

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**  
Кафедра обліку і контролю в сфері публічного управління

**Міждисциплінарна курсова робота**  
на тему:  
**Бухгалтерський облік в Україні в процесі імплементації**  
**Європейського законодавства**

виконана на прикладі Республіки Польща

Виконала: студентка 1 курсу групи ОМОм-11  
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-наукова програма – Міжнародний облік  
Старик І.І.

Керівник: д.е.н., проф. Рожелюк В.М.

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_ Оцінка ECST \_\_\_\_\_

Члени комісії:

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

## Зміст

	Стор.
Вступ.....	3
1. Порівнянність фінансової звітності: Європейський вимір та вітчизняні реалії (на прикладі Республіки Польща).....	6
2. Адаптація українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності до вимог ЄС.....	13
3. Зміни в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в процесі імплементації Європейського законодавства.	21
Висновки.....	30
Список використаної літератури.....	32
Додатки.....	35

## Вступ

**Актуальність теми.** Розширення рамок міжнародного співробітництва сприяє розвитку зовнішньоекономічних операцій, створенню спільних підприємств, транснаціональних корпорацій тощо. В умовах глобалізації світової економіки необхідною умовою є уніфікація вимог та методичних підходів до ведення обліку господарської діяльності та складання фінансової звітності підприємств різних країн, що дозволить інвесторам та контрагентам порівнювати інформацію, визначати реальне становище підприємств партнерів, оцінювати привабливість об'єкту інвестування. Останні десятиліття в Україні відбувається процес гармонізації обліку з міжнародними стандартами та директивами ЄС. Зокрема, національні положення бухгалтерського обліку розроблені на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Сьогодні Україна досить швидко рухається у напрямку імплементації європейського законодавства в вітчизняну практику, в т. ч. з питань бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Успішне впровадження європейського законодавства в вітчизняну облікову практику, найперше, вимагає з'ясування розбіжностей в бухгалтерському обліку і складання фінансової звітності.

Внесені зміни в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» сприятимуть гармонізації національного законодавства в сфері бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності із законодавством країн Європейського Союзу та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Запроваджені зміни дають підґрунтя для виведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні на новий рівень, що дають можливість ефективному прийнятті управлінських рішень вітчизняними суб'єктами господарювання. Одержані результати є підґрунтям для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні з врахуванням норм Директив Європейського Союзу. Сфера застосування

результатів дослідження рекомендується всім суб'єктам господарювання в Україні різних секторів економіки.

**Предмет** даного дослідження є зміни, що внесені у Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з метою імплементації його норм до Директив Європейського Союзу.

**Об'єктом** даного дослідження виступає бухгалтерський облік в Україні.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є аналіз трансформації законодавчих норм щодо організації бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні з врахуванням вимог європейського законодавства та підвищення рівня інвестиційної привабливості країни. Для досягнення поставленої мети було визначено такі завдання:

- проаналізувати зміни законодавства України у сфері бухгалтерського обліку з врахуванням директив ЄС та визначити їх вплив на діяльність підприємств;
- дослідити методичні підходи до формування нефінансових звітів у вітчизняній та світовій практиці;
- виокремити проблеми й недоліки запровадження концепції корпоративної соціальної відповідальності та відображення у звітності вітчизняних підприємств;
- визначити переваги імплементації директив ЄС щодо обліку та фінансової звітності для українських підприємств.

**Методи і методика дослідження.** Методами дослідження є аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація і узагальнення використовувалися для аналізу змін, які були внесені в Закон України. Теоретико-методологічну основу дослідження становлять наукові праці провідних вітчизняних учених у сфері реформування бухгалтерського обліку, нормативно-правова база щодо обліку та фінансової звітності, нефінансова звітність вітчизняних підприємств. Вирішення наукових завдань здійснювалось з використанням наступних методів дослідження: аналізу та синтезу (для

дослідження змін законодавства України у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності); методи порівняння та узагальнення (для аналізу вітчизняної практики та зарубіжного досвіду формування нефінансових звітів); системний і комплексний підходи (для виділення проблем та перспектив подальшого розвитку підприємств в результаті імплементації директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності).

**Наукова новизна дослідження.** Проблематикою бухгалтерського обліку в Україні в різний час займалися такі дослідники, як Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гнилицька, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, В. М. Жук, З. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, С. Ф. Легенчук, Л. Г. Ловінська, І. В. Малишев, О. І. Малишкін, П. П. Німчинов, А. В. Озеран, Л. К. Сук, М. Г. Чумаченко, М. М. Шигун та інші. Не зменшуючи вагомості наукових досліджень провідних вчених, зауважимо, що питання імплементації норм директив Європейського Союзу в практику ведення бухгалтерського обліку в Україні не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях. Наукова новизна отриманих результатів полягає у систематизації напрямів та елементів, обов'язкових до розкриття у звіті про управління, відповідно до вимог європейського законодавства та світової практики.

## **1. Порівнянність фінансової звітності: Європейський вимір та вітчизняні реалії (на прикладі Республіки Польща)**

Пріоритетним завданням внутрішньої і зовнішньої політики України є курс на зближення з економічним і правовим простором Європейського Співтовариства (ЄС) [9].

Одним із основних завдань у цьому контексті є гармонізація вимог до фінансової інформації та бухгалтерського обліку. Так, розпорядженнями уряду від 17.09.2014 № 847-р [11] і від 08.04.2015 № 345-р [12] затверджено план заходів щодо імплементації Угоди про асоціацію України з ЄС на 2014–2017 роки та розроблені Міністерством фінансів України (далі – Мінфін) плани імплементації законодавчих актів ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, зокрема Директиви 2013/34/ЄС. Імплементація положень європейського законодавства потребує ретельного аналізу та вивчення досвіду європейських держав, що реалізують програму гармонізації вимог у сфері бухгалтерського обліку.

26 червня 2013 р. Європейським парламентом та Радою ЄС було опубліковано Директиву 2013/34/ЄС “Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язані з ними звіти визначених типів компаній”, що набрала чинності 20 липня 2013 р. та була введена в дію в державах – членах ЄС 20 липня 2015 р.

