

1.3 Імплементація національного законодавства у частині реформування бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності згідно вимог ЄС в умовах глобалізації та євроінтеграції України

23 червня 2022 року країни-члени Європейського Союзу проголосували за надання Україні статусу країни кандидата на вступ до ЄС. Проте, надання статусу кандидата на вступ до Європейського Союзу це тільки перший крок, адже на цьому шляху Україні необхідно провести низку реформ та адаптувати українське законодавство у відповідність до європейських критеріїв. Європейським Союзом було надано ряд вимог, які необхідно виконати на шляху до європейської інтеграції, а саме: посилення боротьби з корупцією; проведення реформи Конституційного Суду України; продовження судової реформи в Україні; прийняття антиолігархічного законодавства; здійснення боротьби з відмиванням коштів; приведення медіа законодавства у відповідність до європейського; зміна законодавства про національні меншини тощо [39]. Здійснення зазначених ЄС кроків передбачає внесення відповідних змін у законодавство України та налагодження механізмів його виконання у цілому та в частині обліку, оподаткування і звітності, зокрема.

У зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, участю у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничій кооперації, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу необхідне подальше реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Ключовим елементом успішної євроінтеграції України є досягнення певного рівня узгодженості українського законодавства з правовими нормами ЄС через правову реформу. Відповідно до вимог ЄС Україна повинна реформувати національне законодавство, створити відповідні органи державної

влади, які б повністю відповідали європейським стандартам. Тільки на таких умовах можливий вступ України до ЄС. Україна вже змінила низку національних законів та створила органи державної влади враховуючи вимоги європейських стандартів. Цей процес продовжується і до сьогодні та має низку проблемних питань, одним з яких є процес втілення норм ЄС у національне законодавство, тобто процес імплементації [40, с. 82].

Імплементація (походить з латині «impleo» і дослівно означає «наповнюю», «виконую») – виконання державою міжнародних правових норм, тобто відбувається узгодження змісту норм національного права та відповідних положень міжнародного права. Цей процес може відбуватись через прийняття національних норм які б відповідали принципам і нормам міжнародного права, або через включення до національного законодавства міжнародно-правових норм. Імплементація має чітко визначену національно-правову спрямованість, адже саме правотворча, правозастосовна діяльність національних органів влади держави забезпечує реальне впровадження міжнародних стандартів у національну правову систему. Імплементація є процесом перенесення норм ЄС та втілення її у національне законодавство, тобто сам процес зміни нормативно-правових актів України у відповідності до нормативно-правих актів ЄС, на які України дала згоду та ратифікувала їх.

Імплементація нормативно-правових актів ЄС у національне законодавство України реалізується через перенесення відповідних правових норм із європейського законодавства до національного за допомогою правових механізмів та засобів, притаманних саме цій системі законодавства, а при їх відсутності або несумісності з об'єктом апроксимації – із застосуванням запозичених або новоутворених правових механізмів імплементації в національне право уніфікованих європейських правових стандартів [40, с. 83].

У наукових працях та законодавчих і нормативно-правових актах поряд з терміном «імплементація» вживаються такі поняття як «гармонізація», «уніфікація», «систематизація», «адаптація». Перелічені поняття є достатньо схожі у своїй сутності, але не слід їх ототожнювати (наприклад, імплементація є

процесом перенесення норм ЄС та втілення її у національне законодавство, а адаптація – процесом приведення законів України у відповідність з *acquis communautaire*, яке встановлене ЄС).

Для більш детального розуміння сутності процесу імплементації, слід розглянути способи її здійснення. Під способами імплементації слід розуміти заходи органами державної влади, які здійснюються з метою виконання міжнародних норм шляхом їх втілення у національне законодавство. У кожному конкретному випадку застосовується окремий спосіб [40, с. 83-84] – таблиця 1.

Таблиця 1

Основні способи імплементації

Спосіб	Сутність
Інкорпорація	Міжнародно-правові норми без змін відтворюються у нормативно-правових актах держави, що імплементує міжнародні норми. Сутність інкорпорації полягає у чіткому перенесенні норми міжнародної у національну, без змін та доповнень
Трансформація	Перероблення тексту міжнародно-правового акту, або його окремих частин на основі загальної норми національного права. Сутність трансформації полягає в тому, що необхідно переформування міжнародної норми так, щоб вона зберігала свій предмет регулювання і зміст, але відповідала внутрішньодержавному праву та з урахуванням національних особливостей
Відсилка	Вказівка у внутрішньодержавному нормативно-правовому акті на міжнародне право як на джерело, що регулює ці відносини. Відсилання санкціонує пряме застосування суб'єктами внутрішнього права норм міжнародного права у внутрішньодержавних правовідносинах. Тобто міжнародно-правові норми не входять в текст закону, в якому міститься інформація про нього
Рецепція	Текстуальне повторення нормотворчим органом держави змісту міжнародно-правової норми в статті нормативно-правового акту. Сутність рецепції полягає в тому, що норми міжнародного права стають нормами національного права відображаючись у національному законодавстві. Після застосування рецепції у національному законодавстві починають діяти норми схожі на міжнародно-правові, хоча є норми внутрішнього права. Факт рецепції має безумовне значення для тлумачення відповідної норми внутрішньодержавного нормативно-правового акту

Джерело: авторська розробка на основі [40, с. 84]

У роботі [40] наголошується, що наразі науковці не дійшли єдиного рішення щодо виокремлення найвдалішого способу імплементації. Ми погоджуємось із думкою, що всі способи мають вагоме значення, оскільки в

залежності від міжнародно-правового акту та міжнародних зобов'язань, держава сама визначає яким чином втілить міжнародну норму у національне законодавство. При втіленні міжнародної норми уповноважені органи державної влади не повинні забувати про суверенність, незалежність України та загальнообов'язковість норм Конституції України.

Державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова частина правової реформи в Україні та спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроєктування, обов'язкового врахування вимог законодавства Європейського Союзу під час нормопроєктування, підготовки кваліфікованих спеціалістів, створення належних умов для інституціонального, науково-освітнього, нормопроєктного, технічного, фінансового забезпечення процесу адаптації законодавства України. В Україні створено основні політико-правові та організаційні засади адаптації законодавства (Таблиця 2).

