фінансової звітності Комісії рекомендується вивчити можливості створення узгодженого електронного формату. Проте такі системи не повинні бути

обтяжливими для малих і середніх підприємств.

12. Відмова від обов'язкового аудиту щорічної фінансової звітності малих підприємств.

Щорічна фінансова звітність та консолідована фінансова звітність повинні підлягати аудиторській перевірці. Вимога про те, що у висновку аудитора має бути зазначено, чи забезпечує щорічна або консолідована фінансова звітність достовірне і об'єктивне уявлення про стан справ згідно з відповідними стандартами фінансової звітності, необхідно сприймати не як обмеження меж цього висновку, а як уточнення контексту, в якому воно виражено. Цей обов'язок аудиту не повинен поширюватися на щорічну фінансову звітність малих підприємств, оскільки для даної категорії підприємств аудит може стати істотним адміністративним тягарем, при тому, що в багатьох малих підприємствах одні й ті ж особи одночасно є і акціонерами, й керуючими і, відповідно, не відчують великої потреби в підтвердженні достовірності фінансової звітності третіми особами.

13. Вимоги до складання окремих звітів великими підприємствами та суб'єктами суспільного інтересу, зайнятих у видобувній промисловості або в заготівлі корінного лісу, з метою підвищення прозорості виплат на користь урядів.

З метою підвищення прозорості виплат на користь урядів, великі підприємства та суб'єкти суспільного інтересу, зайняті в добувній промисловості або в заготівлі корінного лісу, повинні щорічно складати окремі звіти, розкриваючи значні виплати на користь урядів тих країн, у яких вони здійснюють свою діяльність. Такі підприємства працюють у країнах, багатих природними ресурсами, зокрема корисними копалинами, нафтою, природним газом і корінним лісом. Звіт повинен містити види платежів, порівнянних з платежами, які розкриваються підприємствами, що беруть участь у Ініціативі прозорості видобувних галузей (Extractive Industries Transparency Initiative, EITI). Звіт покликаний допомагати урядам країн, багатих природними ресурсами, реалізовувати принципи й критерії EITI і звітувати перед своїми громадянами за виплати, які одержуються цими урядами від підприємств, зайнятих у видобувній промисловості або в заготівлі корінного лісу в межах юрисдикції цих урядів. Звіт повинен містити розкриття інформації по всій країні і по окремих проектах. (Не потрібно відображати у звіті виплати, чи то одноразовий платіж, чи то послідовність пов'язаних платежів, які не перевищують 100 000 євро протягом фінансового року.)

У Директиві 2013/34 / ЄС також містяться нові критерії класифікації компаній. Розглянемо їх детальніше.

Таблиця 2. Критерії класифікації компаній, згідно з Директивою 2013/34 / ЄС

Показник	Значення	Мінімальний склад звітності
МАЛІ підприємства		
Валюта балансу	До EUR 4 000 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки; Обмежений склад Приміток; Не потрібні: Звіт керівництва і обов'язковий аудит
Чистий оборот	До EUR 8 000 000	
Середня чисельність працюючих протягом фінансового року, чол.	До 50	
МІКРО підприємства		
Валюта балансу	До EUR 350 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки; Обмежений склад Приміток; Не потрібні: Звіт керівництва і обов'язковий аудит
Чистий оборот	До EUR 700 000	
Середня чисельність працюючих протягом фінансового року, чол.	Более 10	
СЕРЕДНІ підприємства		
Валюта балансу	До EUR 20 000 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки; Примітки; Обов'язковий аудит Не потрібно: Звіт керівництва
Чистий оборот	До EUR 40 000 000	
Середня чисельність працюючих протягом фінансового року, чол.	До 250	
ВЕЛИКІ підприємства		
Валюта балансу	більше EUR 20 000 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки; Примітки; Обов'язковий аудит Звіт керівництва
Чистий оборот	більше EUR 40 000 000	
Середня чисельність працюючих протягом фінансового року, чол.	більше 250	

Питанням імплементації Облікової Директиви ЄС присвячено декілька робіт вітчизняних вчених, зокрема: Голова С. Ф., Зубілевич С. Я., Метелиці В. М. та інших. У роботі Метелиці В. М. [5] проведено

аналіз основних вимог Директиви порівняно з національним і податковим законодавством України, проте дослідження більше стосується професійної етики бухгалтера й регуляторної політики ЄС щодо цього. Дуже цікавим видається дослідження Зубілевич С. Я., у якому автор детально розглядає основні положення нової облікової директиви ЄС [2]. Учений вважає, що застосування директиви вимагає певних змін у Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність, а також визначення сфери використання МСФЗ для малих підприємств.