Цей нормативний документ заміщує чинні Четверту (78/660/ЄЕС) “Про річну звітність певних видів компаній” та Сьому (83/349/ЄЕС) “Про консолідовану звітність” Директиви ЄС, доповнює Директиву 2006/43/ЄС “Про обов’язковий аудит фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності” й повністю враховує вимоги, визначені Директивою 2012/6/ЄС “Про річну фінансову звітність мікропідприємств” (так звана мікро-директива). Досліджувана Директива повинна нормалізувати, здешевити та спростити процес регулювання бухгалтерського обліку, підготовки та подання фінансової звітності шляхом запровадження системи “розумного регулювання” (“smart

regulation”), основою якої є принцип “думай спочатку про мале” (Think Small First principle). Сутність цього принципу полягає у створенні умов для функціонування малого та середнього бізнесу, а вже потім (модифікуючи, за потреби) – у застосуванні цих умов до великих суб’єктів підприємницької діяльності.

Наприклад, у Великобританії короткострокові комерційні кредити для сектору малого та середнього бізнесу вдвічі перевищують обсяги будь-якого іншого джерела фінансування цих суб’єктів, а належним чином підготовлена та представлена фінансова інформація є основною підставою їх отримання.

В Україні процес запровадження законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку до національного законодавства відповідно до Угоди про асоціацію України з ЄС здійснюється в два основних етапи згідно із затвердженим планом Міністерства фінансів України:

*I етап* – розроблення законопроекту, що передбачає внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;

*II етап* – розроблення та затвердження змін до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

У рамках виконання першого етапу згаданого плану Міністерством фінансів України було розроблено проект Закону “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 10.08.2015 № 2486а [1] (далі – Законопроект).

При підготовці змін та доповнень до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон) необхідним аспектом є дослідження та аналіз досвіду держав-членів, що імплементували до національного законодавства положення бухгалтерської директиви.

Зокрема, авторами проаналізовано відповідність норм Закону положенням Закону Республіки Польща “Про бухгалтерський облік” від 29.09.1994 [14] (далі – Закон Республіки Польща). Як базу здійснення

порівняльного аналізу Закон Республіки Польща було обрано не випадково, оскільки він містить вже імплементовані вимоги Директиви 2013/34/ЄС.

Аналіз показує, що Директива регулює лише певні аспекти фінансової звітності. Всього вона містить 54 статті, розміщені у 10 розділах. Закон Республіки Польща є деталізованішим і містить 86 статей у 11 розділах. Закон України – 15 статей у 5 розділах. Таким чином, Закон України має доволі стислий зміст. Разом із тим Закон Республіки Польща занадто деталізує окремі положення. Проте доцільно визнати, що національний Закон може бути значно розширений для врегулювання найбільш важливих моментів.

Для проведення аналізу було використано табличний формат, що рекомендується до використання країнам-членам при імплементатії нормативно правових актів ЄС.

У таблиці представлено основні результати проведеного аналізу відповідності норм досліджуваних нормативно-правових актів: Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, з одного боку, та Закону Республіки Польща “Про бухгалтерський облік”, який враховує положення Директиви 2013/34/ЄС, з другого. Отже, необхідно розглянути співвідношення Законів у розрізі окремих статей. Виділено три основні групи статей досліджуваних законодавчих актів: “Відповідність або часткова відповідність”, “Відсутність відповідної статті”, “Статті, що регулюються в Україні іншими нормативно-правовими актами”.

До нормативно-правових документів, які регулюють певні питання бухгалтерського обліку в Україні згідно з проведеними дослідженнями, належать: національні положення бухгалтерського обліку, інструкції (Інструкція по застосуванню Плану рахунків від 31.11.1999 № 291, Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 № 69) та ін. (табл. 1.1).



Таблиця 1.1

**Відповідність Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” Закону Республіки Польща “Про бухгалтерський облік”, що враховує положення Директиви 2013/34/ЄС**

Характеристика положень	Структурні елементи Закону України та окремі нормативні акти
Відповідає або частково відповідає положенням Директиви 2013/34/ЄС, імplementованим до Закону Республіки Польща	Розділ 1 “Загальні положення”: ст. 2; Розділ 2 “Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності”: ст. 6; Розділ 3 “Організація та ведення бухгалтерського обліку”: ст. 4, ст. 8 (п. 5), ст. 9 (п. 6,9), ст. 10; Розділ 4 “Фінансова звітність”: ст. 11, 12, 12-1 (п. 3), ст. 13, ст. 14 (п. 1–6).
Відповідне положення Директиви 2013/34/ЄС, що не регулюється Законом Республіки Польща, проте відповідає законодавству України	Розділ 1 “Загальні положення”: ст. 1 (у частині надання визначень, які не приводяться польським законодавством), зокрема, ст. 4 (у частині визначення принципів бухгалтерського обліку); Розділ 3 “Організація та ведення бухгалтерського обліку: ст. 8 (п. 1–7), ст. 9 (окремі аспекти організації бухгалтерського обліку; первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку).
Положення Директиви 2013/34/ЄС, враховані в Законі Республіки Польща та не відображені в Законі України, що регулюються в Україні окремими нормативними документами	1. Методика та особливості оцінки окремих об’єктів бухгалтерського обліку (регулюються НП(С)БО). 2. Організація та проведення інвентаризації (Інструкція по інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 № 69). 3. Оцінка активів, зобов’язань та власного капіталу, визначення фінансового результату (регулюються НП(С)БО), іншими нормативно-правовими актами). 4. Особливості обліку об’єднання бізнесу (регулюються НП(С)БО). 5. Розкриття статей фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності (регулюються НП(С)БО). 6. Класифікація підприємств за обсягами діяльності (Господарський кодекс України, Закон України “Про розвиток і державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні”)

Примітка. Сформовано самостійно на основі [1; 2; 3; 7].

1. Якщо брати до уваги інформацію, яку надає Закон Польщі стосовно класифікації та основних кількісних характеристик підприємств за обсягами діяльності, то подібної інформації в українському Законі немає взагалі. Таку інформацію можна знайти в Законі України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” від 22.03.2012 № 4618-VI, яким визначено нову класифікацію підприємств за обсягами діяльності та в Господарському кодексі України. Тому імплементація норм Директиви потребуватиме внесення змін до цих законів.