Таблиця 2

Основні політико-правові та організаційні засади адаптації законодавства України до вимог законодавства Європейського Союзу

Дата	Назва законодавчо-нормативного акту	Положення
14.06. 1994 р.	Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та їх державами-членами [41]	Визначено пріоритетні сфери адаптації законодавства та важливою умовою для зміцнення економічних зв'язків між Україною та ЄС задекларовано зближення існуючого і майбутнього законодавства України з законодавством ЄС. Затверджено, що Україна вживе заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведене у відповідність до законодавства ЄС
11.06. 1998 р.	Стратегія інтеграції України до Європейського Союзу [42]	Визначено основні положення зовнішньополітичної стратегії щодо інтеграції України в європейський правовий простір, мету та етапи адаптації законодавства
16.08. 1999 р.	Концепція адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [43]	Кабінет Міністрів України запровадив єдину систему планування, координації та контролю нормотворчої діяльності і роботи органів виконавчої влади з адаптації законодавства, затвердив. Крім того, Кабінет Міністрів України щороку розробляє і затверджує план роботи з адаптації законодавства, передбачаючи в проекті Державного бюджету України на відповідний рік видатки для фінансування заходів з його виконання

Дата	Назва законодавчо-нормативного акту	Положення
14.09. 2000 р.	Програма інтеграції України до Європейського Союзу [44]	Визначено шляхи і темпи реалізації окремих пріоритетів, обумовлених ходом проведення економічних реформ та спрямованих на досягнення критеріїв, що впливають із цілей валютного, економічного та політичного союзу держав-членів ЄС і сформульовані Європейською Радою на Копенгагенському саміті в червні 1993 року
30.08. 2000 р.	Указ Президента України «Про деякі питання впорядкування діяльності консультативно-дорадчих органів при Президенті України» [45]	З метою координації діяльності органів державної влади з питань адаптації законодавства створено при Президенті України Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу
30.08. 2002 р.	Указ Президента України «Про Державну раду з питань європейської і євроатлантичної інтеграції України» [46]	З метою реалізації стратегічних цілей державної політики щодо забезпечення входження України в європейський політичний, економічний, безпековий і правовий простір, створення передумов для набуття Україною членства в Європейському Союзі, підвищення ефективності координації і контролю за діяльністю органів влади у сфері європейської інтеграції створено Державну раду з питань європейської та євроатлантичної інтеграції України
18.03. 2004 р.	Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [47]	Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу визначає механізм досягнення Україною відповідності третьому Копенгагенському та Мадридському критеріям набуття членства в Європейському Союзі. Цей механізм включає адаптацію законодавства, утворення відповідних інституцій та інші додаткові заходи, необхідні для ефективного правотворення та правозастосування
27.06. 2014 р.	Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [48]	Визначено, що політична асоціація та економічна інтеграція України з Європейським Союзом залежатиме від прогресу в імплементації цієї Угоди, а також від досягнень України в забезпеченні поваги до спільних цінностей і прогресу в наближенні з ЄС у політичній, економічній та правовій сферах. Підтверджено зобов'язання України забезпечувати поступову адаптацію законодавства України до acquis ЄС відповідно до визначених напрямів та забезпечувати ефективне її виконання

Джерело: авторська розробка на основі [41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48]

Стаття 52 Розділу VII «Економічне співробітництво» Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та їх державами-членами [41], передбачала, що співробітництво мало зосереджуватись на промисловій кооперації, заохоченні та захисті інвестицій,

державних поставках, зближенні політики стандартизації в гірничовидобувній та сировинній галузях, науці та техніці, освіті та навчанні, АПК і сільському господарстві, енергетиці, цивільній ядерній галузі, галузі охорони навколишнього середовища, транспорті, космосі, телекомунікаціях, фінансових послугах, «відмиванні» грошей, валютній політиці, регіональному розвитку, соціальній кооперації, туризмі, малому та середньому підприємстві, засобах інформації та зв'язку, захисту прав споживачів, митній справі, співробітництві в галузі статистики, економіці та боротьбі з наркотичним бізнесом. Більш широкий перелік сфер співпраці передбачено в чинній Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [48].

Згідно Концепції адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [43] до пріоритетних належать ті сфери законодавства, від зближення яких залежить зміцнення економічних зв'язків України та держав-членів ЄС і які регулюють відносини, пов'язані з: підприємницькою діяльністю; захистом конкуренції; банкрутством; захистом прав інтелектуальної власності; митним регулюванням; транспортом та зв'язком; стандартами і сертифікацією.

У Загальнодержавній програмі адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [47] пріоритетними сферами, в яких здійснюється адаптація законодавства України, визначено такі: митне право; законодавство про компанії; банківське право; бухгалтерський облік компаній; податки, включаючи непрямі; інтелектуальна власність; охорона праці; фінансові послуги (у тому числі послуги в системі накопичувального пенсійного забезпечення); правила конкуренції; державні закупівлі; охорона здоров'я та життя людей, тварин і рослин; довкілля; захист прав споживачів; технічні правила і стандарти; енергетика, включаючи ядерну; транспорт.

Тобто, на законодавчому рівні сфери пов'язані із обліком і звітністю (бухгалтерський облік компаній) та з оподаткуванням (податки, включаючи непрямі) визначено одними з пріоритетних, в яких здійснюється адаптація законодавства України.

Метою адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу є досягнення відповідності правової системи України *acquis communautaire* з урахуванням критеріїв, що висуваються Європейським Союзом до держав, які мають намір вступити до нього. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетною складовою процесу інтеграції України до Європейського Союзу, що в свою чергу є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики.

Acquis communautaire (*acquis*) – правова система Європейського Союзу, яка включає акти законодавства ЄС (але не обмежується ними), прийняті в рамках Європейського співтовариства, Спільної зовнішньої політики та політики безпеки і Співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ. Адаптація законодавства – процес приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire* [47] – таблиця 3.

Таблиця 3

Джерела *acquis communautaire*

Рівень	Законодавчі акти
Первинне законодавство	Договір про заснування Європейського економічного співтовариства 1957 р. (з 1993 р. – Договір про заснування Європейського співтовариства), Договір про заснування Європейського співтовариства з атомної енергії 1957 р. з наступними змінами, внесеними Маастрихтським договором (Договір про утворення Європейського Союзу 1992 р.), Амстердамським договором 1997 р. та Ніццьким договором 2001 р., а також актами про приєднання
	Договір про Європейський Союз 1992 р., із змінами, внесеними Амстердамським договором 1997 р. та Ніццьким договором 2001 р., а також договорами про приєднання
	Договір про злиття 1965 р.
	Акти про приєднання нових держав-членів
Вторинне законодавство	Директива
	Регламент
	Рішення
	Рекомендація або висновок
	Джерело права у формі міжнародної угоди
	Загальний принцип права Європейського співтовариства
	Рішення Європейського суду
	Спільна стратегія у сфері спільної зовнішньої політики та політики безпеки, як це визначено статтею 13 Договору про Європейський Союз
	Спільні дії в рамках спільної зовнішньої політики та політики безпеки
	Спільна позиція у сфері спільної зовнішньої політики та політики безпеки
	Рамкове рішення щодо гармонізації законодавства в контексті положень

Рівень	Законодавчі акти
	Договору про Європейський Союз про співробітництво правоохоронних та судових органів у кримінальних справах (стаття 34 Договору про Європейський Союз)
	Спільна позиція в контексті положень Договору про Європейський Союз про співробітництво правоохоронних та судових органів у кримінальних справах (стаття 34 Договору про Європейський Союз)
	Рішення в контексті положень Договору про Європейський Союз про співробітництво правоохоронних та судових органів у кримінальних справах (стаття 34 Договору про Європейський Союз)
	Загальне положення або принцип у сфері спільної зовнішньої політики та політики безпеки
Офіційні видання Європейського Союзу	Офіційний вісник Європейських співтовариств (Official Journal of European Communities)
	Вісник Європейського Суду (European Court Reports)

Джерело: авторська розробка на основі [47]

Адаптація законодавства України здійснюється у такій послідовності: визначення актів *acquis communautaire*, які регулюють правовідносини у відповідній сфері; переклад визначених актів на українську мову; здійснення комплексного порівняльного аналізу регулювання правовідносин у відповідній сфері в Україні та в Європейському Союзі; розроблення рекомендацій щодо приведення законодавства України у відповідність з *acquis communautaire*; проведення економічного, соціального та політичного аналізу наслідків реалізації рекомендацій; визначення переліку законопроектних робіт; підготовка проектів законів України та інших нормативно-правових актів, включених до переліку законопроектних робіт, та їх прийняття; моніторинг імплементації актів законодавства України. Елементом адаптації законодавства є перевірка проектів законів України та інших нормативно-правових актів на їх відповідність *acquis communautaire* з метою недопущення прийняття актів, які суперечать *acquis* Європейського Союзу.

Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони у розділі V (Економічне та галузеве співробітництво» містить Главу 4 «Оподаткування» (таблиця 4) та Главу 13 «Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський

облік та аудит» (таблиця 5).

Таблиця 4

Зміст Глави 4 «Оподаткування» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони

Стаття	Зміст
Стаття 349	Сторони співробітничать з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції
Стаття 350	Згідно зі статтею 349 цієї Угоди Сторони визнають і зобов'язуються застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС. Із цією метою без упередженості щодо компетенції ЄС та держав-членів Сторони покращують міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяють збору законних податкових надходжень та розвивають заходи ефективної імплементації вищезазначених принципів
Стаття 351	Сторони також посилюють і зміцнюють співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю, з окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ для уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків. Сторони намагаються покращувати співробітництво та обмін досвідом у боротьбі з податковим шахрайством, зокрема з «карусельним шахрайством»
Стаття 352	Сторони розвивають співробітництво і гармонізують політику щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. Це співробітництво, зокрема, включає поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, у тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну 2003 року. Із цією метою Сторони намагаються посилити своє співробітництво в регіональному контексті
Стаття 353	Поступове наближення до структури оподаткування, визначеної у <i>acquis</i> ЄС, здійснюється відповідно до Додатка XXVIII до цієї Угоди
Стаття 354	Постійний діалог відбуватиметься з питань, охоплених Главою 4 Розділу V («Економічне та галузеве співробітництво») цієї Угоди

Джерело: авторська розробка на основі [48]

Таблиця 5

Зміст Глави 13 «Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік та аудит» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони

Стаття	Зміст
Стаття 387	1. Визнаючи важливість комплексного застосування ефективних правил та методики у сферах законодавства щодо заснування та діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту, з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі, Сторони домовилися співробітничати: а) з питань захисту прав акціонерів, кредиторів та інших заінтересованих сторін відповідно до вимог ЄС у цій сфері згідно з Додатком XXXIV до цієї Угоди; б) щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту згідно з Додатком XXXV до цієї Угоди; с) з питань подальшого розвитку політики корпоративного управління відповідно до міжнародних стандартів, а також поступового наближення до правил та рекомендацій ЄС у цій сфері згідно з Додатком XXXVI до цієї Угоди. 2. Сторони спрямовують свою діяльність на обмін інформацією та досвідом щодо існуючих систем та відповідних нововведень в зазначених сферах. Крім того, Сторони намагаються покращити обмін інформацією між національним реєстром України та бізнес-реєстрами держав-членів ЄС
Стаття 388	Постійний діалог відбуватиметься з питань, охоплених Главою 13 Розділу V («Економічне та галузеве співробітництво») цієї Угоди

Джерело: авторська розробка на основі [48]

Під час обстеження в Україні системи бухгалтерського обліку за методикою, рекомендованою Секретаріатом Конференції Організації Об'єднаних Націй з торгівлі та розвитку, виявлені окремі проблемні питання розвитку бухгалтерського обліку, зокрема, в частині формування кадрового потенціалу, координації діяльності органів виконавчої влади, професійних організацій, вищих навчальних закладів та інших заінтересованих осіб із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів. Саме тому, актуальним визначено питання удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і

міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання.

З урахуванням узятих державою зобов'язань щодо гармонізації вітчизняного законодавства із законодавством Європейського Союзу, а також вимог до фінансової звітності суб'єктів господарювання, що виходять на міжнародні ринки капіталу, з метою підвищення прозорості фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання, забезпечення її зіставлення із звітами іноземних компаній, сприяння залученню іноземних інвестицій необхідно створити організаційно-правові умови застосування суб'єктами господарювання міжнародних стандартів для складення фінансової звітності.

У роботі [49, с. 686-688] проведено дослідження, яке дозволило з'ясувати, що за даними Комітету з МСФЗ 166 країн світу використовують МСФЗ або заохочують до використання публічні компанії для складання фінансової звітності. Так, майже всі країни (156 з 166) взяли на себе зобов'язання підтримувати єдиний набір високоякісних глобальних стандартів бухгалтерського обліку; 144 країн (87% від загальної кількості) вимагають застосування МСФЗ для всіх або більшості внутрішніх державних підзвітних підрозділів (лістингових компаній та фінансових установ) на власних ринках капіталу; 13 країн дозволяють, а не вимагають застосування МСФЗ; 9 країн використовують національні або регіональні стандарти обліку. Результати аналізу інформації Комітету з МСФЗ про кількість країн та способи використання МСФЗ для малих підприємств засвідчують, що лише у 86 країнах (51% від загальної кількості) МСФЗ для МП вимагаються або дозволяються до використання, 11 країн (7%) розглядають МСФЗ для МП як такі, що можуть застосовуватися для відображення інформації про діяльність малих підприємств у фінансовій звітності. Проте 69 країни (42%) не використовують та не розглядають можливим застосування МСФЗ для МП.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти фінансової звітності, якщо вони не суперечать йому та офіційно

оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Проте процес створення належних організаційно-правових умов для застосування міжнародних стандартів не може обмежуватися лише прийняттям базового закону і потребує постійної скоординованої роботи органів виконавчої влади, професійних організацій бухгалтерів та інших учасників зазначеного процесу.

Наразі, актуальним все ще залишається питання удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання. Нині у сфері регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні передбачено різні напрями застосування стандартів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності суб'єктами господарювання:

- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО);
- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ);
- Міжнародні стандарти фінансової звітності для підприємств малого бізнесу (МСФЗ для МП);
- спрощена система бухгалтерського обліку і звітності для малих підприємств;
- Міжнародні стандарти обліку для державного сектору.

Вибір певного напрямку визначається формою власності, сферою діяльності та розміром суб'єкта господарювання [49, с. 686].

Міжнародні стандарти запроваджені в Україні з 2012 року та включають стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які застосовуються у державах-членах Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) [50].

Правила (ЄС) Європейського Парламенту і Ради про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) [50] затверджено

Європейським Парламентом і Радою Міністрів ЄС, приймаючи в увагу Договір про створення ЄС та пропозиції Європейської Комісії, Економічного і Соціального Комітету. Ці Правила мають за мету адаптацію і використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в ЄС з метою гармонізації фінансової інформації, наданої відповідними компаніями, для забезпечення високого ступеня прозорості і порівнянності фінансових звітів і, як наслідок, - ефективного функціонування ринку капіталів ЄС і його внутрішнього ринку.

