

УДК 657.1

ОБЛІКОВА ДИРЕКТИВА ЄС, ЇЇ ВПЛИВ НА СКЛАД І ЗМІСТ ЗВІТІВ ЄВРОПЕЙСЬКИХ КОМПАНІЙ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ДЛЯ УКРАЇНИ

СВІТЛАНА ЗУБІЛЕВИЧ,
голова Комітету
з питань професійної освіти
і сертифікації ФПБАУ,
канд. екон. наук, професор

Проведений аналіз змін вимог до складу і змісту звітності європейських компаній внаслідок впровадження нової облікової Директиви ЄС. Розглянутий можливий вплив на звітність в Україні у зв'язку з підписанням асоціації з ЄС. Обґрунтовані пропозиції щодо змін у класифікації підприємств, складі і форматах звітів, методиці формування її показників.

Ключові слова: нова облікова Директива ЄС, категорії підприємств і груп, фінансова звітність, звіт керівництва, звітність від країни до країни.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року [1] про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній, яка доповнила Директиву 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради та відмінила Директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС, набула чинності 20 липня 2013 року і країни-члени зобов'язані протягом двох років з цієї дати привести у відповідність до неї своє законодавство. Зважаючи на сучасний статус України як асоційованого члена ЄС, з часом доведеться вирішувати питання узгодження національного законодавства в сфері обліку з вимогами ЄС.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

На думку фахівців та адміністративних органів ЄС до переваг, які надає ця Директива, відносяться:

досягнення балансу між інтересами укладачів та адресатів фінансової звітності;

зниження адміністративного тягаря на малий та середній бізнес в частині підготовки та надання фінансових звітів. Економія від застосування Директиви 2013/34/ЄС складе 3,5 млрд. євро на рік для 5,4 млн. мікрокомпаній, 1,5 млрд. євро для 1,1 млн. малих компаній та 0,02 млрд. євро для 0,25 млн. середніх компаній [2];

підвищення прозорості платежів до бюджету компаній видобувної промисловості та лісозаготівлі;

створення однакових вимог до звітності у країнах-членах ЄС, підвищення якості та зіставності розкритої інформації, в першу чергу щодо малих компаній;

– розширення можливості компаній знайти додаткове фінансування за межами своєї держави;
– посилення згуртованості єдиного ринку.

Загальний офіційний висновок полягає в тому, що ця Директива адаптує законодавство ЄС до теперішніх і майбутніх потреб укладачів та користувачів фінансової звітності. Проте не всі країни-члени та професіонали сприймають нову облікову Директиву настільки оптимістично. Так, Естонія звернулася до Європейського суду у зв'язку з деякими вимогами Директиви, насамперед, через неможливість вимагати додаткові звіти та збільшити обсяг приміток для малих підприємств на національному рівні, які сьогодні потрібні органам статистики та банкам [3]. Зауважимо, що Директива вважається документом так званого «hard law» (жорсткого законодавства), вимоги якого зобов'язана виконувати кожна країна-член ЄС.

Європейська Федерація бухгалтерів (FEE) та Європейська федерація бухгалтерів і аудиторів малого та середнього бізнесу (EFAA) вважають, що нова Директива не зовсім відповідає очікуванням ринку [4-8]. Зокрема, підкреслюється значна кількість варіантів, якими можуть скористатися країни-члени під час перенесення вимог Директиви до національного законодавства (більше 100). Це, на думку експертів, не полегшує зіставність звітності на європейському просторі [9, 10].

Порівняння вимог Директиви з національним господарським і податковим законодавством України та П(С)БО було проведено В.М. Метелицею [11], проте з іншою метою та без обґрунтування пропозицій щодо майбутнього впровадження.

Мета дослідження. Розглянемо найважливіші аспекти Директиви, які потребуватимуть відповідного аналізу та обґрунтування вибору під час адаптації у національному законодавстві країн-членів ЄС. До них можна віднести:

- класифікацію компаній і груп;
- вимоги до складу і змісту звітності окремих компаній та консолідованої звітності груп, виділених за визначеними категоріями;
- звіт керівництва;
- звітність від країни до країни (Country-by-Country Reporting) – розкриття інформації про платежі компаніями видобувної промисловості та лісозаготівлі до бюджетів країн, де здійснюється така діяльність.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Директива класифікує компанії на малі (у тому числі мікро), середні та великі. Для цього використовуються три критерії: валюта балансу; чистий річний дохід; середньорічна чисельність працівників (табл. 1). Класифікація компаній проводиться з метою встановлення вимог до складу і змісту їх річної звітності (табл. 3). Якщо на національному рівні використовуються дозволені Директивою звільнення певних категорій компаній, то тільки тоді такі категорії визначаються законодавством.

Таблиця 1

КРИТЕРІЇ КЛАСИФІКАЦІЇ КОМПАНІЙ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС
(складено автором)

Показник	Категорія компаній*				
	Мікро компанії	Малі компанії		Середні компанії	Великі компанії
		рекомендовані значення	верхня межа **		
Валюта балансу, млн. €	≤0,35	≤ 4	≤ 6	≤ 20	> 20
Чистий оборот, млн. €	≤0,7	≤ 8	≤ 12	≤ 40	>40
Середня чисельність працюючих протягом фінансового року, чол.	≤10	≤ 50	–	≤ 250	> 250

* Компанія у разі перевищення двох з трьох вказаних критеріїв протягом двох фінансових років поспіль переходить з однієї категорії в іншу.

** Країна-член ЄС має право у своєму законодавстві для малих компаній збільшити рекомендовані значення до максимально можливих.