2. У Законі України, як і в польському нормативно-правовому акті, зазначено формат скороченої річної звітності для суб’єктів малого підприємництва. Проте українським законом не передбачено умов та можливостей для середніх суб’єктів господарської діяльності складання скороченої форми звітності. Крім того, в національному законодавстві не встановлено особливостей регулювання процесу підготовки, складання та оприлюднення (а також складу) річного звіту мікропідприємств. Це питання належить до сфери застосування П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

Таким чином, результати проведеного дослідження дають підставу для таких висновків:

1. Чинний Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” потребує модернізації та врахування актуальних вимог міжнародних норм і кращої практики.

2. Розширення та конкретизації вимагають деякі питання, що належать до сфери регулювання бухгалтерського обліку та підготовки, складання й оприлюднення фінансової звітності в Україні, зокрема:

- деталізація та виявлення особливостей процесу підготовки фінансової звітності суб’єктами господарювання всіх груп (відповідно до обсягів їхньої діяльності);
- встановлення вимог до звітності груп компаній;

– посилення законодавчого регулювання консолідації фінансової звітності.

З огляду на проаналізовану інформацію можна стверджувати, що впровадження нової Директиви в країнах – членах ЄС (зокрема в Польщі) здійснюється з урахуванням реалій національної економіки та системи обліку.

Водночас досягається вищий рівень порівнянності та прозорості фінансової звітності, що посилює бажання закордонних інвесторів вкладати кошти в польську економіку.

Стосовно України, то при впровадженні положень досліджуваної Директиви необхідно враховувати як вітчизняні умови, так і ефективність нововведень порівняно з витратами на їх супровід. З огляду на доволі високий рівень регламентації бухгалтерського обліку недоцільною є, наприклад, відмова від вже затверджених форм звітності. Досить вагому роль відіграє постійне реформування обліку в Україні згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, що продукуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), оскільки в результаті багато положень Директиви вже запроваджено в національне законодавство (наприклад, виключення зі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) статей надзвичайних доходів та витрат тощо).

Проведене дослідження дає можливість зробити такі висновки і надати пропозиції:

1. Цивілізаційним вибором українського народу є європейський вектор розвитку. В системі зовнішньополітичних пріоритетів держави євроінтеграція посідає особливе місце. Подальша оптимізація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і фінансової звітності орієнтується на використання правових норм ЄС і кращої європейської практики. Європейське законодавство активно удосконалюється. Крім того, постійно оновлюються Міжнародні стандарти фінансової звітності. Ці чинники зумовлюють потребу в постійному моніторингу змін, їх опрацюванні, виробленні рекомендацій для урахування

таких перетворень при модернізації законів України, нормативно-правових актів бухгалтерського обліку. Для цього в державі має бути створена і налагоджена відповідна ефективна інституційна основа.

Порівняння польського досвіду з вітчизняним свідчить, що Україна завдяки перманентному вдосконаленню вимог до бухгалтерського обліку шляхом врахування змін та оновлень, які вносяться до Міжнародних стандартів фінансової звітності, не відстає від країн – членів ЄС у процесі імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС. Проте є певні питання, які потребують вирішення, наприклад, необхідність посилення ролі професійних бухгалтерських організацій у регулюванні бухгалтерського обліку, з огляду на досліджуваний досвід Польщі.

2. Для вітчизняної практики особливе значення має нове поняття “кращий бухгалтерський облік”, або “належна практика бухгалтерського обліку”. Він забезпечується шляхом підготовки звітів та розкриття інформації, яка є цінною та доречною для користувачів. Кращий бухгалтерський облік часто визначається в національних стандартах бухгалтерського обліку і в міжнародній системі регулювання (Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти фінансової звітності для малого та середнього бізнесу).

Можна упевнено погодитись із думкою європейських спеціалістів, які вважають, що Європейський парламент та Європейська рада з прийняттям Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013 започаткували нову епоху складання та подання фінансової звітності компаній, розміщених у країнах – членах ЄС.

## **2. Адаптація українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності до вимог ЄС**

Методологічною основою забезпечення зрозумілості та порівнянності фінансової звітності для інвесторів та контрагентів різних країн виступають Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Вони містять загальні принципи та підходи до відображення господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. МСФЗ є основою для розробки національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку багатьох країн, у тому числі й України. Гармонізація бухгалтерського обліку в ЄС здійснюється також за допомогою відповідних директив, які є обов'язковими до виконання всіма країнами-членами.

Адаптація законодавства України у сфері обліку та звітності до вимог МСФЗ та законодавства ЄС здійснюється шляхом затвердження національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», внесення до них відповідних змін тощо. Останні зміни у жовтні 2017 року, коли було внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Відповідно до прийнятого Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII [1], має відбутися перехід значної кількості вітчизняних підприємств до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), починаючи з 1 січня 2018 року.

При цьому виникає низка проблем як законодавчого плану, так і ряд практичних аспектів реалізації передбачених законодавством змін. По-перше, слід відзначити деякі неузгодженості на законодавчому рівні щодо визначення видів підприємств, а відповідно, і обов'язків щодо ведення обліку, подання звітності та оподаткування кожного з них. Так статтею 55 Господарського

кодексу України (ГКУ) передбачено поділ суб'єктів господарювання на види: великі, середні, малі та мікро (таблиця 2.1):

Таблиця 2.1

### Класифікація суб'єктів господарювання (відповідно до ГКУ)

Критерій у розрахунку за звітний період (календарний рік)	Суб'єкти мікро підприємництва		Суб'єкти малого підприємництва		Суб'єкти середнього підприємництва	Суб'єкти великого підприємництва
	Фізичні особи-підприємці	Юридичні особи	Фізичні особи-підприємці	Юридичні особи	Юридичні особи	Юридичні особи
Середня кількість працівників	не перевищує 10 осіб		не перевищує 50 осіб		50 – 250 осіб	перевищує 250 осіб
Річний дохід	не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро		не перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро		від 10 до 50 млн євро	не перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро

Примітка. Сформовано самостійно.

Такого ж розподілу суб'єктів підприємництва дотримується і Державна фіскальна служба України для визначення груп платників податків та умов подання податкової звітності, сплати податків і зборів. Водночас, відповідно до прийнятих змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], підприємства поділяються на великі, середні, малі та мікропідприємства за іншими кількісними ознаками, що відповідають європейському законодавству [3] (табл. 2.2).

