

Л. Г. Ловінська

### ВПЛИВ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

*Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, яка окреслила шляхи їх запровадження в нашій країні, на теперішній час переважно виконана. Перед державою та професійною спільнотою бухгалтерів і аудиторів постало завдання визначити напрями вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні. У статті проведено аналіз новацій Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 26.06.2013 у контексті розвитку ідеї інтегрованої звітності. Окрема увага приділена розгляду звітності про управління компанії, про платежі уряду та вирішенню питань запровадження цих звітів в Україні. На підставі проведеного дослідження зроблено висновок, що вдосконалення бухгалтерського обліку в нашій країні має відбуватися відповідно до тенденцій його розвитку в глобалізованому світі та потреб управління національною економікою.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Директива 2013/34/ЄС, євроінтеграційні процеси.

Рис. 3. Літ. 11.

Л. Г. Ловинская

### ВЛИЯНИЕ ЕВРОИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ НА РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В УКРАИНЕ

*Стратегия применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине, которая наметила пути их внедрения в нашей стране, в настоящее время в основном выполнена. Перед государством и профессиональным сообществом бухгалтеров и аудиторов стоит задача определить направления совершенствования бухгалтерского учета в Украине. В статье проведен анализ новаций Директивы 2013/34/ЕС Европейского парламента и Совета от 26.06.2013 в контексте развития идеи интегрированной отчетности. Отдельное внимание уделено рассмотрению отчетности об управлении компании, о платежах правительства и решению вопросов введения этих отчетов в Украине. На основании проведенного исследования сделан вывод, что совершенствование бухгалтерского учета в нашей стране должно происходить в соответствии с тенденциями его развития в глобализованном мире и потребностями управления национальной экономикой.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, отчетность, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Директива 2013/34/ЕС, евроинтеграционные процессы.

Liudmyla Lovinska

### INFLUENCE OF THE EUROPEAN INTEGRATION PROCESSES ON THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND REPORTING IN UKRAINE

*The strategy of IFRS's implementation, which identifies the ways of IFRS's introduction in Ukraine, is currently mostly implemented. The state and the professional community of accountants and auditors have raised the problem of determining the directions of further development of accounting in Ukraine. The paper analyzes the innovations of Directive 2013/34 / EC of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 in the context of the idea of integrated reporting. Special*

© Ловінська Л. Г., 2014

*attention is given to the reporting of the company, reporting on government payments and problematic issues regarding the implementation of these reports in Ukraine. Based on the research it is concluded that the improvement of accounting in Ukraine should take place in accordance with the trends of development in a globalizing world and the needs of economic management in our country.*

**Keywords:** accounting, reporting, International Financial Reporting Standards (IFRS), Directive 2013/34/EU, European integration process.

**JEL classification:** M40, M41, M48.

Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (*далі* — Стратегія) [1] — програмний документ розвитку бухгалтерського обліку в нашій державі, який підбив підсумки першого етапу реформи, пов'язаного із запровадженням ринкових механізмів у цю сферу, та визначив напрями досягнення головної мети другого етапу реформи — запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (*далі* — МСФЗ).

Ключовою ознакою Стратегії є те, що вона встановила шляхи імплементації МСФЗ в Україні, а саме:

— безпосереднє застосування цих стандартів визначеним колом суб'єктів господарювання (відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (*далі* — Закон) такими суб'єктами є публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [2]);

— адаптацію до МСФЗ національної нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку для всіх інших суб'єктів, котрі відповідно до Закону мають право вільно обирати міжнародні або національні стандарти.

Аналіз підсумків виконання Стратегії та характеру змін, внесених до неї у 2013 р., свідчить про те, що вона, як програмний документ розвитку бухгалтерського обліку в Україні, свої завдання виконала. Зокрема, на даний момент внесено зміни до Закону щодо порядку застосування міжнародних стандартів, здійснено офіційний переклад МСФЗ та його оприлюднення; Міністерством фінансів України запроваджено зміни в нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку щодо його ведення на єдиних методологічних засадах усіма суб'єктами господарювання шляхом застосування єдиного плану рахунків; встановлено загальну номенклатуру статей фінансової звітності й порядку їх групування з наданням права суб'єктам господарювання формувати фінансову звітність виходячи з особливостей господарської діяльності та прагнення максимального розкриття інформації; створено сайт, на якому формується й підтримується інформаційно-аналітична база з питань застосування міжнародних стандартів із метою вільного доступу суб'єктів господарювання до навчальних матеріалів, наукових статей, інформації про їх практичне застосування.

