

УДК 657(477)

Писарчук О.В.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ В КОНТЕКСТІ ЗМІН ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ»

FEATURES OF THE ORGANIZATION OF ENTERPRISE ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF CHANGES IN THE LAW OF UKRAINE “ON ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING IN UKRAINE”

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто основні зміни, що відбулися в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Проведено критичний аналіз змін категоріального апарату та їх впливу на процедурні аспекти організації обліку підприємств. Досліджено нову класифікацію підприємств із зазначенням критеріїв. Систематизовано зміни щодо принципів бухгалтерського обліку та їх впливу на організацію обліку. Визначено групи підприємств, які підпадають під обов'язкові вимоги переходу на міжнародні стандарти складання звітності.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, класифікація підприємств, вимоги до підприємств, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены основные изменения, которые произошли в Законе Украины «Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине». Проведен критический анализ категориального аппарата и его влияния на процедурные аспекты организации учета на предприятии. Проведено исследование новой классификации предприятий с определением критериев. Систематизированы изменения принципов бухгалтерского учета и их влияние на организацию учета. Определены группы предприятий, которые подпадают под обязанность перехода на международные стандарты составления отчетности.

Ключевые слова: организация учета, классификация предприятий, требования к предприятиям, Закон Украины «Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине».

ANNOTATION

The main changes to the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine” are discussed in the article. Critical analysis of the main categories conducted. The author investigated the influence of new categories on the organization of accounting procedures at the enterprise. A new classification of enterprises has been investigated and criteria have been determined. The author investigated the effect on the organization of accounting changes in accounting principles. Groups of enterprises that need to report on international standards are defined.

Keywords: organization of accounting, classification of enterprises, requirements for enterprises, the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік є однією з важливих та невід'ємних складових частин забезпечення функціонування будь-якого підприємства, установи, організації та країни загалом, процесом, результатом якого є формування інформаційної бази. Бухгалтерському обліку водночас притаманні дві протилежні характеристики. З одного боку, бухгал-

терський облік характеризується як один зі сталих та значною мірою жорстко нормативно регульованих складників діяльності будь-якого підприємства, установи, яка має дуже чіткі правила, методи, методики, має доволі жорсткі обмеження та не допускає певних «вільних» трактувань та «відхилень» від правил. З іншого боку, саме дані бухгалтерського обліку стають базисом та формують підґрунтя економічної інформації для всіх ланок господарської діяльності. Якість таких даних чинить безпосередній вплив на якість економічної інформації та на ефективність прийняття управлінських рішень на всіх ланках управління. Такий факт зумовлює необхідність оперативного реагування на будь-які зміни, тобто вимагає певної гнучкості та динамізму. Таким чином, спостерігаємо одночасне проявлення майже несумісних характеристик. Строга регламентованість існуючих процедур з обмеженим люфтом можливостей трактування «на власний розсуд» спрямована на досягнення певної сталості, водночас упродовження постійних змін, нестабільність середовища та висока динаміка інформаційних змін приводять до необхідності постійної адаптації. Особливо яскраво ці протиріччя проявляються в умовах економіки України. Так, аналіз кількості нормативно-правових документів, листів, постанов, підзаконних актів, які вносять певні коригування, доповнення, зміни до існуючих норм, за останні роки показав, що кількість змін у сфері лише податкового законодавства в середньому перевищує 200 позицій на рік. Ведення податкового обліку – це лише один зі складників організації обліку підприємства.

На тлі інтеграційних змін, які відбуваються в українському суспільстві, одним з актуальних питань є питання інтеграції правил, процедур системи бухгалтерського обліку України до європейських норм та вимог. Основним базовим нормативно-правовим документом у сфері бухгалтерського обліку в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Так, 5 жовтня 2017 року Верховною Радою України було прийнято Закон України [2], який вносить зміни до чинного [1]

Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Метою статті є аналіз змін та визначення основних аспектів, які впливатимуть на систему організації бухгалтерського обліку в Україні з 1 січня 2018 року.