Проте є компанії, для яких розглянуті критерії не мають значення – це суб'єкти громадського (або суспільного) інтересу ('public-interest entities'). До них відносяться:

- компанії, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку будь-якої країни-члена;
- кредитні установи;
- страхові організації;
- інші компанії, наприклад, через характер бізнесу, їх розмір або кількість працюючих [1]. Конкретний перелік таких суб'єктів регулюється законодавством країни-члена ЄС.

На нашу думку, зважаючи на кінцеву мету класифікації, всі категорії компаній ЄС знаходяться у такому взаємозв'язку (рис. 1).

Зауважимо, що малі та середні компанії за оцінками експертів складають 99% загальної кількості компаній Євросоюзу [8, 10]. Саме вони є основою європейської економіки і створюють робочі місця в ЄС.

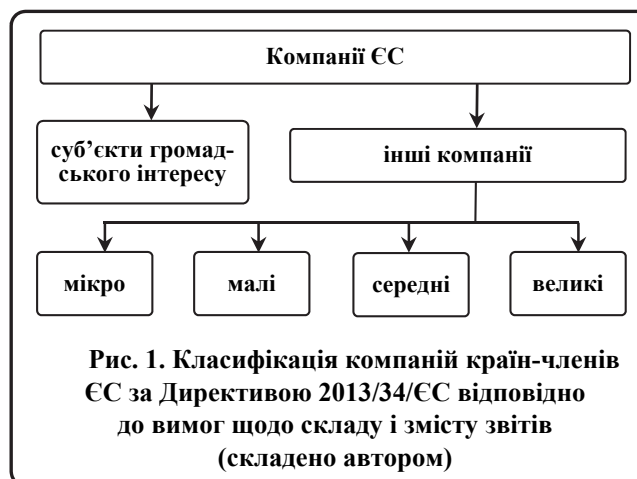


Рис. 1. Класифікація компаній країн-членів ЄС за Директивою 2013/34/ЄС відповідно до вимог щодо складу і змісту звітів
(складено автором)

Склад річних звітів компаній за категоріями узагальнений в табл. 3. Для суб'єктів громадського інтересу вимоги до складу і змісту звітів встановлені такі самі, як і для великих компаній (табл. 2). Якщо ж вони знаходяться у лістингу фондових бірж ЄС, то підпадають під Регламент ЄС 2002 року

[12] і їх консолідовані фінансові звіти з 2005 року надаються відповідно до МСФЗ. Питома вага таких компаній складає 0.1% загальної кількості компаній ЄС [8].

Директива не передбачає застосування МСФЗ для МСП на рівні ЄС. Причиною є те, що МСФЗ для ма-

лих і середніх підприємств не відповідають цілям спрощення та скорочення адміністративного тягаря. Зокрема, Директива не вимагає підготовки звіту про рух грошових коштів навіть для великих компаній та суб'єктів громадського інтересу, хоча він є обов'язковим за МСФЗ та за МСФЗ для МСП.

Таблиця 2

МІНІМАЛЬНИЙ СКЛАД ЗВІТІВ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС
(складено автором)

Категорія компаній за Директивою 2013/34/ЄС	Склад звітності				
	Баланс	Звіт про прибутки і збитки	Примітки до фінансових звітів	Звіт керівництва	Висновок аудитора***
Мікро	Скорочений**	Скорочений**	–	–	–
Малі	Скорочений**	Скорочений**	Скорочені (min 8, max 13)	–	–
Середні	+	Скорочений**	Примітки	+	–
Великі	+	+	+	+	+
Суб'єкти інтересу*	+	+	+	+	+
				Звіт про корпоративне управління	

* Вимоги стосуються окремих фінансових звітів суб'єктів громадського інтересу.

** Компанія має право надавати більше інформації на добровільній основі.

*** Країна-член ЄС може запровадити інші вимоги щодо підвищення впевненості у якості фінансових звітів малих підприємств (наприклад, обов'язків аудит для середніх компаній).

Склад фінансових звітів малих компаній не може бути змінений законодавством країни-члена ЄС. Проте для середніх і великих компаній, суб'єктів громадського інтересу вони мають право запровади-

ти й інші фінансові звіти.

Наведемо критерії поділу підприємств в Україні за Господарським кодексом України (табл. 3).

Таблиця 3

КАТЕГОРІЇ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ-ЮРИДИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ*

Показник	Категорії суб'єктів підприємництва-юридичних осіб			
	Мікро підприємства	Малі підприємства	Середні підприємства	Великі підприємства
Річний дохід від будь-якої діяльності, €	≤ 2	≤ 10	≤ 50	>50
Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік, чол.)	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

* Складено автором за ч. 3 ст. 55 Господарського Кодексу України [13].

Порівняння даних табл. 1 та 3 свідчить про невідповідність кількості критеріїв, які застосовуються для класифікації підприємств в Україні (два проти трьох у ЄС), та значень річного доходу для мікро-, середніх і великих підприємств тим, які запроваджуються Директивою.

Крім того, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [14] не містить такого чіткого взаємозв'язку кожної категорії підприємств зі складом їх фінансових звітів, як пропонує Директива. В Україні спочатку слід визначити, за якими

стандартами підприємство повинно скласти свої фінансові звіти – національними чи МСФЗ. Адже в Законі не наведений термін «суб'єкта громадського інтересу», хоча перелік таких підприємств (п. 2 ст. 12-1) за змістом близький до п. 1 ст. 2 Директиви 2013/34/ЄС. Закон також дозволяє іншим підприємствам добровільно обрати МСФЗ в якості основи для складання фінансових звітів.