Для цілей Правил [50] «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку» означають міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО [IAS]), міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ [IFRS]) і відповідні роз'яснення (роз'яснення ПІККІМФО [SIC-IFRIC]), наступні зміни цих стандартів і відповідних роз'яснень, випущених чи прийнятих Колегією за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (КМСБО [IASB]). Європейська Комісія має користуватись допомогою Комітету з регулювання бухгалтерського обліку [Accounting Regulatory Committee] та повинна обмінюватися думками з цим Комітетом щодо статусу, що ведуться КМСБО [IASB], проектів і будь-яких супутніх документів, випущених КМСБО для координації і сприяння обговоренню щодо прийняття стандартів, що можуть бути прийняті як наслідок цих проектів і дискусій.

Прийняття та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в окремо взятій країні відбувається в середовищі та під впливом певних економічних, політичних, правових і культурних чинників. Міжнародна федерація бухгалтерів на основі різних досліджень думок фахівців із міжнародної фінансової звітності, представників національних організацій професійних бухгалтерів, національних органів стандартизації, регулюючих органів визначила типовий перелік аспектів, які впливають на процес застосування МСФЗ: мотивація до впровадження МСФЗ для державних органів та суб'єктів господарювання; регулювання процесу запровадження, використання та адаптації МСФЗ у практичній діяльності суб'єктів господарювання; історично-культурний аспект системи бухгалтерського обліку

і звітності окремих країн; доступність змісту, складність та структура МСФЗ; наявність якісного перекладу МСФЗ мовою країни, яка планує впровадження МСФЗ; додаткові фінансові витрати для суб'єктів господарювання в процесі впровадження МСФЗ; наявність навчальних програм у закладах вищої освіти та професійних організаціях для здійснення якісної підготовки студентів та професійних бухгалтерів у сфері МСФЗ [49, с. 689].

Процес глобалізації світової економіки, посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу зумовив нові підходи до удосконалення методології розкриття економічної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання, насамперед емітентів цінних паперів міжнародних фінансових ринків. На даний час в Україні сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання. Це сприяє створенню умов для складення достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, працівниками, для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. Зіставлення показників фінансової звітності дозволяє формувати бази інформації з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників.

У роботі [49, с. 688] одним із подальших напрямів регулювання системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні визначено гармонізацію НП(С)БО та МСФЗ, оскільки є певні неузгодженості та невідповідності, зокрема: структура та зміст принципів формування фінансової звітності у НП(С)БО не збігається з МСФЗ; інколи є розбіжності між складом та наповненням принципів у НП(С)БО та МСФЗ; деякі принципи бухгалтерського обліку у НП(С)БО, які є

аналогами принципів МСФЗ (безперервність діяльності підприємства, превалювання сутності над формою, обачність), мають відмінності у трактуванні; усі принципи МСФЗ розкриваються докладніше і містять більшу кількість прикладів, ніж у НП(С)БО.

Метою Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [51], є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу, завданнями якої є: створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складення суб'єктами господарювання фінансової звітності; створення сприятливих організаційно-правових умов для застосування міжнародних стандартів під час складання суб'єктами господарювання фінансової звітності та її подання в електронній формі з урахуванням міжнародної практики за принципом «єдиного вікна»; удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва; удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку.

Вона передбачає удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу та сприятиме: гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав-членів Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти; підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів; посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання; спрощенню порядку складення фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва; удосконаленню інформаційного забезпечення корпоративного та державного управління; урахування кращого міжнародного досвіду формування якісної звітності; зміцнення кадрового потенціалу сфери бухгалтерського обліку; створення ефективних механізмів

координації діяльності органів виконавчої влади, професійних організацій, вищих навчальних закладів та інших заінтересованих осіб із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів.

Ми погоджуємось з думкою, що досягнення повної відповідності НП(С)БО та МСФЗ слід вважати складним завданням через такі фактори: МСФЗ орієнтуються на великі транснаціональні корпорації та компанії, які беруть активну участь у купівлі-продажу акцій на міжнародних фондових ринках; МСФЗ слід розглядати як певний компроміс між різними системами бухгалтерського обліку різних країн світу; під час розроблення МСФЗ береться до уваги певний рівень економічного та соціально-культурного розвитку, який повинен забезпечувати якість застосування та використання МСФЗ; МСФЗ не дають відповіді на усі питання щодо особливостей бухгалтерського обліку подій, операцій, об'єктів діяльності компаній; стиль та форма подання інформації у МСФЗ суттєво відрізняється від мови нормативних документів; чинна система Державної служби статистики в Україні не передбачає застосування довільних форм фінансової звітності, а також широкого використання професійного судження бухгалтерів для трактування певних подій, операцій під час відображення у фінансовій звітності [49, с. 688-689]. Крім того, ми вважаємо, що для більшості суб'єктів господарювання повна відповідності НП(С)БО та МСФЗ лише ускладнить організацію їх обліку та звітність, а в окремих випадках, є недоцільною і недоречною.

Нині є три ключові проблеми в системі бухгалтерського обліку в Україні, які не дозволяють повноцінно перейти на використання МСФЗ під час формування фінансової звітності: 1) прив'язка положень Податкового кодексу України до даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності незалежно від стандартів, що використовуються (українські власники та менеджмент не готові в умовах особливостей українського адміністрування податків до прозорості фінансової звітності, проблеми, які будуть очікувати бухгалтерів, котрі в бухгалтерському обліку підприємства почнуть класифікувати та відображати

операції «по суті», а не «по формі», не варто недооцінювати); 2) єдиний замовник і користувач фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної відповідно до МСФЗ, – держава. Насамперед це робилося з метою підвищення рівня прозорості та відкритості інформації про фінансовий стан підприємств для подальшого їх продажу та полегшення отримання кредитних ресурсів. Проте слід констатувати, що сьогодні в Україні фондовий ринок як такий відсутній і, за прогнозами фахівців, у найближчому майбутньому не запрацює; 3) менталітет і професійний досвід вітчизняних бухгалтерів здебільшого не відповідає поставленому завданню. Слід визнати, що в Україні здебільшого весь бухгалтерський облік зводиться лише до підрахунку податків. Економічну ефективність бізнесу на підставі інформації управлінського обліку здійснюють безпосередньо власники на невеликих підприємствах або фахівці із закордонною освітою у сфері фінансів та досвідом роботи [49, с. 690-691].

У 2015 р. Кабінетом Міністрів України було схвалено розроблені Міністерством фінансів плани імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [52], зокрема:

- Директиву 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС від 17.05.2006 р. про обов’язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [53];
- Директиву 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС від 26.08.2013 р. про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язану звітність певних типів підприємств [54].

Директива 2013/34/ЄС, яка була імплементована до законодавства країн-членів Європейського Союзу, має велике значення у сфері регулювання підготовки та представлення фінансової звітності. Із прийняттям Європейським Парламентом цього документу було створено основу для нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку на території ЄС та завдання для імплементації країн, що ставлять на меті вступ до ЄС (наприклад, Україна) [55, с. 33].

У Директиві 2013/34/ЄС береться до уваги програма Комісії щодо

вдосконалення регулювання і, зокрема інформаційний документ Комісії під назвою «Розумне регулювання у Європейському Союзі», спрямований на розробку та впровадження високоякісної системи регулювання за умови дотримання принципів субсидіарності та пропорційності та забезпечення пропорційності адміністративних процедур отримуваним завдяки їм вигодам.