Таким чином, до узгодження критеріїв віднесення суб'єктів господарювання до великих, середніх, малих та мікропідприємств, вони будуть віднесені до різних груп відповідно до вимог бухгалтерського та податкового законодавства. Що стосується фізичних осіб-підприємців, то вони не мають вести бухгалтерських облік, на відміну від юридичних осіб, які повинні вести як бухгалтерський, так і податковий облік.

Окрім того, законом [1] вводиться визначення підприємств, що становлять суспільний інтерес, – це підприємства – «емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні

пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього закону належать до великих підприємств» [1].

Таблиця 2.2

**Класифікація суб'єктів господарювання відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**

Показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному (відповідність щонайменше за двома з критеріїв)	Мікро-підприємства	Малі підприємства	Середні підприємства	Великі підприємства
	Юридичні особи			
Середня кількість працівників	Не перевищує 10 осіб	не перевищує 50 осіб	не перевищує 250 осіб	перевищує 250 осіб
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	не перевищує 700 тис євро	не перевищує 8 млн євро	до 40 млн євро	понад 40 млн євро
Балансова вартість активів	до 350 тис. Євро	до 4 млн євро	до 20 млн євро	понад 20 млн євро

Такі підприємства зобов'язані утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, загальною кількістю штату не менше двох осіб. Окрім того, висуваються професійно-кваліфікаційні вимоги до головного бухгалтера суспільного підприємства, а саме: повна вища освіта; стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років; відсутність непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності. Такі підприємства зобов'язані публічно розкривати свою фінансову звітність, яку повинні складати за вимогами МСФЗ. За даними Державної служби статистики України, станом на кінець 2016 року в Україні було зареєстровано 306369 підприємств, серед яких 95 % становлять малі [3]. Тобто, потенційно законодавчі зміни щодо порядку організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності мають торкнутися невеликої кількості підприємств. Проте необхідно прийняти до

уваги, що критерії віднесення підприємств до груп великих, середніх та малих різняться за методикою Державної служби статистики України та за нормами закону про бухгалтерський облік. Також, слід врахувати той факт, що відповідно до закону [1], враховуються не лише розміри, але й види діяльності підприємств. Тому можна передбачати, що питання врахування змін до порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності буде стосуватися значної кількості українських юридичних осіб.

Також позитивною зміною є прописана у законі [1] норма про відкритість та загальнодоступність до фінансової звітності підприємств, яка й до того була передбачена положеннями бухгалтерського обліку, але фактично не завжди дотримувалася менеджментом приватних підприємств на практиці. Тобто, підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності за вимогою трудового колективу, за запитами фізичних та юридичних осіб, оскільки інформація в ній не є комерційною таємницею. Для підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічних акціонерних товариств, суб'єктів природних монополій та підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, обов'язковим є оприлюднення річної фінансової звітності, підтвердженої аудиторським висновком, не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, на своїй веб-сторінці. Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, середні підприємства та інші фінансові установи, що належать до мікро- та малих підприємств, зобов'язані це робити до 1 червня [1].

З метою уніфікації статей фінансової звітності законом [1] передбачається таксономія звітності на державному рівні, тобто чітко визначений склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю, що надає можливість здійснювати порівняльний аналіз конкурентів та аналіз динаміки розвитку власного підприємства.



Водночас позитивною зміною у порядку ведення бухгалтерського обліку можна вважати фактичне визнання принципу превалювання сутності над формою, а саме: неістотні недоліки у первинних документах відтепер не є підставою для невизнання господарської операції. Тобто за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції первинні документи вважаються підтвердженням господарської операції.

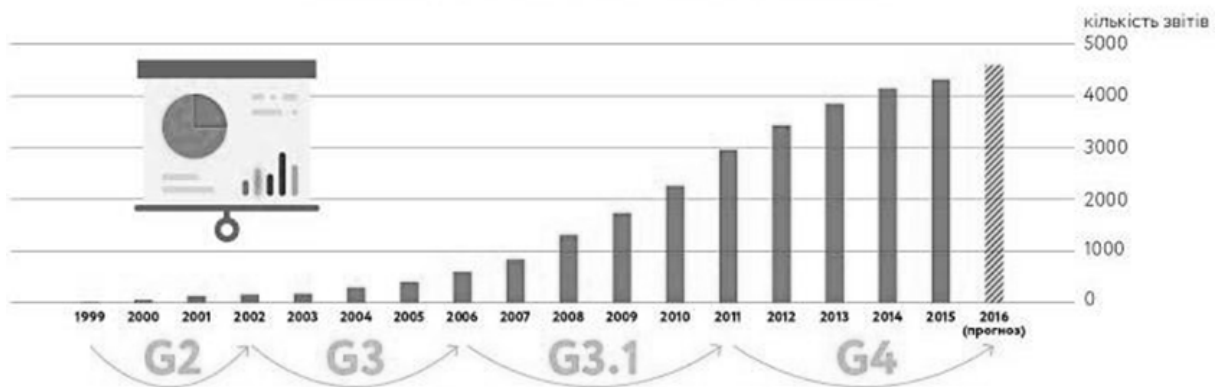
Нововведенням аналізованого закону є нова форма звітності, яку мають складати великі та середні підприємства, – звіт про управління. Це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [1]. Слід відзначити, що починаючи з 2012 року, вітчизняні фінансові установи (утворені у формі акціонерних товариств) щорічно складали звіт про корпоративне управління з інформацією про:

- мету провадження діяльності;
- дотримання / недотримання принципів чи кодексу корпоративного управління, причин відхилення;
- власників істотної участі, зміну їх складу за рік;
- склад наглядової ради, виконавчого органу та їх зміни за рік;
- факти порушення членами наглядової ради та виконавчого органу внутрішніх правил, що призвели до шкоди установі або споживачам;
- результати роботи системи внутрішнього аудиту (контролю) тощо [6].