Підприємства, які застосовують національні стандарти (П(С)БО), мають вибір між повним (за НПСБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності

ті" [15]) і скороченим комплектом фінансових звітів (за П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [16]. П(С)БО 25, в свою чергу, посилається не тільки на ГКУ, але й на п. 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України [17]. Тут з'являються додаткові кількісні критерії (дохід не більше 3 млн. грн.; нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата (дохід)

працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, не менше, ніж дві мінімальні заробітні плати; середньооблікова кількість працівників протягом трьох послідовних попередніх років не перевищує 20 осіб) та перелік, що містить 17 видів діяльності, суб'єкти здійснення яких не мають права складати скорочений фінансовий звіт.

Таблиця 4

СКЛАД ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ
(складено автором)

Категорії підприємств	Склад річних фінансових звітів				
	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки до фінансових звітів
Підприємства, які зобов'язані (або добровільно вирішили) складати фінансові звіти за МСФЗ	+	+	+	+	+
Суб'єкти малого підприємництва*	+	+	-	-	-
Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	+	+	-	-	-
Інші підприємства	+	+	+	+	+

* П(С)БО 25 передбачає використання двох форматів фінансових звітів у складі балансу та звіту про фінансові результати – 1-м, 2-м та 1-мс, 2-мс.

Додатковим питанням є застосування українськими підприємствами МСФЗ для МСП, які перекладені та знаходяться на офіційному сайті Мінфіну України [18]. Відповідно до цього документу, малими та середніми підприємствами є суб'єкти господарювання, які:

- а) не є підзвітними громадськості (тобто не є суб'єктами громадського інтересу) та
- б) оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів (власників, що не беруть участь в управлінні підприємством, існуючих та потенційних кредиторів, а також кредитно-рейтингових агентств).

МСФЗ для МСП вимагають надання чотирьох форм звітів та приміток, що суперечить Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».

Директива вимагає класифікувати не тільки окремі компанії, а й групи компаній (табл. 5). Розрахунок значення критеріїв для групи проводиться на консолідованій основі на дату складання бухгалтерського балансу материнської компанії. Верхня межа повинна бути збільшена на 20%, якщо валюта балансу та чистий оборот оцінені до вилучення внутрішньогрупових залишків і оборотів.

Таблиця 5

КРИТЕРІЇ ГРУП КОМПАНІЙ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС
(складено автором)

Показник*	Малі групи		Середні групи	Великі групи
	рекомендовані значення	верхня межа		
Валюта балансу, млн. Є	≤ 4	≤ 6	≤ 20	> 20
Чистий оборот, млн. Є	≤ 8	≤ 12	≤ 40	> 40
Середня чисельність працюючих протягом фінансового року, чол.	≤ 50	-	≤ 250	> 250

Материнські компанії малих груп звільнені від обов'язку складання консолідованих фінансових звітів, крім випадків, коли будь-яке дочірнє підприємство є суб'єктом громадського інтересу. Таке звільнення зараз не використовується у Греції, Естонії та Румунії.

Материнські компанії малих груп звільнені від обов'язку складання консолідованих фінансових звітів, крім випадків, коли будь-яке дочірнє підприємство є суб'єктом громадського інтересу. Таке звільнення зараз не використовується у Греції, Естонії та Румунії.

Директива дозволяє на національному рівні також звільнити середні групи компаній від обов'язку складати консолідовані фінансові звіти (крім випадків, коли будь-яка дочірня компанія групи є суб'єктом громадського інтересу).

Законодавство України взагалі не передбачає категорій груп підприємств за розміром. Випадки необхідності складання консолідованих фінансових звітів вказані у Законі України «Про бухгалтерський облік і

фінансову звітність» та деталізовані у НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [19]. Висновок про відповідність Директиві в частині аспектів обов'язкового надання консолідованої фінансової звітності потребує додаткового детального аналізу.

У складі консолідованих фінансових звітів Директивою також передбачено два звіти, примітки до консолідованих фінансових звітів, консолідований звіт керівництва (табл. 6).

Таблиця 6

ВИМОГИ ДО СКЛАДУ КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС
(складено автором)

Категорія груп компаній за Директивою 2013/34/ЄС	Склад звітності				
	Баланс	Звіт про прибутки і збитки	Примітки до фінансових звітів	Консолідований звіт керівництва	Висновок аудитора
Малі групи*	–	–	–	–	–
Середні групи**	+	+	+	+	+
Великі групи	+	+	+	+	+

* Малі групи звільнюються від складання консолідованих фінансових звітів за відсутності у їхньому складі будь-якого дочірнього підприємства - суб'єкта громадського інтересу.
 ** Середні групи можуть бути звільнені від обов'язку складання консолідованих фінансових звітів на національному рівні за відсутності у їхньому складі будь-якого дочірнього підприємства - суб'єкта громадського інтересу.

Отже, законодавство України потребує подальших змін та більш чіткого взаємозв'язку зі складом фінансових звітів, запровадження терміну суб'єкта громадського інтересу. Крім того, примітки є обов'язковим складником фінансової звітності.

Доцільно також відмітити, що термін оприлюднення фінансових звітів за Директивою повинен становити 12 місяців після закінчення звітного року. Такий тривалий період значно знижує цінність наданої звітності. До впровадження Директиви він варіюється від 3 до 13 місяців [5]. На думку фахівців, найбільш оптимальним є термін 7 місяців.

Зобов'язання щодо оприлюднення звітів також пов'язані з категоріями компаній (табл. 6). Найпростіші умови оприлюднення передбачені для мікрокомпаній. Їм достатньо надати баланс визначеному національним законодавством органу та в комерційний реєстр. Як видно з табл. 6, деякі звільнення можуть також отримати малі та середні компанії. Якщо компанія оприлюднює скорочену версію звітів, то це повинно бути зазначено. Разом з такою версією висновок не оприлюднюється, але розкривається його вид та робляться посилання на джерело, де можна ознайомитися з повною звітністю та висновком аудитора.