У стадії виконання перебуває низка передбачених Стратегією заходів, котрі створюють умови для підвищення якості фінансової звітності, складеної в умовах

імплементатії МСФЗ. Так, розробляється та готується до технічного впровадження порядок надання підприємствами фінансової звітності в електронному вигляді користувачам, зокрема органам державної статистики. Навчальними закладами й професійними організаціями здійснюються підготовка та підвищення кваліфікації (як спеціалістів із бухгалтерського обліку) суб'єктів господарювання, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. Міністерство фінансів України забезпечує співробітництво з Радою міжнародних стандартів фінансової звітності щодо запровадження їх у нашій державі.

Подальшого опрацювання відповідно до Стратегії потребують такі питання:

- Підготовка пропозицій для внесення змін до законодавства з бухгалтерського обліку щодо спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності для окремої категорії суб'єктів малого підприємництва, зокрема надання права таким суб'єктам застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису.

- Встановлення спрощеного порядку бухгалтерського обліку на малих підприємствах без застосування подвійного запису.

- Розроблення методичного забезпечення для застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Вочевидь, у сфері реформування бухгалтерського обліку зроблено й робиться дуже багато. Однак на часі визначення шляхів його розвитку в Україні, найбільший вплив на яке мають євроінтеграційні процеси в державі.

Протягом останнього часу в країні відбулася подія, котра вплинула на хід історії, висунула нові завдання щодо розвитку бухгалтерського обліку та знаменує новий напрям його реформування, — підписання й ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (*дали* — Угода) [3]. Однією з цілей Угоди визначено запровадження умов для посилення економічних і торговельних відносин, які вестимуть до поступової інтеграції України у внутрішній ринок ЄС, зокрема завдяки створенню поглибленої й усеохоплюючої зони вільної торгівлі, та підтримки зусиль нашої країни стосовно завершення переходу до діючої ринкової економіки, у т. ч. шляхом поступової адаптації її законодавства до *acquis* ЄС [3].

У цьому контексті Глава 13 “Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік та аудит” Розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” Угоди містить ст. 387, де зазначено, що з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі Сторони (Україна та країни ЄС) домовилися співробітничати щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів і поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У додатку XXXV до Угоди наведені перелік директив ЄС, що є обов'язковими для імплементатії, та строки їх упровадження в Україні. Так, протягом *трьох років* мають бути імплементовані:

— Четверта Директива Ради від 25.07.1978, що базується на ст. 54(3)(“g”) Договору про заснування ЄС щодо річних рахунків окремих типів компаній (№ 78/660/ЄЕС);

— Сьома Директива Ради від 13.06.1983, що базується на ст. 54(3)(“g”) Договору про заснування ЄС щодо консолідованих рахунків (№ 83/349/ЄЕС);

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

Протягом *двох років* належить імплементувати Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19.07.2002 про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Зміст цих документів для вітчизняних фахівців відомий. Вони перекладені українською та їхні положення вже застосовуються в нашій державі для розроблення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту. Водночас варто зауважити, що 26 червня 2013 р. ухвалена Директива 2013/34 ЄС Європейського парламенту та Ради, котра вносить зміни до Директиви № 2006/43/ЄС та скасовує Директиви № 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС. Тож у контексті євроінтеграційних процесів в Україні на часі аналіз новачій Директиви 2013/34/ЄС (*дали* — Директива).

Вивчення Директиви показало, що деякі питання є для бухгалтерського обліку в Україні інноваційними та потребують:

— узгодження законодавства України із законодавством ЄС у частині звітності про управління різних типів підприємств;