Аналіз останніх досліджень і публікацій
Проблемам організації бухгалтерського обліку, дослідженню наявних у світі облікових систем присвячено дослідження значної кількості вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, серед яких Ф. Бутенець, С. Голов, В. Завгородній, С. Зубілевич, Н. Криворучко, Я. Крупка, Д. Марченко, В. Метелиця та ін. У дослідженнях науковців С. Зубілевич [3, с. 5] та В. Метелиці [4, с. 43] приділено увагу аналізу оновленої Європейської Директиви щодо складання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та інших пов'язаних з ними звітів; визначенню її впливу на облік європейських підприємств.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми
Більшість досліджень спрямована на вирішення проблем організації бухгалтерського обліку на підприємствах, вивчення теоретичних основ бухгалтерського обліку, дослідження принципів, методів, тощо. Однак сучасні економічні умови висувають певні вимоги, в тому числі й до системи бухгалтерського обліку. Тому визначення основних, базових аспектів, які приведуть до необхідності впровадження змін у систему бухгалтерського обліку, а також в організації бухгалтерського обліку підприємств з 1 січня 2018 року, потребує детального огляду.

Виклад основного матеріалу дослідження.
Основним законом, на якому ґрунтується система бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Саме цей нормативно-правовий документ визначає категоріальну базу бухгалтерського обліку, формулює основні принципи, методи, які покладено в основу облікової системи країни, описує сферу застосування відповідних норм та регламентує основні аспекти організації бухгалтерського обліку.

Європейські устремління України обґрунтовують необхідність імплементації вітчизняної нормативно-правової бази до європейських стандартів, в тому числі й у сфері бухгалтерського обліку. Одним із перших кроків, які було зроблено нашою державою, є запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Так, спершу, рішення щодо необхідності складання фінансової звітності за міжнародними стандартами поряд з обов'язковим складанням фінансової звітності за національними стандартами було винятково прерогативою підприємств, тобто його власників. З 1 січня 2012 року Законом України № 3332 [5], було визначено коло суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані застосовувати МСФЗ під час складання фінансової звіт-

ності та консолідованої фінансової звітності. До таких суб'єктів було віднесено банки; страхові організації; публічні акціонерні товариства; а також інші підприємства, окрім бюджетних установ, які самостійно прийняли рішення про застосування МСФЗ.

Наступним кроком було доповнення визначеної групи підприємств та установ суб'єктами господарювання, перелік яких було визначено за критерієм виду діяльності. Таким чином, до суб'єктів господарювання, які зобов'язані керуватися вимогами МСФЗ під час складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, було віднесено підприємства та установи, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, займаються управлінням активами; кредитні спілки. Підсумовуючи зазначене, можна стверджувати, що передусім було охоплено підприємства з високою мобільністю капіталу.

Введення в дію Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], по-перше, розширює перелік підприємств, для яких з 1 січня 2018 року обов'язковим стає застосування МСФЗ під час складання фінансової звітності, а по-друге, спрямоване на імплементацію Директиви Європейського Союзу про річну фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств [6], яку було оновлено у 2013 році. Слід зазначити, що існують певні відмінності між вимогами, нормами, правилами, які сформульовані в МСФЗ, та визначеними в новій Директиві ЄС. В Регламенті Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу № 1606/2002 визначена можливість складання фінансової звітності як за національними стандартами країни, так і за міжнародними стандартами. Імплементація деяких положень Директиви ЄС до національних стандартів обліку спрямована на подальшу інтеграцію в європейське суспільство, на створення умов для ідентичного тлумачення інформаційних даних, отриманих на основі облікової інформації, для користувачів з різних країн світу.

Одним із принципів нових аспектів, які запроваджуються з 1 січня 2018 р., є новий підхід до класифікації підприємств (рис. 1).

Таким чином, після введення Закону України [2] в дію, з 1 січня 2018 р. всі підприємства в Україні, окрім бюджетних установ, буде розподілено на чотири групи залежно від критеріїв, яким вони будуть відповідати. Критеріями розмежування підприємств визначено:

- балансову вартість активів в еквіваленті до іноземної валюти євро;
- чистий дохід від реалізації продукції в еквіваленті до іноземної валюти євро;
- середню кількість працівників.

Під час визначення еквіваленту до іноземної валюти євро необхідно керуватися розрахунковою величиною, яка визначена на підставі офіційних курсів валют Національного банку

Суб'єкти господарської діяльності		балансова вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середня кількість працівників
Мікро-підприємства		350 тис.євро	700 тис.євро	10 осіб
Малі підприємства		4 млн.євро	8 млн.євро	50 осіб
Середні підприємства		20 млн.євро	40 млн.євро	250 осіб
Великі підприємства		> 20 млн.євро	> 40 млн.євро	> 250 осіб

Рис. 1. Класифікація підприємств за новою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

України, середньою за звітний період. Причому розрахунок та визначення відповідності критерію відбувається на момент складання річної фінансової звітності. Таким чином, у Законі України [2] запропоновано виділити мікропідприємства; малі підприємства; середні підприємства та великі підприємства.