Таблиця 6

МІНІМАЛЬНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЩОДО ОПРИЛЮДНЕННЯ ЗВІТІВ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС
(складено автором)

Перелік документів, які підлягають оприлюдненню	Категорія компаній			
	мікро	малі	середні	великі та суб'єкти громадського інтересу
Фінансова звітність	–	Баланс, Примітки	Скорочений Баланс, Звіт про прибутки і збитки, скорочені Примітки**	Баланс, Звіт про прибутки та збитки, Примітки
Звіт керівництва	–	–	+**	+
Звіт про корпоративне управління	–	–*	–**	+
Висновок аудитора	–	–	–	+

* Малі компанії можуть звільнитися від оприлюднення звіту про прибутки та збитки і звіту управління.
 ** Середні компанії можуть звільнитися від оприлюднення повного балансу та приміток.

В Україні обов'язок оприлюднити фінансову звітність визначений ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». П. 4 ст. 14 в основному стосується підприємств, які за Директивою ЄС підпадають під поняття суб'єктів громадського інтересу. Вони повинні не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

У цій же ст. 14 певні обов'язки щодо оприлюднення звітності у термін не пізніше 1 червня наступного за звітним року покладені на Національний орган з акредитації [14].

Зміст фінансової звітності окремих компаній. Фінансова звітність окремих компаній повинна готуватися на підставі перерахованих нижче принципів (табл. 7).

Зауважимо, що частина принципів, щодо яких у табл. 7 для України проставлено прочерк, фактично застосовуються, проте не вважаються принципами.

Директива, в свою чергу, не містить таких принципів, як повне висвітлення, автономність, єдиний грошовий вимірник та періодичність. Колективна думка європейських фахівців, висловлена професійними організаціями (див. табл. 7, графа 3), підтримує застосування на національному рівні усіх принципів, наведених Директивою, без жодного виключення.

Не проводячи детальний аналіз варіантів форм фінансових звітів європейських компаній, зупинимося тільки на основних аспектах. Компанії повинні дотримуватися послідовності подання балансу і звіту про прибутки та збитки з року в рік. Така вимога вже зрозуміла українським укладачам фінансової звітності, адже принцип послідовного застосування облікової політики підприємством передбачає і послідовність подання показників у формах фінансових звітів. Правда, саме Міністерство фінансів України порушувало зазначений принцип, змінюючи формати фінансових звітів (наприклад, як це було у випадку зі звітом про рух грошових коштів) і дозволяючи не надавати порівняльну інформацію за попередній рік у новому форматі.

Таблиця 7

**ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС
ТА ЗАКОНОМ УКРАЇНИ «ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ»**
(складено автором)

Перелік принципів підготовки фінансової звітності за Директивою 2013/34/ЄС	Можливості вибору в національному законодавстві для країн-членів ЄС	Коментар ЕФАА щодо доцільності відхилень на рівні країн-членів	Наявність у Законі України «Про бух. облік та фінансову звітність»
Безперервність діяльності	–		+
Послідовність застосування облікової політики та оцінок	–		+
Розумна основа визнання і оцінки (обачність)	Вимога визнання усіх потенційних зобов'язань і збитків, які стають очевидними після дати балансу		+
Нарахування	–		+
Відповідність вхідного балансу показникам вихідного балансу	–		–
Окрема оцінка активів і зобов'язань	–		–
Заборона згортання активів і зобов'язань, доходів і витрат	Згортання може дозволятися або вимагатися		–
Превалювання змісту над формою	Може не застосовуватися	Відмова від застосування цього принципу введе користувачів в оману	+
Оцінка за ціною придбання або собівартістю виробництва	Для окремих необоротних активів може застосовуватися переоцінена вартість Для фінансових інструментів та інших активів може застосовуватися оцінка за справедливою вартістю	Оцінки за переоціненою та справедливою вартістю можуть бути більш істотними для користувачів	+
Суттєвість	Обмежується поданням і розкриттям		–

Для кожного звіту у додатках до Директиви наведені два варіанти форматів: горизонтальний та вертикальний баланс; звіт про прибутки та збитки з використанням класифікації витрат за функцією та за природою витрат. Країна-член має право або обрати тільки один з форматів, або запропонувати компаніям обидва, але надати рекомендації щодо вибору формату. Також на національному рівні дозволено деталізувати показники фінансових звітів, враховуючи галузеві особливості та потреби користувачів.

В Україні для усіх підприємств встановлена горизонтальна форма балансу. У звіті про фінансові результати СМП використовується скорочений варіант функціональної класифікації витрат, тоді як усі інші підприємства надають і функціональну класифікацію (розділ I. Фінансові результати), і класифікацію за елементами витрат (розділ III. Елементи операційних витрат) одночасно. Відповідні дослідження галузевих практик щодо класифікації витрат у цьому звіті з метою забезпечення зіставності для проведення ґрунтовного аналізу місця українських підприємств на тому чи іншому ринку не здійснювалися.

Як вже зазначалося, малі та середні компанії, адаптуючи Директиву на національному рівні, матимуть можливість використовувати скорочені формати звітів як для надання, так і для оприлюднення (табл. 2). Проте навряд чи такий підхід дійсно приведе до суттєвого зменшення витрат на складання звітності, але те, що необхідна користувачам інформація не буде надана, вважають і професійні організації [4-8], і окремі фахівці [9, 10].