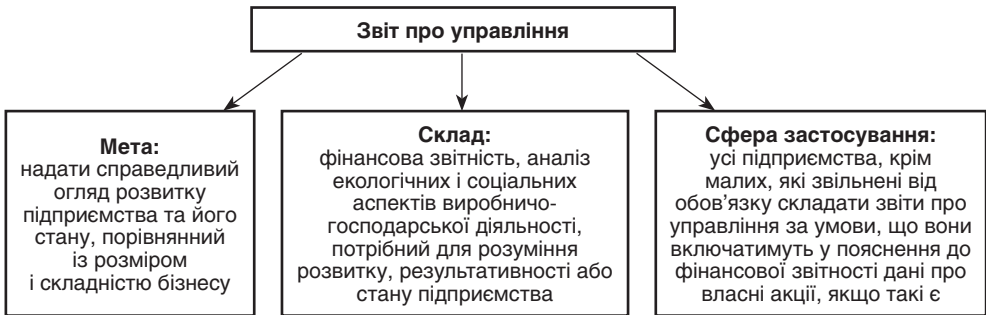
— запровадження моделі регулювання бухгалтерського обліку, котра ґрунтуватиметься на взаємодії держави й професійної громадськості на основі принципів субсидіарності та пропорційності із забезпеченням відповідності адміністративних процедур створюваним перевагам;

— запровадження альтернативного підходу за МСФЗ, що базується на справедливій вартості, для складання як річної, так і консолідованої фінансової звітності всіма підприємствами або групами підприємств, окрім мікропідприємств;

— запровадження звітності про платежі на користь уряду для великих підприємств і суб’єктів суспільного інтересу, зайнятих у добувній промисловості або в заготівлі корінного лісу, з метою забезпечення прозорості ефективності використання природних ресурсів держави.

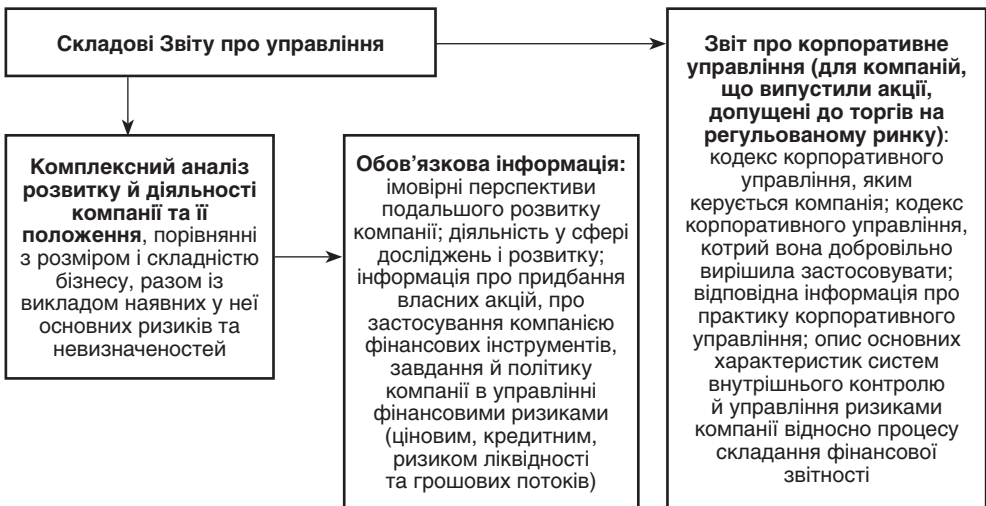
Слід зазначити, що головне призначення звітності про управління різних типів підприємств — показати ефективність стратегічного й тактичного менеджменту компанії. На рис. 1 і 2 наведено загальні характеристики та зміст Звіту про управління відповідно до Директиви.

На сьогодні в Україні вже проведена певна робота з урегулювання питань корпоративного управління. Так, Національна комісія з цінних паперів та



*Джерело:* побудовано на основі Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013.

Рис. 1. Загальні характеристики Звіту про управління



*Джерело:* побудовано на основі Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013.

Рис. 2. Зміст Звіту про управління

фондового ринку своїм рішенням від 11.12.2003 № 573 затвердила Принципи корпоративного управління [4]. Водночас у цьому документі немає жодного посилання на зміст, обов'язковість складання і порядок подання звітності про стан та ефективність управління компанією.

З метою посилення контролю дотримання правил корпоративного управління та надання статусу обов'язкової звітності Звіту про управління відповідно до Директиви необхідно прийняти Закон України “Кодекс корпоративного управління” або внести відповідні зміни до законів України “Про акціонерні товариства” [5] і “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2].