До мікропідприємств можна віднести підприємства, які мають балансову вартість активів менше за еквівалент 350 тис. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) менше ніж 700 тис. євро та середню кількість працівників до 10 осіб.

До малих підприємств можна віднести підприємства, які мають балансову вартість активів менше ніж еквівалент 4 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) менше ніж 8 млн. євро та середню кількість працівників до 50 осіб.

До середніх підприємств можна віднести підприємства, які мають балансову вартість активів менше ніж еквівалент 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт,

послуг) менше ніж 40 млн. євро та середню кількість працівників до 250 осіб.

Відповідно до великих підприємств будуть віднесені всі інші підприємства, тобто ті, які мають балансову вартість активів більше ніж 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) більше ніж 40 млн. євро та середню кількість працівників більше 250 осіб.

Залежно від того, до якої групи підприємств за визначеними критеріями попадає підприємство, воно має керуватися відповідними положеннями Закону України про бухгалтерський облік. Тобто нова класифікація може зумовити необхідність складання нових форм фінансової звітності та коригування відповідних процедур у процесі організації бухгалтерського обліку.

Окрім зазначеної класифікації, положення нового закону про бухгалтерський облік введуть нову категорію підприємств, яка раніше не застосовувалася ні в одному нормативно-правовому документі України, – це підприємства, що становлять суспільний інтерес. Так, підпри-

емствами, що становлять суспільний інтерес, є підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до класифікації, представлені в новому Законі [2], належать до великих підприємств.

Категорія підприємства, що становлять суспільний інтерес, має інтегрований характер, виходячи з попередньої класифікації. До цієї категорії підприємств можуть потрапити підприємства з будь-якої групи, якщо вони відповідають умовам дефініції за характером діяльності.

Суб'єкти господарської діяльності, які підпадають під визначення категорії підприємств, що становлять суспільний інтерес, з 1 січня 2018 року зобов'язані впровадити певні зміни в організації бухгалтерського обліку та привести його у відповідність до вимог законодавства, оскільки закон чітко регламентує та обмежує вибір підприємств, що становлять суспільний інтерес, щодо форми організації бухгалтерського обліку. Законом визначено лише один варіант для таких підприємств – це створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Мінімальна кількість працівників такої служби становить дві особи. Більше того, на законодавчому рівні закріплено кваліфікаційні вимоги щодо головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес.

Так, до посади головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес, висуваються професійно-кваліфікаційні вимоги, серед яких мінімальними є повна вища економічна освіта, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, відсутність непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності [2].

Унеможливлення залучення до організації та ведення бухгалтерського обліку фахівців, спеціалізованих організацій, фірм, а також заборона самостійного ведення обліку та складання фінансової звітності власником або керівником підприємства, що становить суспільний інтерес, приводить до необхідності оперативного реагування на положення нового закону та чинить безпосередній вплив на організацію обліку такого підприємства.

Іншим фактором, який приводить до необхідності змін в організації обліку на підприємстві внаслідок введення в дію нового закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність, є коригування у визначенні терміна «облікова політика». Облікова політика є одним із важливих елементів організації обліку кожного підприємства чи установи. У новому законі [2] категорія «облікова політика» трактується як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення

бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Тобто в новій редакції зроблено акцент на тому, що облікова політика використовується винятково для ведення бухгалтерського обліку. Однак слід звернути увагу на те, що також існують стратегічний, податковий, управлінський та інші види обліку, які також потребують організації.

Автором було проведено дослідження діяльності промислових підприємств у розрізі їх стратегічного розвитку. За результатами дослідження можна стверджувати, що низкою промислових підприємств впроваджено елементи стратегічного обліку, більшість підприємств частково використовують елементи системи управлінського обліку. Причому облікова політика для таких підприємств є одним з інструментів організації всіх видів обліку і, відповідно, інструментів стратегічного розвитку. Ведення управлінського, стратегічного та інших видів обліку є визнаною практикою і в багатьох країнах світу. Більше того, ефективність розвитку підприємств корелюється із рівнем організації управлінського та стратегічного обліку на підприємстві. Облікова політика є одним з інструментів взаємоузгодження інформаційного середовища для всіх видів обліку через визначення певних правил, методів, процедур. Підприємство самостійно визначає необхідність та ступінь регулювання елементів стратегічного та управлінського обліку інструментарієм облікової політики. Виходячи із зазначеного, вважаємо, що звуження сфери впливу облікової політики, та концентрація її винятково на бухгалтерському обліку не є позитивною зміною.