Крім того, під час складання балансу компанії ЄС можуть застосувати такі варіанти оцінки статей активів і зобов'язань:

- переоцінену вартість основних засобів та нематеріальних активів;
- справедливу вартість для фінансових інструментів та інших активів, адже така інформація є більш цінною для користувачів. Від цього варіанту оцінки звільнені мікропідприємства. Для фінансових інструментів оцінка за справедливою вартістю може

бути обмежена консолідованою фінансовою звітністю або випадками, коли вона не може бути належно визначена;

- ФІФО, ЛІФО, середньозважену для оцінки вибуття запасів та інших взаємозамінних активів (у т.ч. інвестицій);
- капіталізацію відсотків на позики протягом періоду виготовлення необоротних та оборотних активів;
- термін корисної експлуатації гудвілу та розробок (у разі неможливості їх достовірної оцінки) в межах 5-10 років;
- оцінку забезпечень за сумою ймовірних витрат;
- оцінку зобов'язань за сумою, яка необхідна для їх виконання.

У наведеному переліку є метод ЛІФО, який виключений з МСФЗ та на цій підставі з українського обліку. До речі, професійні організації також не рекомендують країнам-членам ЄС передбачати такий варіант оцінки вибуття на національному рівні [4-8].

Разом з тим, Директива не передбачає гармонізації методів обліку цілої низки об'єктів, зокрема: оренди; пенсійних зобов'язань; визнання доходу в будівництві та від інших довгострокових контрактів; перерахунку сум в іноземній валюті; відстроченого податку на прибуток; змін в обліковій політиці та виправлення помилок попередніх років; комбінованих фінансових інструментів; інвестиційної нерухомості; необоротних активів, утримуваних на продаж тощо. Це буде і надалі буде значно утруднювати зіставність фінансових звітів європейських компаній.

Щодо подання статей у балансі, то від звичних для України форматів відрізняються запропоновані Директивою підходи до відображення неоплаченого капіталу та організаційних витрат у складі активів, прав на нерухомість у статті «Земельні ділянки та будівлі», вилученого капіталу (власних акцій) у складі короткострокових інвестицій і т.д.

Розглянемо варіанти формату балансу для мікропідприємств (табл. 8, 9). Для прикладу застосування вимог на національному рівні використаний підхід Великобританії.

Таблиця 8

ПЕРЕЛІК СТАТЕЙ БАЛАНСУ МІКРОПІДПРИЄМСТВ (ВЕРТИКАЛЬНИЙ БАЛАНС)
(складено автором)

Перелік статей балансу за Директивою 2013/34/ЄС	Варіанти, які можуть використати країни-члени	Варіант, обраний Великобританією [20]
А. Неоплачений капітал	Відображати в капіталі	А. Неоплачений капітал
В. Організаційні витрати	Не визнавати активами	
С. Необоротні активи	–	В. Необоротні активи,

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

Продовження табл. 8

Перелік статей балансу за Директивою 2013/34/ЄС	Варіанти, які можуть використати країни-члени	Варіант, обраний Великобританією [20]
D. Оборотні активи	–	C. Оборотні активи
E. Передоплата й нараховані доходи	Вилучити статтю, відобразити у складі кредиторської заборгованості	D. Передоплата й нараховані доходи
F. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом одного року	–	E. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом одного року
G. Чисті поточні активи / зобов'язання	–	F. Чисті поточні активи / зобов'язання
X. Разом активи мінус поточні зобов'язання	–	G. Разом активи мінус поточні зобов'язання
I. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом більше одного року	–	H. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом більше одного року
J. Забезпечення	–	I. Забезпечення
K. Нараховані зобов'язання й доходи майбутніх періодів	Вилучити статтю, відобразити у складі кредиторської заборгованості	J. Нараховані зобов'язання й доходи майбутніх періодів
L. Капітал і резерви	–	K. Капітал і резерви

Таблиця 9

ПЕРЕЛІК СТАТЕЙ БАЛАНСУ МІКРОПІДПРИЄМСТВ (ГОРИЗОНТАЛЬНИЙ БАЛАНС) (складено автором)

Перелік статей балансу за Директивою 2013/34/ЄС	Варіанти, які можуть використати країни-члени	Варіант, обраний Великобританією [20]
<i>Активи</i>		<i>Активи</i>
A. Неоплачений капітал	Відобразити в капіталі	A. Неоплачений капітал
B. Організаційні витрати	Не визнавати активами	
C. Необоротні активи	–	B. Необоротні активи,
D. Оборотні активи	–	C. Оборотні активи
E. Передоплата й нараховані доходи	Вилучити статтю, відобразити у складі дебіторської заборгованості	D. Передоплата й нараховані доходи
<i>Капітал, забезпечення та зобов'язання</i>	–	<i>Капітал та зобов'язання</i>
A. Капітал і резерви.	–	A. Капітал і резерви.
B. Забезпечення	–	B. Забезпечення
C. Кредиторська заборгованість (довгострокова і поточна відображаються окремо)	–	C. Кредиторська заборгованість (довгострокова і поточна відображаються окремо)
D. Нараховані зобов'язання і доходи майбутніх періодів	Вилучити статтю, відобразити у складі кредиторської заборгованості	D. Нараховані зобов'язання і доходи майбутніх періодів

Для формату звіту про прибутки та збитки характерним є відмова від відображення надзвичайних статей. Проте інформація про них повинна надаватися у примітках.

Варіант скороченого звіту про прибутки та збитки для мікропідприємств наведений у табл. 10.