Щодо досвіду країн Євросоюзу в окресленій сфері зазначимо, що він є не вивченим. Потрібно дослідити, чи існують національні регуляторні акти, котрими в цих країнах встановлюється зміст, обов'язковість складання та порядок подання звітності про управління. Якщо такі акти є, то важливо знати їхній статус (закони, рішення уряду, рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку).

Дотичним до теми корпоративної звітності є питання запровадження в Україні нефінансової звітності суб'єктів господарювання на основі врахування вимог Директиви. Термін “нефінансова звітність” з'явився в контексті розвитку ідеї так званої інтегрованої звітності за часів останньої глобальної фінансової кризи. Недоліки застосовуваної фінансової звітності корпорацій, як зазначають її критики, полягають у тому, що вона не розкриває вплив на результати діяльності таких факторів, як ризик, стратегія, нагляд і стійкість бізнесу підприємства. Крім того, складена за МСФЗ фінансова звітність у її класичному розумінні, на думку експертів, не розв'язує поставлених перед нею завдань [6; 7, с. 102—110]. Передусім цей факт обумовлений неадекватністю підходів до оцінок, застосованих згідно із МСФЗ. Зокрема, базовий підхід до оцінки (за історичною вартістю) призвів до викривлення показників звітності стосовно активів, у т. ч. нематеріальних. Водночас оцінка за альтернативним підходом (за справедливою вартістю) фінансових інструментів негативно впливає на визначення фінансового результату, що спричиняє поглиблення кризових явищ у національних економіках. Дещо проблематичними є визнання зобов'язань та розкриття інформації про фінансові інструменти за МСФЗ.

Інтегрована звітність висвітлює крім фінансових показників нефінансові аспекти інформації про діяльність компанії, що дає змогу підвищити якість звітності та надати в ній характеристику впливу навколишнього середовища, соціального й наглядового факторів (environmental, social and governance, ESG). Нова модель звітності компаній поєднує фактори ESG і фінансові результати [8]. Фактично вона є віддзеркаленням у інформаційному середовищі концепції стійкого розвитку, котра визнається міжнародною спільнотою новою ідеологією сучасності, ідеологією XXI століття [9; 10].

З метою розроблення загально визнаної концепції звітності про стійкість, яка об'єднала б інформацію щодо фінансів, охорони навколишнього середовища та соціальних наслідків діяльності компанії в єдиний формат, у 2010 р. було створено Комітет міжнародної інтегрованої звітності. Він опублікував документ “Towards Integrated Reporting — Communicating Value in the 21st Century” для проведення широкої дискусії серед інвесторів, компаній, регуляторів, аудиторів і представників академічних кіл стосовно створення нового єдиного підходу до звітності [11]. Перші результати цієї дискусії були представлені у 2012 р. Експерти дійшли висновку, що нова звітність базуватиметься на досягненнях міжнародних організацій — Ради з МСФЗ, яка працює над



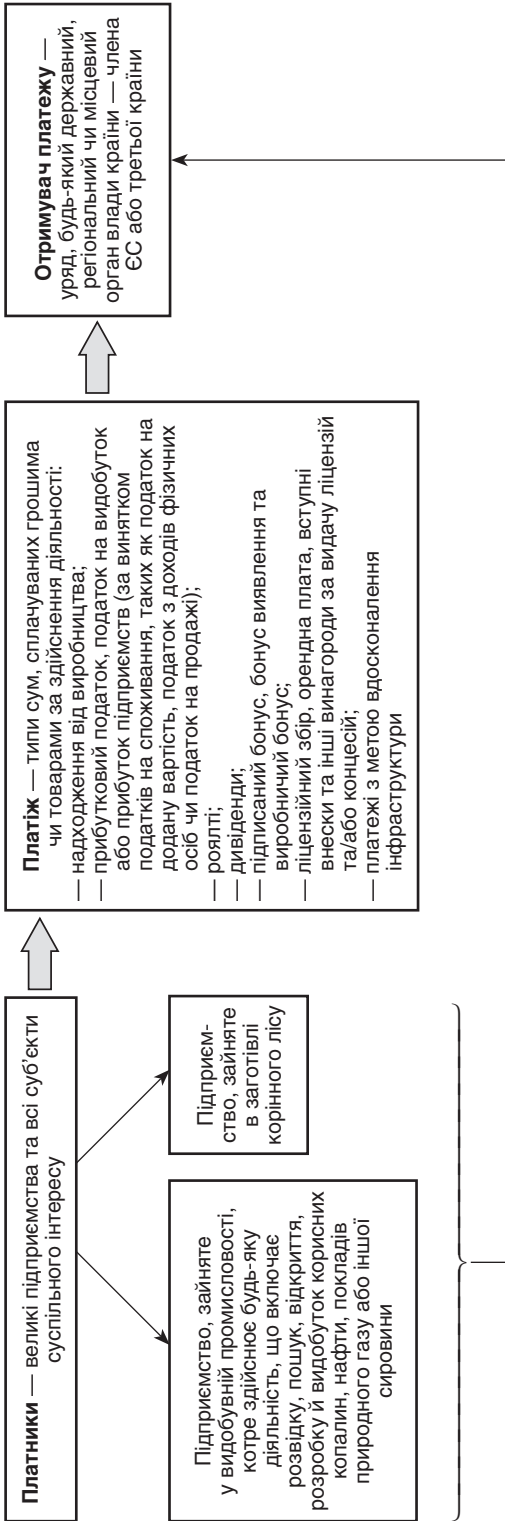
конвергенцією цих стандартів, Global Reporting Initiative (GRI) — організації, котра розробляє керівництва зі звітності стійкого розвитку.