Даний звіт, відповідно до [5], має бути елементом звіту про управління. На жаль, вітчизняне законодавство на даний час не містить жодних пояснень щодо елементів та умов складання останнього. Проте Директива ЄС № 2013/34/ЄС [2], відповідно до норм якої були внесені зміни до закону про бухгалтерський облік [1; 7], містить стислу інформацію щодо складових звіту

про управління. Даний звіт має надавати інформацію, необхідну для інвесторів, учасників та інших осіб поряд з даними фінансової звітності підприємств. Водночас, законодавство ЄС щодо фінансової звітності передбачає досягнення балансу між інтересами користувачів фінансової звітності та надмірним обтяженням підприємств вимогами до звітності. Звіт про управління має надавати справедливий огляд розвитку підприємства та аналіз сучасного стану, включаючи не лише фінансові аспекти його господарської діяльності, але й екологічні та соціальні аспекти.

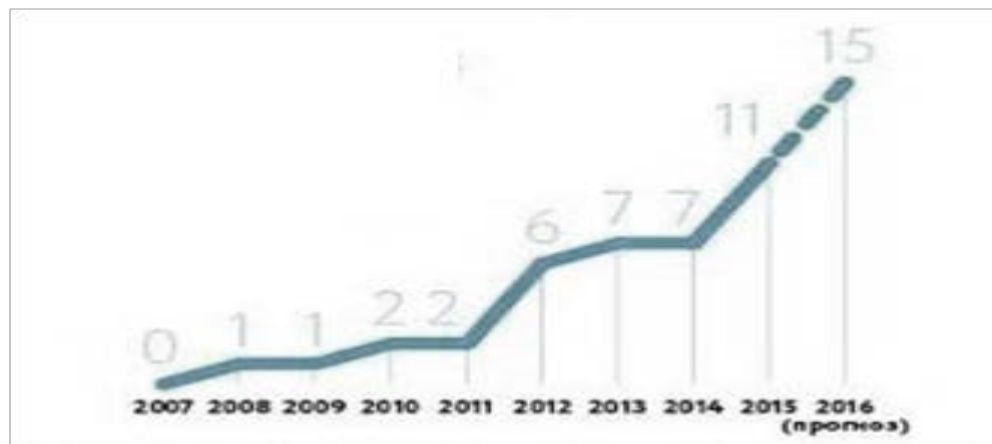
Методологічні засади формування нефінансової звітності визначають відповідні стандарти, найпоширенішим серед яких є стандарт GRI (Global Reporting Initiative). Розробкою стандартів у сфері сталого розвитку займається Глобальна Рада GSSB, яка у 2013 р. випустила вже четверту версію Керівництва GRI G4 [13], що враховує зауваження до попередніх версій та відгуки компаній - користувачів. З часом поширилася популярність практики складання нефінансових звітів. На даний час у нефінансову звітність за стандартами GRI складають більше 4000 компаній, що є представниками як великого, так і малого бізнесу (рис. 2.1):



Примітка. Джерело [24]

Рис. 2.1. Нефінансова звітність за GRI

В Україні протягом останніх десяти років також поширюється практика складання нефінансової звітності, проте у значно менших масштабах (рис. 2.2):



Примітка. Джерело [24]

Рис. 2.2. Кількість українських компаній, що підготували нефінансову звітність за GRI (од.)

Проведений аналіз показав, що інформація, яка міститься на офіційних сайтах більшої частини вітчизняних компаній у розділі корпоративної соціальної відповідальності, фактично є напрямками розвитку соціальної відповідальності, а не звітами.

Аналіз нефінансових звітів вітчизняних підприємств свідчить про наявність певних проблемних моментів, а саме:

- недостатній рівень обізнаності провідних фахівців підприємств щодо сутності корпоративної соціальної відповідальності, методики складання нефінансових звітів, вибору та обчислення відповідних показників, що призводить до формального підходу у розробці, висвітленні стратегії сталого розвитку підприємства та відповідних звітів щодо її виконання;

- відсутність єдиного переліку фінансових та нефінансових показників, які повинні містити дані звіти, призводить до відсутності порівнянності результатів різних підприємств, навіть належних до однієї галузі діяльності. Керівництво G4 містить лише перелік аспектів та індикаторів, що відображають напрямки, за якими повинна відображатися інформація;

- на практиці метою складання нефінансових звітів є представлення підприємств у більш привабливому вигляді для інвесторів, суспільства та

держави із зазначенням завищених цілей, які нерідко є фактично нездійсненими.

Водночас, до переваг імплементації європейського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності можна віднести наступні:

- фінансова звітність, складена із застосуванням МСФЗ, надає власникам підприємств детальнішу інформацію, ніж з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку;

- поява можливості більш ефективної організації ведення бізнесу, оскільки з'являється можливість вести облік з врахуванням власних організаційно-економічних механізмів;

- підвищується рівень інвестиційної привабливості підприємства через можливість виходу на нові, закордонні ринки капіталу, оскільки іноземним інвесторам зрозуміла звітність, складена за МСФЗ, а також підвищується рівень довіри до підприємства, що позитивно позначається на його конкурентоспроможності;

- запровадження практики складання нефінансової звітності робить прозорими цілі, напрями розвитку підприємства та результати їх досягнення; підвищує рівень довіри інвесторів, суспільства та сприяє формуванню позитивного іміджу підприємства.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що протягом останніх двадцяти років в Україні здійснюється покроковий процес гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ та директив ЄС, що сприяє однозначному розумінню фінансової звітності та зростанню рівня довіри до показників, зазначених у ній. Новизною проведеного дослідження є запропоновані напрями ідентифікації потенційних переваг від впровадження вимог європейського законодавства у сфері організації обліку та складання звітності у практику вітчизняних підприємств, а саме: підвищення ефективності механізму управління підприємством, розширення бази потенційних контрагентів та збільшення обсягів залучення інвестицій через

прозорість складеної звітності, формування позитивного іміджу за рахунок реалізації концепції корпоративної відповідальності та сталого розвитку підприємств, ідентифікації та оцінки ризиків їх діяльності.

### **3. Зміни в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в процесі імплементації Європейського законодавства**

Розвиток та поступова інтеграція України до Європейського Союзу потребує належної імплементації європейського і вітчизняного законодавства для досягнення макроекономічної стабілізації, підвищення ефективності економіки, впровадження європейських норм і стандартів в економіку, соціальну політику, освіту, науку та адаптації українського законодавства до правових норм ЄС. Важливим при адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу відповідно до Закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», є гармонізація нормативної бази бухгалтерського обліку з Постановою Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу від 19 липня 2002 року про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Саме цим Законом бухгалтерський облік компаній визначено однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України. Характерною ознакою процесу європейської інтеграції України та належного виконання Україною Угоди про асоціацію з ЄС, є прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким передбачено виконання засадничих положень Директив ЄС щодо удосконалення порядку застосування МСФЗ [1].