Таблиця 10

ПЕРЕЛІК СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ І ЗБИТКИ ДЛЯ МІКРОПІДПРИЄМСТВ (складено автором)

Перелік статей за Директивою 2013/34/ЄС	Варіанти, які можуть використати країни-члени	Варіант, обраний Великобританією [20]
A. Чистий дохід	Об'єднати статті А-С як «Валовий прибуток/збиток»	A. Чистий дохід
B. Інші доходи		B. Інші доходи
C. Вартість сировини й матеріалів		C. Вартість сировини й матеріалів
D. Витрати на персонал		D. Витрати на персонал
E. Коригування вартості		E. Коригування вартості

Перелік статей за Директивою 2013/34/ЄС	Варіанти, які можуть використати країни-члени	Варіант, обраний Великобританією [20]
F. Інші витрати		F. Інші витрати
G. Податок		G. Податок
H. Прибуток або збиток		H. Прибуток або збиток

Перелік приміток також найбільш гармонізований для малих компаній, а мікрокомпаніям дозволено їх не надавати взагалі (табл. 11). Для малих компаній, окрім наведених у табл. 11, можуть вимагатися на національному рівні максимум ще п'ять приміток:

- інформація про рух необоротних активів, зміну їх вартості, у тому числі капіталізація відсотків на позики;
- назва і місце реєстрації материнської компанії найменшої групи компаній, в яку звітуюча компанія входить як дочірня;
- характер і підприємницька мета угод компанії,

не відображених у балансі, та їх фінансовий вплив на компанію за умови, що ризики та вигоди від угод є істотними та їх слід врахувати під час оцінки фінансового стану;

- характер та фінансовий ефект подій після дати балансу, які не відображені у фінансових звітах;
- операції з пов'язаними сторонами, зокрема, їх суми, характер відносин, інші інформація, важлива для оцінки фінансового стану.

Додатковий перелік приміток для середніх компаній може включати 18 позицій, а для великих компаній та суб'єктів громадського інтересу може перевищити 20 позицій.

Таблиця 11

СКЛАД ОСНОВНИХ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС
(складено автором)

Зміст приміток	Категорія компаній				
	мікро	малі	середні	великі	СПІ
Облікова політика	-	+	+	+	+
У разі переоцінки необоротних активів: рух резерву переоцінки із зазначенням впливу оподаткування; балансова вартість необоротних активів, якби вони не переоцінювалися	-	-	+	+	+
У разі оцінки фінансових інструментів та/або інших активів, за справедливою вартістю: суттєві припущення, що покладені в основу оціночних моделей і техніки; для кожної категорії зазначених об'єктів обліку – справедлива вартість, її зміни, відображені у складі доходів/витрат чи у резерві переоцінки для кожного класу деривативів – інформація про природу похідного інструмента, включаючи істотні умови, які можуть вплинути на суму, строки й визначеність майбутніх грошових потоків зміни в резервах справедливої вартості протягом фінансового року	-	+	+	+	+
Загальна сума будь-яких фінансових угод, гарантій і умовних зобов'язань, які не включені до балансу, і зазначення характеру і форми будь-якого наданого цінного забезпечення; будь-які зобов'язання, що стосуються пенсій і афілійованих або асоційованих компаній, повинні розкриватися окремо	-*	+	+	+	+
Сума авансів і кредитів, наданих членам адміністративних, управлінських і контролюючих органів, а також зобов'язання, узяті від їхнього імені в порядку гарантій будь-якого роду	-*	+	+	+	+
Сума і характер окремих статей доходів або витрат, які мають винятковий розмір або походження	-	+	+	+	+
Позики, які підлягають поверненню більш ніж через 5 років, із зазначенням будь-якого забезпечення, його характеру і форми	-	+	+	+	+
Середня чисельність працівників протягом фінансового року	-	+	+	+	+

* Мікрокомпанії (за виключенням інвестиційних або фінансових) можуть бути повністю звільнені від складання приміток, але зазначена інформація повинна надаватися наприкінці балансу

Тільки суб'єкти громадського інтересу повинні підготувати наступні примітки: чистий дохід за категоріями діяльності та географічними ринками, загальний обсяг виплат аудиторським фірмам або аудиторам за аудит та не аудиторські послуги (консультування, оподаткування та інші).

Як вже зазначалося, жорстке обмеження складу приміток для малих компаній не забезпечує прозорість їх діяльності на ринку, не надає ту інформацію

користувачам, потреба в якій вже сформована протягом тривалого періоду. Проте для України навіть той обсяг, який пропонується Директивою, для малих підприємств буде досить значним: адже сьогодні законодавство їх не вимагає взагалі.

Щодо консолідованих фінансових звітів, то слід звернути увагу на такі принципові моменти, як методи консолідації, які дозволені Директивою (табл. 12).

Таблиця 12

МЕТОДИ КОНСОЛІДАЦІЇ ЗА ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС ТА В УКРАЇНІ
(складено автором)

	У разі одноосібного контролю (в рамках групи)	У разі спільно контрольованих компаній	Для асоційованих компаній
Методи консолідації в ЄС	Метод придбання, метод злиття*	Пропорційна консолідація	Метод дольової участі
Методи консолідації в Україні	Метод придбання	Метод дольової участі	Метод дольової участі

* Застосування методу злиття дозволяється у разі операцій з внутрішньогрупових передач часток, так званих операцій під загальним контролем (common control transactions)

Як бачимо, в ЄС збережені методи консолідації, які в Україні вилучені, оскільки національні стандарти були приведені до відповідності з МСФЗ. Проте європейські фахівці вважають, що, зокрема, метод злиття є більш відповідним у випадку, наприклад, реконструкції групи, коли фактично придбання відсутнє.

Формати консолідованих фінансових звітів повинні включати статті, які характерні для таких випадків (гудвіл і частка неконтролюючих акціонерів у консолідованому балансі та не контролююча частка у прибутках/збитках як окрема стаття консолідованого звіту про прибутки і збитки, додаткові примітки).