Згідно зі звітом компанії “Делойт” “Write from the Start: Surveying Narrative Reporting in Annual Reports”, за останніх 10 років обсяг фінансової інформації збільшився майже вдвічі, а нефінансової — у 6 разів і тепер становить майже 54 % річного звіту (вибірка взята з публічних компаній Великобританії) [6].

В Україні робота щодо запровадження нефінансової звітності ще не розпочалася. Потребують дослідження й вирішення на основі вивчення європейського досвіду такі проблемні питання: чи слід розробляти загальноприйнятий шаблон нефінансової звітності; чи відрізняється нефінансова звітність від корпоративної звітності, звітності про соціальну відповідальність, чи це ідентичні поняття; яким законодавчим актом повинен передбачатись обов’язок суб’єктів господарювання складати нефінансову звітність; яка відповідальність суб’єктів господарювання має бути передбачена за ненадання або невідповідність нефінансової звітності?

У контексті посилення соціальної відповідальності бізнесу особливо значення набуває запровадження звітності про платежі на користь уряду. З метою підвищення прозорості виплат на користь урядів ЄС великі підприємства та суб’єкти суспільного інтересу, зайняті в добувній промисловості або в заготівлі корінного лісу, повинні відповідно до Директиви щороку складати окремі звіти, розкриваючи суми виплат на користь урядів тих країн, у яких вони здійснюють свою діяльність. Такі підприємства працюють у країнах, багатих на природні ресурси, зокрема корисні копалини, нафту, природний газ і корінний ліс. Згідно з Директивою звіт має містити види платежів, порівнянних із тими, що відображаються підприємствами, котрі беруть участь у Ініціативі прозорості добувних галузей (Extractive Industries Transparency Initiative, ЕІТІ). Цей документ також доповнює План дій Європейського Союзу “Правозастосування, управління і торгівля в лісовому секторі” (Forest Law Enforcement, Governance and Trade Action Plan of the European Union, EU FLEGT) та Регламент (ЄС) № 995/2010 Європейського парламенту і Ради від 20.10.2010 про зобов’язання операторів, що розміщують на ринку лісоматеріали та продукцію з деревини, які вимагають від торговців такою продукцією належної дбайливості, не допускати потрапляння контрабандної деревини на ринок Євросоюзу.

Зазначені звіти покликані допомагати урядам країн, багатих на природні ресурси, реалізовувати принципи й критерії ЕІТІ та звітувати перед своїми громадянами за виплати, що отримуються цими урядами від підприємств, зайнятих у добувній промисловості або в заготівлі корінного лісу, в межах юрисдикції урядів. Такий звіт розкриває інформацію по всій країні й по окремих проектах. Під проектом слід розуміти операційну діяльність, яка регулюється єдиним договором, ліцензією, договором оренди, концесійним