В умовах міжнародної стандартизації обліку і фінансової звітності та формування єдиного інформаційного простору для учасників економічних відносин важливим чинником є якість фінансової звітності. Водночас з розвитком інтеграційних процесів економіки змінюється комунікативна спрямованість фінансової звітності та інтерпретація її показників у

відповідності інформаційним запитам користувачів. Важливо зазначити, що відмінності щодо якості фінансової звітності суб'єктів господарювання різних країн, залишаються після впровадження МСФЗ, адже якість бухгалтерського обліку залежить не тільки від високоякісних стандартів бухгалтерського обліку, а й від функціонування комплексної інституційної структури кожної країни, зокрема від правової та політичної систем держави. Розвиток фінансової звітності і бухгалтерського інституціоналізму формується в контексті суспільних явищ і інститутів: права, освіти, економіки, політики. Безсумнівно, політичні, економічні, культурні чинники розвитку країни впливають на розвиток фінансової звітності через призму теоретичних і практичних досліджень, відповідно фінансова звітність є об'єктом інституціонального аналізу.

З метою створення єдиних правил формування інформації у фінансовій звітності виникає необхідність впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі - МСФЗ) в практику бухгалтерського обліку підприємств України [11].

Реформування бухгалтерського обліку, почалося відповідно до програми «Реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів та ухвалення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де визначено, що бухгалтерський облік є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. В процесі реформування розроблено й прийнято національні стандарти бухгалтерського обліку, що не суперечать вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності, та оновлено зміст і структуру фінансової звітності. Одночасне застосування в Україні національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності не сприяє формуванню якісної інформації у фінансовій звітності підприємств.

З урахуванням узятих державою зобов'язань щодо гармонізації законодавства із законодавством Європейського Союзу, а також вимог до фінансової звітності суб'єктів господарювання, що виходять на міжнародні ринки капіталу, з метою підвищення прозорості, забезпечення зіставлення із звітами іноземних компаній, сприяння залученню іноземних інвестицій виникає необхідність створення організаційно-правових умов застосування суб'єктами господарювання міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності. З метою уникнення відмінностей методологічного характеру, непослідовності реформування та регулювання звітності передбачено поступове запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні.

Дослідження сучасного стану застосування МСФЗ в Україні засвідчило, що лише понад 1% підприємств від загальної кількості формують фінансову звітність відповідно до МСФЗ [6, с. 29]. Варто зазначити, що це дуже низький показник, який у свою чергу буде змінюватися із запровадженням європейського законодавства з бухгалтерського обліку в практику вітчизняних суб'єктів господарювання.

Порівняльний аналіз змін ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 – XI [7] наведено в таблиці 3.1. (пункти Закону, які не зазнали змін в таблиці не наводяться).

Проналізуємо терміни, які з'явилися в редакції Закону після 01.01.2018 р., зокрема:

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення між власниками);

Доходи – збільшення економічних вигод в вигляді збільшення активів чи зменшення зобов'язань, які призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

Таблиця 3.1

**Порівняльний аналіз змін ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**

№ з/п	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діяв до 01.01.2018 р. (редакція від 11.06.2017 р.)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діє після 01.01.2018 р. (редакція від 05.10.2017 р.)
<b>Стаття 1. Визначення термінів</b>		
1.	Консолі дована фінансова звітність – фінансова звітність, що відображає фінансове становище, результати діяльності і рух грошових коштів юридичної особи і її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, і підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці
2.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не перечать міжнародним стандартам	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, що відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності і національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності та законодавства Європейського Союзу в сфері бухгалтерського обліку і затверджений центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику в сфері бухгалтерського обліку
3.	Облікова політика – сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності	Облікова політика – сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності
4.	Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період	Фінансова звітність – звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства

Примітка. Сформовано на основі [9]



Звіт про платежі на користь держави – документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні для сплати на користь держави відповідно до Закону, що подається підприємствами, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення чи заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес.

До підприємств, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність із геологічного вивчення, в тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення чи видобування корисних копалин загальнодержавного значення, або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, і транспортування трубопроводами ( у тому числі із метою транзиту) вуглеводнів і хімічних продуктів;

Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності;

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства;

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, і фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику в сфері бухгалтерського обліку;

Підприємства, що становлять суспільний інтерес – підприємства емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що відносяться до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього закону належать до великих підприємств;

Таксономія фінансової звітності – склад статей та показників фінансової звітності і її елементів, що підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику в сфері бухгалтерського обліку;

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це дохід, який визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, які за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів;

Зауважимо, що визначення Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку доповнилось тим, що таке положення (стандарт) розробляється на основі законодавства Європейського Союзу. Із визначення терміну «фінансова звітність» зник рух грошових коштів підприємства за звітний період. З'явилися нові терміни або їхні нові визначення, а саме «витрати», «доходи», «звіт про платежі на користь держави», «звіт про управління», «власний капітал», «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі», «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «таксономія фінансової звітності», «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)».

Порівняльний аналіз змін ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7] наведено в таблиці 3.2. (пункти Закону, які не зазнали змін в таблиці не наводяться).

Таблиця 3.2

**Порівняльний аналіз змін ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**

№ з/п	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діяв до 01.01.2018 р. (редакція від 11.06.2017 р.)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діє після 01.01.2018 р. (редакція від 05.10.2017 р.)
<b>Стаття 2. Сфера дії Закону</b>		
1.	Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством	Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства

Примітка. Сформовано на основі [9]

Аналізуючи дані таблиці 5, можна зазначити, що з'явилися критерії розміру підприємств, а саме мікропідприємства, малі, середні та великі підприємства, яких раніше не було. Для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.

Якщо підприємство однієї з наведених в Законі категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, зазначеним в євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період

од), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювались для євро протягом відповідного року.

Порівняльний аналіз змін ст. 3-7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7] наведено в таблиці 3.3. (пункти Закону, які не зазнали змін в таблиці не наводяться).