За Директивою, компанії повинні надавати звіт керівництва (консолідований звіт керівництва), в якому наводиться об'єктивний огляд розвитку і результатів діяльності компанії та її позиції відповідно до розміру й складності бізнесу. Зазначено, що такий звіт є важливим елементом фінансової звітності (п. 26 Директиви). У ньому слід надати опис основних ризиків і невизначеностей, з якими стикається компанія, аналіз екологічних і соціальних аспектів. Такий звіт передбачений для середніх і великих компаній та суб'єктів громадського інтересу, хоча на національному рівні середні компанії можуть не надавати у ньому нефінансову інформацію. Малі компанії

звільняються від такого звіту за умови надання у примітках інформації про придбання акцій власної емісії.

Суб'єкти громадського інтересу до звіту керівництва повинні включати звіт про корпоративне управління (див. табл. 2). Мінімальний зміст цього звіту передбачає:

- посилання на Кодекс корпоративного управління, яким керується компанія, відхилення від його вимог та їх пояснення;
- опис основних особливостей контролю і управління ризиками у зв'язку з процесом підготовки фінансової звітності;
- інформація про поглинання;
- опис роботи зборів акціонерів, їх повноважень, прав акціонерів та шляхів їх реалізації;
- склад і функціонування адміністративних та наглядових органів.

В Україні звіт керівництва не розглядається як складова фінансових звітів. Щодо звіту про корпоративне управління, то певні вимоги визначені відповідними регуляторами (НБУ [21], НКЦПФР [22], НКРФР[23]).

Включення звіту керівництва до складу фінансових звітів спричинило необхідність внесення змін до змісту аудиторського висновку (табл. 13)

СТРУКТУРА АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ (ЗМІНИ ДО ДИРЕКТИВИ 2006/43/ЄС)
(складено автором)

Розділи висновку	Зміст
Вступ	фінансові звіти, які є предметом обов'язкового аудиту, основа подання фінансової звітності, яка була застосована при їх підготовці
Обсяг обов'язкового аудиту	стандарті аудиту, за якими проведений аудит
Висновок аудитора	некваліфікований, умовний або негативний. Відмова від висновку
	посилання на будь-які обставини, на які аудитор звертає увагу без уточнення аудиторського висновку
Висновок щодо звіту керівництва	узгодженість звіту керівництва з фінансовими звітами; відповідність звіту керівництва чинному законодавству; відсутність істотних викривлень. У разі їх наявності на підставі отриманих знань і розуміння підприємства та його бізнес-середовища аудитор повинен розкрити їх зміст.
Дата, підпис	

Ці істотні для України зміни підлягають імплементації на національному рівні.

Щодо запровадження звіту про платежі до бюджетів країн видобувних та лісозаготівельних компаній. Дії Єврокомісії в даному випадку є відповіддю на цілу низку міжнародних подій у цій сфері, в першу чергу на Ініціативу прозорості у видобувних галузях (Extractive Industries Transparency Initiative (EITI)) та Закон Додда-Франка у США [24, 25]. Директива вводить вимогу щорічного розкриття платежів до бюджетів країн для великих компаній (приватних та державних) і суб'єктів громадського інтересу, які здійснюють діяльність у видобувній промисловості та лісозаготівлі. Ця вимога забезпечить об'єктивне інформування громадськості країн, багатих на корисні копалини та незаймані ліси, про державні доходи від ліцензування такої діяльності та дозволить оцінити їх адекватність втратам природних ресурсів. Також таке звітування має на меті перешкодити незаконному надходженню корисних копалин та деревини на ринки Євросоюзу, адже стосується всіх відповідних компаній, зареєстрованих на регульованих ринках ЄС, навіть якщо вони зареєстровані в інших країнах.

Звіт надається, якщо платіж або їх серія перевищує 100 000 євро на рік, та передбачає такі рівні деталізації: загальна сума платежів на рівні країни, де здійснюється діяльність; сума платежів за проектами

(договорами), які виконуються у цій країні; основні складники платежів (права на виробництво; податки, що стягуються (на прибуток компаній тощо); роялті; дивіденди; бонуси; ліцензійні платежі, орендна плата, вступні платежі та інші, необхідні для отримання ліцензій та / або дозволів; платежі на поліпшення інфраструктури). Оскільки такий звіт надається усім країнам, де проводиться зазначена діяльність, то звітність отримала назву «від країни до країни» (country-by-country reporting³).

Слід зазначити, що європейські ініціативи щодо зростаючої тенденції у сфері корпоративної соціальної відповідальності охоплюють:

- прозорість виплат урядам компаніями нафто-, газо-, гірничодобувної промисловості і лісозаготівлі;
- розкриття інформації про походження таких мінералів, як тантал, олово, вольфрам, золото та діаманти, із зон громадянської війни;
- соціальна звітність, звітність про права людини, екологічна та про боротьбу з корупцією;
- диверсифікація управлінських та наглядових рад (за віком, статтю, географією, професією тощо);
- звітність про податки «від країни до країни» (щодо сплати податків транснаціональними компаніями країнам-членам ЄС, поки відкладена).

Таким чином, Директива є одним з кроків на цьому шляху. Досягнення ЄС та проблеми у цій сфері також є предметом наукових дискусій [26, 27].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

1. Метою Директиви 2013/34/ЄС є досягнення високого рівня гармонізації складу та змісту звітів європейських компаній з одночасним зменшенням адміністративного тягаря стосовно звітування для малого бізнесу.

2. Імплементация Директиви передбачає класифікацію компаній і груп за відповідними критеріями та її тісний зв'язок з обсягом фінансових звітів. Основними категоріями є суб'єкти громадського інтересу та інші компанії, які поділяються на малі (у тому числі мікро), середні та великі на підставі трьох критеріїв: валюти балансу; чистого річного доходу; середньорічної чисельності працівників.