**Звітність про платежі на користь урядів:**

1. Платежі (одноразовий або послідовний пов'язаний платежів, які не перевищують 100 тис. євро протягом фінансового року) не вимагають відображення в звіті.
2. Інформація про діяльність протягом відповідного фінансового року:
  - 1) загальна сума платежів на користь уряду;
  - 2) загальна сума за кожним видом здійсненого платежу (а—ж) на користь уряду;
  - 3) якщо ці платежі були віднесені на конкретний проект, загальна сума за кожним типом платежу, здійсненого для кожного такого проекту, та загальна сума платежів для кожного такого проекту

*Джерело: побудовано на основі Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013.*

**Рис. 3. Загальна характеристика звітності про платежі на користь урядів**



договором чи аналогічними юридичними угодами та котра становить основу грошових зобов'язань перед урядом. Проте якщо декілька таких угод, по суті, взаємопов'язані, то вони розглядаються як проект. Під тісно пов'язаними юридичними угодами варто мати на увазі сукупність об'єднаних у експлуатаційному й географічному планах договорів, ліцензій, договорів оренди або концесійних договорів чи суміжних угод, підписаних із урядом, котрі містять, по суті, аналогічні умови та які тягнуть за собою зобов'язання зі здійснення виплат. Такі угоди можуть регулюватись єдиним договором, спільним підприємством, угодою про розділ продукції або іншою основоположною юридичною угодою. На рис. 3 наведено загальну характеристику звітності про платежі на користь урядів відповідно до Директиви.

Запропонована Директивою звітність не є фінансовою, хоч і складається за даними бухгалтерського обліку. Запровадження її в Україні має ґрунтуватися на вивченні практики Євросоюзу щодо методичного й організаційного забезпечення процесу звітування, а саме необхідно з'ясувати зміст форми звітності, державний орган, котрий її регламентує та затверджує, а також якому вона подається, та порядок узагальнення її показників. У цьому контексті важливо з'ясувати, чи проводиться аудит такої звітності, а якщо так, то хто його проводить.

Призначення звітності про платежі на користь урядів полягає у сприянні транспарентності та підвищенні ефективності управління використанням природних ресурсів держави. Водночас, якщо в ній будуть лише вартісні показники про суми сплачених платежів, без показників видобутку в натуральному вимірі, ця звітність не буде достатньо інформативною. Тож, для запровадження її в Україні важливо розуміти, як компанії країн — членів ЄС сприймають запровадження такої звітності, що певним чином розкриває їхню комерційну таємницю, які санкції передбачаються за викривлення показників цієї звітності.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні найближчим часом повинне орієнтуватися на вдосконалення відповідно до тенденцій їх розвитку в глобалізованому світі та потреб управління національною економікою. Поява й розвиток ідеї інтегрованої звітності, посилення соціальної відповідальності бізнесу є ключовими чинниками побудови системи обліку та звітності в нашій державі.

### Список використаних джерел

1. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://comeuroint.rada.gov.ua/komevoint/doccatalog/document?id=56219>.
4. Принципи корпоративного управління : затв. рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 № 573 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/law/13308>.
5. Про акціонерні товариства : закон України від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
6. *Сорокіна К. В.* Інтегрована звітність — нова модель звітності для бізнесу / К. В. Сорокіна // Корпоративна фінансова звітність. Міжнародні стандарти. — 2011. — № 7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://alls.in.ua/40343-integrovanazvitnist-nova-model-zvitnosti-dlya-biznesu.html>.
7. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2006. — 256 с.
8. *Сорокіна В.* Нова модель фінансової звітності для бізнесу / В. Сорокіна [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.u-fin.com.ua/analit\\_mat/sdu/101.htm](http://www.u-fin.com.ua/analit_mat/sdu/101.htm).
9. Порядок денний на XXI століття : програма дій, ухв. конф. ООН з навколишнього середовища і розвитку в Ріо-де-Жанейро (саміт “Планета Земля”, 1992 р.) / пер. з англ. — 2-ге вид. — К. : Інтелсфера, 2000. — 360 с.
10. *Білорус О. Г.* Глобальна перспектива і сталий розвиток: системні маркетингові дослідження / О. Г. Білорус, Ю. М. Мацейко ; Міжрегіон. акад. управління персоналом. — К., 2005. — 492 с. : іл. — Бібліогр. : С. 474—491.
11. *Гриценко О. І.* Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання / О. І. Гриценко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://search.ukr.net/?go=http%3A%2F%2Fdspace.uabs.edu.ua%2>.