**Таблиця 3.3**

**Порівняльний аналіз змін ст. 3-7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**

№ з/п	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діяв до 01.01.2018 р. (редакція від 11.06.2017 р.)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діє після 01.01.2018 р. (редакція від 05.10.2017 р.)
<b>Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>		
1.	Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства
2.	Стаття 4. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Стаття 4. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності
3.	Послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише в випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;	Послідовність – постійне (з року у рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише в випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності і національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, та повинна бути обґрунтована і розкрита в фінансовій звітності
3.	Нарахування і відповідність доходів та витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	Нарахування – доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати грошових коштів
<b>Доповнення ст. 4, що з'явилося в редакції після 01.01.2018 р.</b>		
5.	Інших принципах, визначених міжнародними стандартами чи національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі у залежності від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством	

Продовження табл. 3.3.

<b>Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>		
6.	Підприємства ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність в грошовій одиниці України	Підприємства ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність в грошовій одиниці України. На вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована у іноземну валюту
<b>Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні</b>		
7.	Регулювання питань методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності	Регулювання питань методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику в сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку у державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності

Примітка. Сформовано на основі [9]

Очікується, що внаслідок імплементації актів законодавства ЄС у системі П(С)БО будуть встановлені європейські критерії класифікації підприємств, які застосовуватимуться і в Україні. Ми зможемо адаптувати національне законодавство (у сфері обліку) до норм МСФЗ і Євросоюзу. Це сприятиме гармонізації фінансової звітності вітчизняних підприємств зі звітністю підприємств держав – членів ЄС, а також інших країн, які застосовують МСФЗ та акти ЄС.

Отже, внесені зміни у Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] певним чином забезпечили імплементацію норм Директив Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку в українську практику, що дасть змогу вивести його на якісно новий рівень інформаційного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання і можливо стане значним поштовхом для появи зарубіжних інвесторів в Україні. Практичну реалізацію внесених змін можна буде здійснити шляхом розробки та затвердження типових форм нової звітності, методичних рекомендацій щодо її організації підготовки, складання, затвердження, подання і оприлюднення.

## ВИСНОВКИ

Цивілізаційним вибором українського народу є європейський вектор розвитку. В системі зовнішньополітичних пріоритетів держави євроінтеграція посідає особливе місце. Подальша оптимізація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і фінансової звітності орієнтується на використання правових норм ЄС і кращої європейської практики. Європейське законодавство активно удосконалюється. Крім того, постійно оновлюються Міжнародні стандарти фінансової звітності. Ці чинники зумовлюють потребу в постійному моніторингу змін, їх опрацюванні, виробленні рекомендацій для урахування таких перетворень при модернізації законів України, нормативно-правових актів бухгалтерського обліку. Для цього в державі має бути створена і налагоджена відповідна ефективна інституційна основа.

Статті і особливо розділи активів і пасивів балансів українського, польського підприємств та підприємств ЄС, що складають звітність за Директивою 34/2013/ЄС, мають чимало аналогічних аспектів як по назвах, так і змісту. Актив балансу підприємства українського формату значною мірою відповідає балансу польському варіанту. За нашими оцінками вона сягає 75-80 %. Щодо пасиву балансу відзначаємо значно більшу відповідність українського формату балансу польському варіанту ніж по активних розділах. За нашими оцінками вона сягає 85-90 %. Виявлені відмінності у побудові структури балансів різних країн підкреслюють розмаїтість балансів в країнах Європі, що можна пояснити історичними особливостями розвитку системи балансів певної країни. Відповідність складу українського формату балансу за форматом, який встановлений нормативами ЄС, встановлено приблизно на рівні 70 %. Невідповідність проявляється як у структурі розділів, переліку статей, так і у підходах до їх розкриття. Результати проведеного дослідження можуть слугувати орієнтиром для українських законодавців, які проводять імплементацію нормативів ЄС у національне законодавче поле.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що протягом останніх двадцяти років в Україні здійснюється покроковий процес гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ та директив ЄС, що сприяє однозначному розумінню фінансової звітності та зростанню рівня довіри до показників, зазначених у ній. Новизною проведеного дослідження є запропоновані напрями ідентифікації потенційних переваг від впровадження вимог європейського законодавства у сфері організації обліку та складання звітності у практику вітчизняних підприємств, а саме: підвищення ефективності механізму управління підприємством, розширення бази потенційних контрагентів та збільшення обсягів залучення інвестицій через прозорість складеної звітності, формування позитивного іміджу за рахунок реалізації концепції корпоративної відповідальності та сталого розвитку підприємств, ідентифікації та оцінки ризиків їх діяльності.

Очікується, що внаслідок імплементації актів законодавства ЄС у системі П(С)БО будуть встановлені європейські критерії класифікації підприємств, які застосовуватимуться і в Україні. Ми зможемо адаптувати національне законодавство (у сфері обліку) до норм МСФЗ і Євросоюзу. Це сприятиме гармонізації фінансової звітності вітчизняних підприємств зі звітністю підприємств держав-членів ЄС, а також інших країн, які застосовують МСФЗ та акти ЄС. Окрім того, Закон спрямований на підвищення прозорості й забезпечення достовірності фінансової звітності й належного рівня довіри до неї з боку вітчизняних та іноземних інвесторів. Таким чином, зростатиме інвестиційна привабливість національної економіки, стимулюватимуться надходження іноземних інвестицій та спрощуватимуться процедури залучення капіталу на міжнародних ринках. Перспективним напрямом подальших досліджень є розвиток наукових положень щодо формування бази індикаторів сталого розвитку підприємств з врахуванням економічної, соціальної та екологічної складових.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII URL: [http:// zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19).
2. Directive 2013/34/EU of the European parliament and 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 of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>.
3. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2014:330:FULL&from=EN#L\\_2014330EN.01000101.doc](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2014:330:FULL&from=EN#L_2014330EN.01000101.doc).
4. Розпорядження «Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» Кабінету Міністрів України від 8 квітня 2015 р. № 345-р URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.
5. Ловінська Л. Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні. *Фінанси України*. 2014. № 9. С. 21-30.
6. Засадний Б. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*, 2016. № 9 (186). С. 22 – 30.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 – XI URL: [http:// zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від



27.06.2013 р. № 628 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381>.