Водночас у новій редакції закону [2] передбачено введення нової категорії – звіт про управління. Звіт про управління визначено як документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Тобто законодавець передбачає необхідність ведення управлінського обліку та визначає перелік суб'єктів господарювання, яких зобов'язує складати такий звіт. Це характеризує певну неузгодженість у змістовному наповненні положень нового закону.

Серед базисних категорій, які підпали під коригування в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], – основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Слід зазначити, що деякі принципи (повного висвітлення, автономності, безперервності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника) залишились без змін. Принципи обачності, історичної собівартості та періодичності було вилучено. Принцип послідовності відкоригований з урахуванням запровадження МСФЗ та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі. Цей принцип передбачає постійне (з року в рік)

застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у ситуаціях, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності [2].

З принципу нарахування вилучений складник щодо необхідності визначення відповідності доходів періоду та витрат, які були здійснені для отримання таких доходів, для цілей визначення фінансового результату періоду. Тобто нарахування доходів та витрат відбувається в момент їх виникнення.

Новим є аспект щодо валюти представлення інформації у фінансовій звітності, незважаючи на те, що в статті 4 закону чітко сформульовано принцип єдиного грошового вимірника, який декларує використання єдиної грошової одиниці вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності. Законодавець юридично закріпив норму щодо можливості підприємства за власної ініціативи або за вимогою користувачів фінансової інформації додатково складати фінансову звітність в еквіваленті іноземної валюти. Такий крок зумовлений сподіваннями та устремліннями активізувати діяльність іноземних інвесторів на вітчизняному ринку. Можливо, це більшою мірою дасть змогу адаптувати інформацію щодо фінансово-економічних показників суб'єктів господарювання для сприйняття та сприятиме пошвавленню різних секторів економіки країни.

Значних змін зазнали положення щодо формування фінансової звітності. По-перше, в новому законі впроваджено нові категорії, такі як звіт про платежі на користь держави; звіт про управління; таксономія фінансової звітності. По-друге, визначено підприємства за певними видами діяльності із зобов'язанням складання таких звітів. По-третє, представлено розмежування щодо переліку обов'язкових для складання звітів залежно від групи підприємств.

Запропоновано для підприємств, діяльність яких пов'язана із видобутком, заготівлею природних ресурсів, особливо тих, що мають стратегічне значення для економіки країни та контроль за наявністю і використанням яких має державний інтерес, складання звіту про платежі на користь держави. Звіт про платежі на користь держави являє собою документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до законів.

Запровадження змін у положеннях, що регламентують особливості складання фінансової звітності та вимоги до неї, спрямовані на подальшу інтеграцію до вимог, що діють у європейських країнах.

Висновки. Таким чином, в статті було розглянуто основні аспекти, які впливають на організацію обліку суб'єктів господарської діяльності, внаслідок набрання чинності нового Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Визначено нову класифікацію підприємств за групами, яка приведена у відповідність до Європейської класифікації, представленої в оновленій Директиві ЄС щодо складання фінансової звітності. Межі критеріїв віднесення показників підприємств до відповідної групи не було адаптовано до реалій економіки України. Вважаємо за доцільне на сучасному етапі розвитку економіки країни внести коригування до цих показників з метою створення умов для більш жвавого розвитку господарської діяльності. Упровадження нового закону потребує узгодження та приведення у відповідність інших нормативно-правових актів, які регламентують всі складники багатогранного процесу організації обліку на підприємстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. – Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 40. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 05.10.2017 № 2164-VIII. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.
3. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 3–15. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_7_2.
4. Метелиця В.М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі // Accounting and Finance. – № 2 (64). – 2014. – С. 41–55.
5. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 № 3332-VI. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.
6. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти 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 від 26.06.2013 р. № 2013/34/ЄС // Офіційний вісник ЄС. – L 182. – 29 червня 2013 р. – С. 19–76.