3. Регуляторам обліку і звітності, суб'єктам господарювання та групам, яким слід врахувати європейські вимоги на національному рівні, при розгляді варіантів, наведених у Директиві щодо складу та змісту звітності, потрібно керуватися критеріями, обґрунтованими Європейською Федерацією бухгалтерів і аудиторів малого та середнього бізнесу:

- поліпшення обліку;
- зіставність;
- доречність;
- мінімізація витрат на зміни;
- включення прийняття МСФЗ для малих і середніх підприємств; і
- прозорість та ефективність ринку [5].

Кінцевою метою вдосконалення звітності має бути забезпечення потреб користувачів в інформації, яка є для них необхідною.

4. Директива не містить вимог щодо методів обліку цілої низки об'єктів з метою гармонізації їх у ЄС. В даному випадку слід керуватися міжнародними або національними стандартами.

5. Директива безпосередньо не передбачає застосування МСФЗ для МСП, проте такий варіант є можливим. В Україні слід чітко визначити сферу їх застосування та внести необхідні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», додавши визначення суб'єктів громадського інтересу та змінивши склад фінансових звітів суб'єктів малого підприємництва-юридичних осіб.

6. Середні та великі підприємства, суб'єкти громадського інтересу повинні складати звіт керівництва, який підлягає аудиту як складова частина фінансової звітності. Внаслідок цього внесені зміни до Директиви 2006/43/ЄС щодо складу аудиторського висновку. В Україні вимоги до складання звіту про корпоративне управління, визначені окремими регуляторами, стосуються лише суб'єктів громадського інтересу.

7. Слід врахувати тенденції у сфері корпоративної соціальної відповідальності, які приводять до зростання нефінансової інформації та диверсифікації звітності підприємств, які діють на території ЄС (незалежно від країни реєстрації підприємств).

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Directive* 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC/ [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/>

2. *Рыбак Т.* Новая программа Всемирного банка // Рэспубліка. – 21 мая 2014. – С.12.

3. *PWC:* директива ЕС неудачна, но спорить против

нее Эстонии не стоит [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://stolitsa.ee>

4. *EFAA* Position Paper The Revision of the Accounting Directives – Missed Opportunity? May 2013 [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications>

5. *EFAA:* Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://pr.euractiv.com/>

6. *FEE.* Fact sheet New Accounting Directive / [Ел. ресурс]. Режим доступу: [FEE http://www.fee.be](http://www.fee.be)

7. **FEE**. Fact sheet New Accounting Directive / Appendix / [Ел. ресурс]. Режим доступу: FEE <http://www.fee.be>
8. **Introduction** to the New EU Accounting Directive [Ел. ресурс]. Режим доступу: FEE <http://www.fee.be>
9. **Marcela Žárová**. Changes in EC Directives and Impact on Presentation of Financial Statements in the Czech Republic / [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://www.vse.cz/efaj/99>
10. **Marius Deac**. The new EU accounting Directive – a comparison of reporting requirements // Annals of the «Constantin Brâncuși» University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 2/2014. – P. 197-205.
11. **Метелиця В.М.** Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі// Accounting and Finance. – № 2 (64). – 2014. – С. 41–55.
12. **Regulation** (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/>
13. **Господарський** кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (Редакція станом на 24.07.2014) / [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
14. **Закон** України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року N 996-XIV в ред. змін N 663-VII від 24.10.2013 [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
15. **Національне** положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом МФУ від 07.02.2013 № 73/[Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
16. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом МФУ № 39 від 25.02.2000 в ред. № 48 від 08.02.2014 / [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
17. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 03.08.2014) / [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
18. **Міжнародний** стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) станом на 1 січня 2012 року [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
19. **Національне** положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», затв. наказом Міністерства фінансів від 27.06.2013 року № 628/ [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
20. **Vickie Wood**. Impacts of European Directives on small company accounts – an update on the implications for the UK [Ел. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bookkeepers.org.uk/>
21. **Методичні** рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України, схв. Постановою Правління Національного банку України від 28 березня 2007 № 98.
22. **Про затвердження** Принципів корпоративного управління. Рішення НКЦПФР від 22 липня 2014 року № 955.
23. **Про внесення** змін до Порядку складання звітних даних страховиків. Розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 24.01.2013 № 287. [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>
24. **Regulation** by Disclosure: Expanded EU Corporate Social Responsibility Reporting / [Ел. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.themarchantpractice.ca/>
25. **Notes** Corporate Social Responsibility European Annual Review Meeting/ [Ел. ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/>
26. **Jukka Mähönen**. The new accounting directive and non-financial reporting: moving forward or going in circles?/ [Ел. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.jus.uio.no/>
27. **Sandy Bhogal** and Simon Slade. Country-by-country reporting [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://www.mayerbrown.com/files/News>

Проведен аналіз змін у вимогах до складу та змісту звітності європейських компаній в результаті впровадження нової звітної Директиви ЄС. Розглянуто можливе вплив на звітність в Україні в зв'язі з підписанням асоціації з ЄС. Обґрунтовано пропозиції щодо змін у класифікації підприємств, складу та форматах звітів, методик формування її показателів.

Ключевые слова: *новая учетная Директива ЕС, категории предприятий и групп, финансовая отчетность, отчет руководства, отчетность от страны к стране.*

The changes in the requirements for the composition and content of statements of European companies as a result of implementation of the new accounting EU Directive are analyzed. The possible impact on reporting in Ukraine in connection with the signing of association with the EU is considered. Reasonable proposals for changes in the classification of companies, report formats and composition, methods of accounting are suggested.

Key words: *new accounting EU Directive, categories of undertakings and groups, financial reporting, management report, country-by-country reporting.*