9. Безверхий, К. Бухгалтерський облік в Україні: імплементація норм директив Європейського Союзу. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, 2018. Вип. 1. С. 136-151.

10. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011).

11. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.09.2014 № 847-р URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/847-2014-%D1%80>.

12. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 № 345-р URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.

13. Гура Н. О. Імплементація Директиви 2013/34/ЄС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Сер.: Економіка*, 2015. № 10 (175). С. 6–10 URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/implementatsiya-direktivi-2013-34-es-v-ukrayini-z-urahuvannyam-mizhnarodnogo-dosvidu>.

14. Grabinski K., Kedzior M., Krasodomska J. The Polish accounting system and IFRS implementation process in the view of empirical research. *Accounting and Management Information Systems*. 2014. Vol. 13, № 2. P. 281–310 URL: [http://www.cig.ase.ro/revista\\_cig/Fisiere/13\\_2\\_5.pdf](http://www.cig.ase.ro/revista_cig/Fisiere/13_2_5.pdf).

15. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2015. 400 с.

16. Єфименко Т. І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції. *Фінанси України*, 2014. № 10. С. 7–23.
17. Winiarska Kazimiera. Wplyw miedzynarodowych regulacji na ksztalt polskiej rachunkowosci (Вплив міжнародного регулювання на прикладі бухгалтерського обліку в Польщі). *Міжнародний збірник наукових праць*. 2012, Випуск 3(9) URL: <http://pbo.ztu.edu.ua>article/download/72435/67873>
18. Zukowska H., Sawicka B. Zawartosc informacyjna polityki rachunkowosci (Напрями інформаційної політики бухгалтерського обліку). *Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawla II, Wydawnictwo KUL*. Lublin, 2014. 417p.
19. Malyszhkin O., Martzniuk O. Tax and financial reporting of SME-evidence of selected Eastern European countries. *Czasopismo naukowe Sopot Szkoły Wyzszej. Polska*. 2016. № 8. S.147-162.
20. Голов С. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2014. №10. С.5-15.
21. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2014. № 7. С. 3-17.
22. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної ФЗ: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2015. № 5. С. 2-10.
23. Малишкін О., Кравчук А., Мальована В. Український баланс: можливості трансформації до євро формату. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2016. № 6. С. 16-26.
24. Скоробогатова Н. Є., Кухарук А. Д. Адаптація українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності до вимог ЄС. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»* : збірник наукових праць. 2018. № 15. С. 36-47

**Додаток А**

**Порівняння розділів активів балансів підприємств, Польщі, України і за  
Директивою 2013/34/ЄС**

<b>АКТИВ</b>		
<b>ПОЛЬЩА</b>	<b>УКРАЇНА</b>	<b>ДИРЕКТИВА 2013/34/ЄС (горизонтальний поділ)</b>
<p>A. Активи довгострокові</p> <p>Нематеріальні активи</p> <p>1. Витрати завершених науково-дослідних робіт</p> <p>2. Гудвіл (вартість фірми)</p> <p>3. Інші нематеріальні активи</p> <p>4. Аванси для нематеріальних активів</p> <p>II. Матеріальні довгострокові активи</p> <p>1. Основні засоби</p> <p>2. Основні засоби в стадії будівництва</p> <p>III. Довгострокова дебіторська заборгованість</p> <p>1. Від пов'язаних сторін</p> <p>2. Від інших осіб, в яких товариство має частки участі</p>	<p>I. Необоротні активи</p> <p>1) Нематеріальні активи</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• первісна вартість</li> <li>• накопичена амортизація</li> </ul> <p>2) Незавершені капітальні інвестиції</p> <p>3) Основні засоби</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• первісна вартість</li> <li>• знос</li> </ul> <p>4) Інвестиційна нерухомість</p> <p>5) Довгострокові біологічні активи</p> <p>6) Довгострокові фінансові інвестиції:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств</li> <li>• інші фінансові інвестиції</li> </ul>	<p>A. Зареєстрований несплачений капітал (детальний перелік статей не передбачено)</p>
<p>3. Від інших осіб</p> <p>IV. Довгострокові інвестиції</p> <p>1. Нерухомість</p> <p>2. Нематеріальні активи</p> <p>3. Довгострокові фінансові активи</p> <p>4. Інші довгострокові інвестиції</p> <p>V. Довгострокові аванси видані</p> <p>1. Відкладений податок на прибуток</p> <p>2. Інші передоплати</p>	<p>7) Довгострокова дебіторська заборгованість</p> <p>8) Відстрочені податкові активи</p> <p>9) Інші необоротні активи</p>	
<p>B. Оборотні активи</p> <p>I. Запаси</p> <p>1. Матеріали</p> <p>2. Напівфабрикати і незавершене виробництво</p> <p>3. Готова продукція</p> <p>4. Товари</p> <p>5. Залишки на поставку і послуги</p> <p>II. Короткострокова дебіторська заборгованість</p> <p>1. Дебіторська заборгованість від пов'язаних сторін</p> <p>2. Дебіторська заборгованість від інших осіб, в яких товариство має частки участі</p>	<p>II. Оборотні активи</p> <p>1) Запаси</p> <p>2) Поточні біологічні активи</p> <p>3) Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги</p> <p>4) Дебіторська заборгованість за виданими авансами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- з бюджетом</li> <li>- з нарахованих доходів</li> <li>- із внутрішніх розрахунків</li> </ul> <p>5) Інша поточна дебіторська заборгованість</p> <p>6) Поточні фінансові інвестиції</p>	<p>B. Організаційні витрати (детальний перелік статей не передбачено)</p>

3. Дебіторська заборгованість від інших осіб III. Короткострокові інвестиції 1. Короткострокові фінансові активи 2. Інші короткострокові фінансові вкладення IV. Короткострокові аванси видані	7) Гроші та їх еквіваленти 8) Витрати майбутніх періодів 9) Інші оборотні активи	
С. Належні виплати в акціонерний капітал (фонд)	III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	С. Основні засоби 1. Нематеріальні активи 2. Матеріальні активи 3. Фінансові активи
D. Власні частки (акції)		D. Оборотні активи 1. Запаси 2. Дебіторська заборгованість 3. Інвестиції 4. Кошти в банку та в обороті
-	-	E. Передплата та нарахований дохід