Метою імплементації Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасовує Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС, є гармонізація законодавчих актів України щодо її складання (таблиця 6).

Таблиця 6

Структура Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств

Стаття	Назва
Вступна частина (58 пунктів)	
Розділ 1 – Сфера застосування, визначення та категорії компаній та груп	
Стаття 1	Сфера застосування
Стаття 2	Визначення
Стаття 3	Категорії компаній та груп
Розділ 2 – Загальні положення та принципи	
Стаття 4	Загальні положення
Стаття 5	Розкриття загальної інформації
Стаття 6	Загальні принципи фінансової звітності
Стаття 7	Альтернативна основа оцінки основних засобів за переоціненою вартістю
Стаття 8	Альтернативна основа оцінки за справедливою вартістю
Розділ 3 – Балансовий звіт та звіт про прибутки та збитки	
Стаття 9	Загальні положення про балансовий звіт та звіт про прибутки та збитки
Стаття 10	Подання балансового звіту
Стаття 11	Альтернативне подання балансового звіту
Стаття 12	Особливі положення щодо певних статей балансового звіту
Стаття 13	Подання звіту про прибутки та збитки
Стаття 14	Спрощення для малих та середніх підприємств
Розділ 4 – Примітки до фінансової звітності	
Стаття 15	Загальні положення стосовно приміток до фінансової звітності
Стаття 16	Зміст приміток до фінансової звітності стосовно всіх підприємств
Стаття 17	Додаткові розкриття середніми та великими підприємствами та суспільно значимими суб'єктами господарювання

Стаття	Назва
Стаття 18	Додаткові розкриття інформації великими підприємствами та суспільно значимими суб'єктами господарювання
Розділ 5 – Звіт про управління	
Стаття 19	Зміст звіту про управління
Стаття 20	Звіт про корпоративне управління
Розділ 6 – Консолідована фінансова звітність та звіти	
Стаття 21	Сфера охоплення консолідованої фінансової звітності
Стаття 22	Вимога складання консолідованої фінансової звітності
Стаття 23	Звільнення від консолідації
Стаття 24	Підготовка консолідованої фінансової звітності
Стаття 25	Об'єднання бізнесу в групі
Стаття 26	Пропорційна консолідація
Стаття 27	Облік часток участі асоційованих підприємств
Стаття 28	Примітки до консолідованої фінансової звітності
Стаття 29	Консолідований звіт про управління
Розділ 7 – Оприлюднення	
Стаття 30	Загальна вимога щодо оприлюднення
Стаття 31	Спрощення для малих та середніх підприємств
Стаття 32	Інші вимоги до оприлюднення
Стаття 33	Відповідальність за складання та оприлюднення фінансової звітності та звіту про управління
Розділ 8 – Аудит	
Стаття 34	Загальна вимога
Стаття 35	Зміна Директиви 2006/43/ЄС стосовно аудиторського звіту
Розділ 9 – Положення про звільнення та обмеження звільнень	
Стаття 36	Звільнення для мікропідприємств
Стаття 37	Звільнення для дочірніх підприємств
Стаття 38	Підприємства, які є учасниками, що мають необмежену відповідальність інших підприємств
Стаття 39	Звільнення стосовно звіту про прибутки та збитки для материнських підприємств, які складають консолідовану фінансову звітність
Стаття 40	Обмеження звільнень для суспільно значимих суб'єктів господарювання
Розділ 10 – Звіт про платежі на користь урядів	
Стаття 41	Визначення, що стосуються звітності про платежі на користь урядів
Стаття 42	Підприємства, від яких вимагається скласти звіти про платежі на користь урядів
Стаття 43	Зміст звіту
Стаття 44	Консолідований звіт про платежі на користь урядів
Стаття 45	Оприлюднення
Стаття 46	Критерії еквівалентності
Стаття 47	Застосування критеріїв еквівалентності
Стаття 48	Огляд
Розділ 11 – Заклучні положення	
Стаття 49	Виконання делегованих повноважень
Стаття 50	Процедура комітету
Стаття 51	Штрафи
Стаття 52	Скасування Директиви 78/660/ЄЕС та Директиви 83/349/ЄЕС
Стаття 53	Транспонування
Стаття 54	Набрання чинності
Стаття 55	Адресати

Стаття	Назва
Додатки	
Додаток I	Типи підприємств, зазначених в пункті (а) статті 1(1)
Додаток II	Типи підприємств, зазначені в пункті (b) статті 1(1)
Додаток III	Горизонтальна структура балансу, передбачена у статті 10
Додаток IV	Вертикальна структура балансу, передбачена у статті 10
Додаток V	Структура звіту про прибутки та збитки – за природою витрат, відповідно до статті 13
Додаток VI	Структура звіту про прибутки та збитки – за функцією витрат, відповідно до статті 13
Додаток VII	Таблиця відповідностей

Джерело: авторська розробка на основі [54]

Ми погоджуємось з думкою [56, с. 214], що безсумнівною перевагою Директиви 2013/34/ЄС є принцип «спочатку подумай про малий бізнес». Щоб уникнути невідповідного адміністративного тягаря для цих підприємств, держави-члени ЄС мають право вимагати від них лише незначного розкриття інформації у вигляді пояснень, додаткових щодо обов'язкової інформації. Значне скорочення вимог до складання звітності насамперед необхідне для зменшення адміністративного навантаження на малі та середні підприємства. Прагнення до зіставності показників звітності компаній дає можливість шукати додаткове фінансування за межами конкретної країни, всередині Європейського Союзу. Таким чином, застосування зазначеної Директиви надає альтернативу компаніям залучати інвестиції, не виходячи на фондовий ринок і не використовуючи МСФЗ. Класифікація підприємств розширює перелік підприємств, які можуть бути класифіковані як малі та відповідно звільняються від аудиту. Однак є певна стурбованість, якщо мале підприємство буде шукати фінансування, впевненості в достовірності його звітності не буде.

У 2017 р. Розпорядження КМУ [52] було скасовано Постановою КМУ [57] та прийнято План заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, яким передбачено імплементацію Директиви 2013/34/ЄС через виконання конкретних завдань (таблиця 7), що Україною було успішно здійснено.