Безсумнівною основною перевагою цієї Директиви є принцип "спочатку подумай про малий бізнес", який дозволить компаніям готувати баланси та звіти, прибутки й збитки, пропорційно до їх розмірів та інформаційних потреб користувачів їх фінансової звітності. Значне скорочення вимог до складання звітності насамперед необхідне для зменшення адміністративного навантаження на МСП. Прагнення до зіставності фінансових показників звітності компаній дозволяє шукати додаткове фінансування за межами конкретної країни, всередині Європейського Союзу. Таким чином, застосування цієї Директиви дає альтернативу компаніям залучати інвестиції, не виходячи на фондовий ринок і не використовуючи МСФЗ.

Нова класифікація підприємств розширює спектр тих, які можуть бути класифіковані як малі та відповідно звільняються від аудиту.

Ця можливість не може не викликати стурбованості, тому якщо мале підприємство буде шукати фінансування, впевненості в достовірності його звітності не буде. Дослідження англійськими вченими Марком Глетворсі і Мішелем Піїлом [7] діяльності малих підприємств доводить, що неаудовані звіти малих підприємств містять у два рази більше помилок, ніж аудовані. Таким чином, необхідно подумати про альтернативу аудиторської перевірки наприклад, своєрідну бухгалтерську експертизу звітності малих підприємств, що буде не таким повним і дорогим.

Висновки та перспективи подальших розвідок

У межах імплементації угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом передбачається впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступове наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Імплементація Директиви 2013/34 / ЄС потребує внесення змін до Господарського кодексу України, Закону про бухгалтерський облік, Закону про аудиторську діяльність, Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Безсумнівною основною перевагою цієї Директиви 2013/34 / ЄС є принцип "спочатку подумай про малий бізнес", який дозволить компаніям готувати баланси та звіти про прибутки й збитки, пропорційно до їх розмірів та інформаційних потреб користувачів їх фінансової звітності. Значні скорочення вимог до складання звітності насамперед необхідні для зменшення адміністративного навантаження на МСП. Прагнення до зіставності фінансових показників звітності компаній надасть можливість шукати додаткове фінансування за межами конкретної країни, всередині Європейського Союзу. Таким чином, застосування цієї Директиви надає альтернативу компаніям залучати інвестиції, не виходячи на фондовий ринок і не використовуючи МСФЗ.

Однак турбує те, що нова класифікація компаній, наведена в Директиві 2013/34 / ЄС, розширює спектр підприємств, які можуть бути класифіковані як малі та відповідно звільняються від аудиту. Тому, якщо мале підприємство буде шукати фінансування, впевненості в достовірності його звітності не буде.

Рекомендовано подумати про альтернативу аудиторській перевірці – наприклад, своєрідну бухгалтерську експертизу звітності малих підприємств, що буде не так вичерпно і дорого.

Список літератури

1. 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 [Електронний ресурс] : закон України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>.
2. Зубілевич, С. Я. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 7. – С. 3-15.
3. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік і аудит в ЄС та виклики для України / Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 10. – С. 3-14.
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. – 2011. – С. 265-268.
5. Метелиця, В. М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі // Accounting and Finance. – № 2(64). – 2014. – С. 41-55.
6. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on 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 the European Parliament and the Council [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034>.

7. Mark Clatworthy, Micheal Peel The impact of voluntary audits and governance characteristics on accounting and Public Policy// *Journal of Accounting and public policy*, 32(3), pp1-25,2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2181367.

References

1. Pro ratyfikatsiiu Uhody pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony: zakon Ukrainy. (n.d.). Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>.
2. Zubilevych, S. Ya. (2014). Oblikova dyrektyva YeS, yii vplyv na sklad i zmist zvitiv yevropeiskykh kompanii ta perspektyvy dlia Ukrainy. *Bukhhalterskyi oblik ta audyt*, 7, 3-15.
3. Holov, S. F. Bukhhalterskii oblik i audyt v YeS ta vyklyky dlia Ukrainy. *Bukhhalterskyi oblik ta audit*, 10, 3-14
4. Petryk, O. A. (2011). Problemy adaptatsii zakonodavstva u sferi audyta do polozhen 43 Dyrektyvy YeS ta Zelenoi knyhy «Polityka audytu: uroky kryzy. *Visnyk Lvivskoi komertsii noi akademii*, 265-268.
5. Metelytsia, V. M. (2014). Rehuliatorna konverhentsiia bukhhalterskoi profesii v Yevropeiskomu Soiuzi. *Accounting and Finance*, 2(64), 41-55.
6. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on 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 the European Parliament and the Council. Retrieved from: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034>.
7. Clatworthy, M. & Peel, M. (2013). The impact of voluntary audits and governance characteristics on accounting and Public Policy. *Journal of Accounting and public policy*, 32(3), 1-25. Retrieved from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2181367.

Стаття надійшла до редакції 11.04.2015 р.