Таблиця 7

План заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони у частині

Директиви 2013/34/ЄС

Завдання		Положення Угоди	Акт права ЄС
№	Найменування		
824	Встановлення для цілей бухгалтерського обліку критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств відповідно до права ЄС	Стаття 387, Додаток XXXV	Директива 2013/34/ЄС (замінює Четверту директиву Ради 78/660/ЄЕС)
825	Законодавче закріплення принципів фінансової звітності відповідно до права ЄС		
826	Встановлення єдиних вимог щодо складання і подання балансу та звіту про прибуток і збитки відповідно до права ЄС		
827	Встановлення вимог до змісту приміток до фінансової звітності		
828	Встановлення вимог до звіту про управління		
829	Встановлення єдиних вимог щодо складання консолідованої фінансової звітності відповідно до норм права ЄС		
830	Встановлення вимог щодо оприлюднення підприємствами фінансової звітності		
831	Встановлення вимог щодо проведення аудиту фінансової звітності для підприємств, які становлять суспільний інтерес, середніх і великих підприємств, а також підприємств з державною часткою власності	Стаття 387, Додаток XXXV	Директива 2013/34/ЄС (замінює Сьому директиву 83/349/ЄЕС)
832	Запровадження обов'язкового складання, подання та оприлюднення звіту про платежі на користь держави для окремих категорій підприємств		
833	Визначення критеріїв звільнення від зобов'язань щодо фінансової звітності, а також обмежень, пов'язаних із звільненням від зобов'язань		
834	Запровадження санкцій за порушення вимог законодавства щодо складання та оприлюднення фінансової звітності		

Джерело: авторська розробка на основі [57]

Для вирішення поставлених завдань відповідними державними органами було забезпечено реалізацію таких заходів: розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України законопроектів про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; їх опрацювання з

експертами ЄС; забезпечення супроводження розгляду Верховною Радою України таких законопроектів; розроблення, видання та реєстрація в Міністерстві юстиції наказів Міністерства фінансів щодо вдосконалення існуючих НП(С)БО; розроблення та затвердження методичних рекомендацій щодо формування звіту про платежі на користь держави.

Професор Кузіна Р.В. завдання Директиви 2013/34/ЄС об'єднує у такі напрямки: 1) визначення мінімальних еквівалентних законодавчих вимог до обсягу фінансової інформації, яку повинні публікувати конкуруючі між собою підприємства; 2) Директива повинна забезпечити, наскільки це можливо, однакові вимоги до малих підприємств на території всього ЄС; 3) зниження адміністративного тягаря на малий бізнес; 4) дає можливість звільняти мікропідприємства від обов'язку публічного розкриття, за умови, що балансові дані будуть належним чином надані, згідно з національним законодавством, як мінімум одному регуляторному органу; 5) дотримання принципів безперервності діяльності підприємства, принципу суттєвості, методу обачності й методу нарахування; 6) можливість оцінки статей балансу на основі принципу ціни придбання або вартості виготовлення; 7) використання обмеженої кількості форматів балансу і звіту про прибутки і збитки; 8) використання обмеженого формату Приміток до звітності; 9) розкриття методів оцінки; 10) звільнення малих підприємств від обов'язку щодо складання звітів про управління; 11) рекомендації розвивати системи електронного опублікування, якщо такі системи не обтяжливі для малих і середніх підприємств; 12) відмова від обов'язкового аудиту щорічної фінансової звітності малих підприємств; 13) вимоги до складання окремих звітів великими підприємствами та суб'єктами суспільного інтересу, зайнятих у видобувній промисловості або в заготівлі корінного лісу, з метою підвищення прозорості виплат на користь уряду [56, с. 215-217].

Професор Гура Н.О. основні зміни, які містить Директива 2013/34/ЄС, групує наступним чином: 1) спрощення звітності для малих підприємств (з цією метою в Директиві багато уваги приділено спрощенню діяльності малих та

середніх підприємств Європейського Союзу шляхом уникнення надмірних витрат для них на розкриття інформації); 2) скорочене розкриття для мікропідприємств за бажанням держав-членів, які бажають застосувати дане положення; 3) додаткові вимоги щодо розкриття інформації середніми і великими підприємствами та суб'єктами суспільного інтересу; 4) звітування про платежі на користь урядів («країна-до-країни»), адже Розділ 10 Директиви містить вимоги до компаній щодо їх звітності стосовно платежів до бюджету для збільшення рівня прозорості платежів, які здійснюються видобувною та лісозаготівельною галузями до бюджету у всьому світі. Положення будуть застосовуватись до приватних великих підприємств ЄС або лістингових компаній, чия діяльність пов'язана із видобутком нафти, газу, вугілля або з лісозаготівельним сектором; 5) подання звіту про управління, в тому числі про корпоративне управління; 6) Скорочення опцій, тобто варіантів вибору, яке було важливою метою прийняття Директиви, хоча воно не реалізоване в очікуваних обсягах [58, с. 7].

Отже, виконання вимог законодавства ЄС, закріплених у Директиві 2013/34/ЄС, відбувається шляхом перенесення в національне законодавство її положень з урахуванням передбачених варіантів вибору щодо застосування чи незастосування окремих її положень стосовно категорій класифікації компаній і груп, форм фінансової звітності, консолідації фінансової звітності та звільнення від консолідації, оприлюднення фінансової звітності та її аудиту, а також вимог до окремих видів звітності, а саме щодо:

- спрощення вимог до фінансової звітності малих підприємств;
- додаткових вимог до розкриття інформації середніми і великими підприємствами та суб'єктами публічного інтересу;
- вимог до звітності про управління, в тому числі про корпоративне управління;
- звільнення від окремих вимог для фінансової звітності мікропідприємств;
- звітності про платежі на користь урядів.

Крім того, велика кількість питань бухгалтерського обліку Директивою

2013/34/ЄС не розглядаються і по відношенню до них не встановлюються вимоги щодо гармонізації бухгалтерської практики в Європі. Зокрема, це питання: визначення активів та зобов'язань; обліку оренди; обліку пенсійних зобов'язань; використання методу ступеня завершеності робіт для визнання доходу від будівництва або інших довгострокових контрактів; переведення сум в іноземній валюті [58, с. 7].

Дуже слушною рекомендацією, на наш погляд, є ідея, що при впровадженні положень Директиви 2013/34/ЄС в Україні необхідно виходити з національних умов і з оцінки ефективності нововведень порівняно з витратами на них. Враховуючи високий рівень регламентації обліку у нас в країні, недоцільно відмовлятися від затверджених форм звітності тощо. Треба зазначити, що постійне реформування бухгалтерського обліку в Україні згідно з міжнародними стандартами призвело до того, що багато нововведень Директиви в Україні вже запроваджено, зокрема, щодо подвійної назви Звіту про фінансові результати, виключення статей надзвичайних доходів і витрат тощо. В той же час, застосування положень міжнародних стандартів обумовлює більш прогресивні підходи до окремих питань обліку в Україні, ніж це передбачено Директивою. Так, в Директиві одним із методів оцінки запасів при вибутті дозволяється метод ЛІФО, який давно скасовано в міжнародних та національних українських стандартах. Також в МСБО 26 «Витрати на позики» і в НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» передбачено капіталізацію витрат на позики, пов'язані зі створенням кваліфікаційних активів, а в Директиві така норма пропонується на вибір держав-членів. Також терміни оприлюднення звітів в Україні пропонуються набагато менші, ніж в більшості країни Європи (найбільш поширений термін 7 місяців, як зазначалось) і ніж дозволяється Директивою (12 місяців) [58, с. 8].

За Директивою 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС з обліку всі податки відображаються у бухгалтерському обліку та обов'язково відображаються у фінансовій звітності навіть при її підготовці за скороченим форматом. Складні види адміністрування, які вимагають значних зусиль від

керівництва (податковий менеджмент та бюджетування, утворення на підприємстві центру фінансової відповідальності тощо) доречні на середніх та великих підприємствах. Всі підприємства самостійно розробляють та впроваджують наказ про облікову політику, положення про організацію та ведення обліку, в т.ч. розрахунків за податками, методику складання податкової звітності, методику складання внутрішньої звітності за податками, розрахунками з формування бази оподаткування, розрахунками з фіскальними органами, виправлення помилок у обліку та звітності тощо [59, с. 21].

У жовтні 2014 року було затверджено Директиву 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради, якою вносились зміни до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації визначеними великими компаніями та групами. Даними поправками було доповнено Розділ 5 «Звіт про управління» в частині змісту звіту (стаття 19): виокремлено положення стосовно змісту, зобов'язання з підготовки та звільнення від представлення нефінансового звіту (стаття 19а). Також Директивою 2014/95/ЄС вносились доповнення до Розділу 6 «Консолідована фінансова звітність та звіти» щодо підготовки консолідованого нефінансового звіту [55, с. 34]. З метою посилення контролю за дотриманням правил корпоративного управління та надання статусу обов'язкової звітності «Звіту про управління» відповідно до Директиви 2013/34/ЄС необхідно прийняти Кодекс корпоративного управління або внести відповідні зміни в Закони України «Про акціонерні товариства» та «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Документом, що викликав чимало питань та спровокував обговорення серед професійної спільноти (державні регулятори, міжнародні професійні організації), став документ «Пропозиції щодо внесення доповнень до Директиви 2013/34/ЄС в частині розкриття інформації з податку на прибуток окремими підприємствами та галузями» від 12.04.2016 р. Зміст даної пропозиції стосувався запровадження такої форми звітності, як звіт про податок на прибуток (у тому числі і консолідована форма такого звіту). Змінами до Директиви 2013/34/ЄС

вносився Розділ 10а «Звіт про податок на прибуток». Суб'єктами підготовки та оприлюднення інформації з податку на прибуток виступають мультинаціональні компанії консолідований оборот яких перевищує 750 млн. євро (стаття 48 б). Звідси випливає, що жодних додаткових зобов'язань чи обтяжень прийняття даного проекту на мікро- чи малі підприємства не накладає [55, с. 36-39]. Удосконалення законодавчої та методологічної бази із підготовки та оприлюднення суб'єктами господарювання (особливо великими групами підприємств) інформації стосовно податку на прибуток є одним з кроків на шляху побудови надійної та прозорої системи протидії ухиленню від сплати податків та застосуванню незаконних схем.

Забезпечення постійного моніторингу законодавчих змін та новацій у сфері фінансової та нефінансової звітності є одним з основних інструментів удосконалення регулювання сфери бухгалтерського обліку в Україні в умовах активної інтеграції до ЄС. Поточною тенденцією в сфері регулювання бухгалтерського обліку та звітності є виконання інформаційної функції та основного завдання бухгалтерського обліку – забезпечення повною та достовірною інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам, з метою контролю за дотриманням законодавства та уникнення його порушень. Це є основним завданням, характерним для континентальної системи побудови бухгалтерського обліку (країни Європейського Союзу), спрямованої за задоволення вимог уряду (фіскальних органів, інших регуляторів).

Тенденціями розвитку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах європейської інтеграції України у найближчому майбутньому визначено: подальший процес застосування МСФЗ через законодавчу вимогу до обов'язковості формування фінансової звітності відповідно до МСФЗ із розширенням переліку суб'єктів господарювання; збільшення мотивації до впровадження МСФЗ суб'єктами господарювання, діяльність яких експортно орієнтована на міжнародні ринки збуту продукції, насамперед на ринок Європейського Союзу; подальша гармонізація НП(С)БО з МСФЗ та їх застосування для ведення бухгалтерського обліку і звітності суб'єктами

господарювання, які орієнтовані на внутрішній ринок України; удосконалення спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності для мікро- та малих підприємств з урахуванням вимог МСФЗ для малого бізнесу; підвищення рівня знань та практичних навичок застосування МСФЗ фахівцями у сфері бухгалтерського обліку через систему вищих навчальних закладів та професійних організацій [49, с. 691].

Повністю підтримуємо думку, що імплементація Директиви 2013/34/ЄС в Україні не повинна призводити до докорінної зміни законодавчої бази з бухгалтерського обліку, оскільки Україна на шляху впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності пройшла шлях подекуди більший, ніж окремі країни – члени ЄС. Необхідно врахування національних особливостей бухгалтерського законодавства та економіки в цілому, зокрема, в частині обережного застосування критеріїв розмежування малих, середніх та великих підприємств [58, с. 10].

Окремої уваги потребує аналіз запропонованих змін до Директиви 2013/34/ЄС, представлений Федерацією європейських бухгалтерів у документі «Коментарі щодо пропозиції Європейської Комісії щодо звітності CBCR», а саме: підтримка прозорості та повернення довіри до податкових систем; забезпечення високоякісної корпоративної звітності в інтересах суспільства; прагнення до глобальної стандартизації; корисність та значущість інформації; керівництво з суттєвості інформації, що розкривається [55, с. 43].

Звітність типу «country-by-country reporting» (CBCR) – це стандартизована звітність, що надає можливість фіскальним органам різних країн мати доступ до інформації щодо звітності МНК про отримані прибутки, нараховані та сплачені податки, особливості економічної діяльності. Інформація, що міститься у звітності CBCR, є базовою для оцінки ризиків, визначених планом BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project, Action Plan 13), який за своєю суттю є інструментом протидії мінімізації податків на транснаціональному рівні, що розроблений та запропонований ОЕСР. Питання підготовки, розміщення та оприлюднення звітності в розрізі країн (CBCR) є актуальним, оскільки з

01.01.2017 р. Україна офіційно приєдналась до BEPS відповідно до [60].

Для наближення українського законодавства до вимог ЄС та з метою протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон, посилення контролю за агресивним податковим плануванням вітчизняними компаніями було прийнято Указ Президента України «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» [60]. На виконання цього Указу Президента України, з урахуванням міжнародних ініціатив, розроблених Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), необхідно підготувати законопроекти щодо удосконалення процедур контролю за трансфертним ціноутворенням та виведенням доходів за кордон, запровадження правил стосовно контрольованих іноземних компаній, протидії агресивному податковому плануванню, а також з питань лібералізації валютного законодавства України. Кабінету Міністрів України доручено організувати роботу стосовно долучення України до міжнародних ініціатив ОЕСР, зокрема щодо автоматичного обміну податковою інформацією.

Правила податкового законодавства, які були задекларовані у Податковому кодексі України [61], позитивно вплинули на процес гармонізації бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування.

При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема: побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін; відповідність засобів поставленим цілям (відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань); невідворотність покарання (будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків).

Стаття 4 ПКУ «Основні засади податкового законодавства України» [61] декларує, що податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання

визначеної законом відповідальності; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Ґрунтовні дослідження були вже зроблені автором у частині принципів податкового контролю [62, с. 14-19; 63 с. 262-264] та щодо принципи податкового законодавства та організації податкового контролю в Україні [64, с. 57-65].

У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що якісно організовані податкові правовідносини позитивно впливають на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і, в кінцевому рахунку, на суми податкових надходжень. Крім того, рівень добровільного дотримання податкового законодавства росте за рахунок роботи над правовою грамотністю і інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку в свідомість громадян виконання податкових зобов'язань [65, с. 169-170].

Безсумнівним аргументом на користь глобалізації та євроінтеграції є той факт, що в Європі активно функціонує Внутрішньо-європейська організація податкових адміністрацій, (анг. The Intra-European Organization of Tax Administration, скорочено – IOTA) – міжурядова міжнародна організація, заснована на членстві податкових адміністрацій. Україна також є її членом.

Членом IOTA може бути тільки податкова адміністрація. У IOTA існує два види членства – повноправне членство та асоційоване членство. Повноправним членом IOTA може бути податкова адміністрація країни, офіційно визнаної Організацією Об'єднаних Націй, розташованої в європейському регіоні, що включає держави навколо Чорного моря і держави в західній частині Каспійського моря. Асоційованим членом ЄОПА може бути податкова адміністрація країни, офіційно визнаної ООН, розташованої за межами

європейського регіону.

Повноправними членами ІОТА є податкові адміністрації Австрійської Республіки, Боснії і Герцеговини, Великого Герцогства Люксембург, Угорщини, Грецької Республіки, Грузії, Ірландії, Італійської Республіки, Королівства Іспанія, Королівства Нідерландів, Королівства Норвегія, Королівства Швеція, Латвійської Республіки, Литовської Республіки, Королівства Бельгії, Королівства Данія, Португальської Республіки, Республік Азербайджан, Албанія, Білорусь, Болгарія, Ісландія, Казахстан, Кіпр, Македонія, Мальта, Молдова, Польща, Сербія, Словенія, Хорватія, Чорногорія, Румунії, Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії, Федеративної Республіки Німеччина, російська федерація, Словацької Республіки, Україна, Фінляндської Республіки, Французької Республіки, Чеської Республіки, Швейцарської Конфедерації та Естонської Республіки. Всього повноправними членами ІОТА є 46 європейських податкових адміністрацій. Єдиним асоційованим членом ІОТА є податкова адміністрація Йорданського Хашимітського Королівства [66].

Внутрішньо-європейська організація податкових адміністрацій, зокрема:

- надає сервіс кооперативної технічної допомоги, яку просять членами ІОТА, готує і випускає підсумкові доповіді;
- проводить освітні семінари для членів ІОТА, в ході яких розбираються окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування (трансфертне ціноутворення, оподаткування фінансових інструментів, шахрайство з ПДВ, застосування податкових угод, стягнення податків, податкові розслідування, ризик-менеджмент у сфері справляння податків, електронні засоби і техніки перевірок, роль засобів масової інформації та їх відносини з податковою адміністрацією тощо);
- надає майданчик для зустрічей груп членів ІОТА (група по освіті платників податків та послуг, що надаються платникам податків, група по режиму великих платників податків та їх перевіркам, група по виявленню і запобіганню шахрайства з ПДВ, група по режиму специфічних галузей –

будівельної галузі), які обговорюють питання, пов'язані з певними практичними аспектами податкового адміністрування (використання колл-центрів податковими адміністраціями, електронні податкові декларації та інші електронні сервіси, консультування платників податків та інші просвітницькі ініціативи, обмін інформацією, податкові гавані, схеми ухилення від податків, схеми уникнення податків та багато ін.);

- надає майданчик для діяльності робочих груп, які досліджують окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування, і випускає підготовлені ними підсумкові документи – доповіді (податкове освіта для молодих, піар і маркетинг в діяльності податкових адміністрацій і багато ін.) і довідники по найкращій практиці;
- видає щоквартальний журнал Tax Tribune (випускається з 1998 року);
- проводить адміністративні заходи (засідання Генеральної асамблеї, зустрічі Виконавчого комітету та форуми представників членів ІОТА) і публікує підсумкові доповіді [66].

Участь України у Внутрішньо-європейській організації податкових адміністрацій, дозволяє обмінюватись досвідом із провідними податковими адміністраціями Європи та сприяє співпраці вітчизняних податкових органів із зарубіжними колегами.

12 серпня 2022 року Міністерство фінансів України презентувало законопроект стосовно імплементації міжнародного стандарту ОЕСР – Загального стандарту звітності (Common Reporting Standard (стандарт CRS)), щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки для податкових цілей. Законопроект Міністерство фінансів України розробило за підтримки Програми Європейського Союзу з управління державними фінансами в Україні (Проект EU4PFM) у рамках робочої групи, до якої входили представники ДПС, НБУ, НКЦПФР та Комітету Верховної Ради України з питань фінансової політики.

Прийняття Стандарту CRS стане важливим етапом роботи на шляху до практичного приєднання України до міжнародного автоматичного обміну

інформацією про фінансові рахунки в рамках Багатосторонньої угоди CRS. Він має створити законодавче підґрунтя для практичного впровадження відповідних процедур у цій сфері. До того ж це суттєвий крок на шляху виконання Україною своїх зобов'язань як кандидата в члени ЄС, зокрема, як держави, яка прагне бути рівним партнером серед рівних у європейській спільноті.

Міністерство фінансів України намагається забезпечити максимальну зрозумілість та прозорість процесу імплементації стандарту CRS для бізнесу. Державна податкова служба планує активно долучатись до розробки підзаконних актів для імплементації цього законопроекту та вже працює над впровадженням IT-системи для збору, обробки та обміну інформацією за стандартом CRS і методичними рекомендаціями для бізнесу щодо його застосування.

Впровадження стандарту CRS є однією з ініціатив Плану відновлення України для мобілізації доходів державного бюджету. Цей інструмент відповідатиме поставленим цілям і сприятиме забезпеченню прозорості та справедливому оподаткуванню для відновлення України. Розробка такого глобального законопроекту говорить про поступове повернення до законодавчих ініціатив, які були закладені Урядом та законопроектною роботою ще до 24 лютого 2022 р.

Глобалізація та євроінтеграційні процеси в Україні вимагають і змін національного законодавства не лише у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності, а й аудиту. Так, з 01.01.2023 року набере чинності Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо удосконалення правових засад провадження аудиторської діяльності в Україні» [67]. Це євроінтеграційний законодавчий акт, що імплементує положення Директиви Європейського Парламенту та Ради ЄС № 2006/43/ЄС [53] та передбачає:

- удосконалення норм щодо інформації, яка наводиться в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства;

- імплементування норм європейського законодавства щодо забезпечення однозначності змісту аудиторського звіту, недопущення впливу регуляторів на зміст аудиторського звіту з аудиту фінансової звітності;
- уточнення складу заборонених неаудиторських послуг, тощо.

Також, що Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо удосконалення правових засад провадження аудиторської діяльності в Україні» [67] підвищує роль професійних організацій, оскільки їм делегують певні повноваження – професійне навчання і контроль якості).

Отже, імплементація нормативно-правових актів ЄС у національне законодавство України – це процес перенесення та втілення відповідних правових норм із європейського законодавства до національного за допомогою правових механізмів та способів. На шляху до набуття членства у Європейського Союзу, Україна ще має зробити багато роботи, щоб удосконалити своє законодавство, гармонізувати його з європейським та виправити минулі помилки. Проте, та робота, що вже була проведена у частині реформування обліку, оподаткування і звітності, заслуговує на визнання та повагу країн-членів ЄС і свідчить про бажання та всі можливості пройти Україною максимально швидко шлях від статусу країни кандидата на вступ до ЄС до повноправного членства на рівних умовах.