

Ю.Б. СЛОБОДЯНИК**(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна)***Н.А. СИРОТЕНКО*****(Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна)*

Підготовка, подання та аудит фінансової звітності: траєкторія змін

Наприкінці 2017 році кардинально змінено Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та прийнято новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Ухвалені нововведення мають євроінтеграційне спрямування, проте лише частково враховують вимоги Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств. Метою статті є критичний аналіз законодавчих новацій у сфері підготовки, подання та аудиту фінансової звітності та формулювання пропозицій щодо їх практичної реалізації. Для досягнення поставленої мети застосовано методи порівняння та узагальнення, аналізу й синтезу, системний підхід. Проаналізовано доцільність поділу підприємств на типи за різними класифікаційними ознаками. Охарактеризовано коло проблем, які виникатимуть у підприємств, що потраплять одночасно до різних груп класифікації. Досліджено сутність понять фінансова звітність, консолідована фінансова звітність, таксономія фінансової звітності, підприємства, що становлять суспільний інтерес, та склад звітів, що подаватимуться разом з фінансовою звітністю, – Звіту про управління, Звіту про платежі на користь держави. Розглянуто підходи до складання Звіту про управління. Розкрито особливості підготовки та аудиту фінансової звітності різних типів підприємств. Виділено практичні проблеми, що виникатимуть в процесі аудиту фінансової звітності. Запропоновано перелік взаємоузгоджених заходів з метою подальшої успішної імплементації вимог ЄС у вітчизняну практику обліку, звітності та аудиту.

Ключові слова: фінансова звітність, підприємства, що становлять суспільний інтерес, соціальна та екологічна діяльність, звіт про управління, аудит, Директива ЄС 2013/34/ЄС.

Yu.B. SLOBODYANIK*(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)***N.A. SYROTENKO***(Odessa National Economic University, Odessa, Ukraine)*

Preparation, Presentation and Auditing of Financial Statements: The Trajectory of Changes

At the end of 2017, the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» was dramatically changed, and the new Law of Ukraine «On Audit of Financial Reporting and Auditing» was adopted. The approved innovations have a Euro-integration orientation, but only partially take into account the requirements of Directive 2013/34/EU of The European Parliament and of The Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. The purpose of the article is the

* Слободяник Юлія Борисівна, професор кафедри аудиту Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (м. Київ), доктор економічних наук, доцент.

** Сиротенко Наталія Анатоліївна, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету (м. Одеса), кандидат економічних наук, доцент.

critical analysis of legislative innovations in the field of preparation, presentation and auditing of financial statements and the formulation of proposals for their practical implementation. To achieve this purpose, methods of generalization and comparison, analysis and synthesis, and a systematic approach have been applied. The expediency of division of entities into types according to different classification features has been analyzed. The range of problems that would arise from entities that fall simultaneously into different groups of classifications is described. The essence of the concepts of financial statements, consolidated financial statements, taxonomy of financial statements, public-interest entities, and the composition of the reports submitted together with the financial statements, - Management Report, Report on Payments to governments have been explored. Approaches to drawing up the Management Report are considered. The peculiarities of preparation and auditing of financial reporting of various types of entities are revealed. The practical problems that would arise during the auditing of financial reporting are highlighted. The list of mutually agreed measures with the aim of further successful implementation of EU requirements in the national practice of accounting, reporting and auditing is proposed.

Keywords: financial reporting, public-interest entities, social and environmental activities, Management report, auditing, Directive 2013/34/EU.

Постановка проблеми. Наприкінці 2017 року було ухвалено концептуальні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та прийнято новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Зазначені нормативно-правові акти є давно очікуваними, оскільки спрямовані на імплементацію вимог законодавства ЄС у сфері обліку, звітності та аудиту. Разом з тим прийняті новації лише частково враховують вимоги Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств [13] і мають певні особливості, що ускладнюватимуть їх практичну реалізацію. Зміна вимог щодо підготовки фінансової звітності різними суб'єктами господарювання, поява нових звітів, оновлені підходи до проведення аудиту фінансової звітності потребують глибокого аналізу напрямів їх успішної реалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Можливість імплементації Директиви 2013/34/ЄС в українську практику розглядалася багатьма українськими науковцями і практиками з моменту її ухвалення. Так, у роботах С. Голова [1], С. Зубілевич [3], А. Озеран [6] наголошувалося на необхідності здійснення комплексу методологічних та організаційних заходів для забезпечення успішного впровадження вимог Директиви 2013/34/ЄС, зокрема, перегляду законодавчих норм у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, окремих положень Господарського кодексу, складу фінансової звітності, проведення класифікації компаній і груп, визначення поняття «суб'єкт громадського інтересу» тощо.

Після прийняття змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11] фахівці отримали можливість оцінити їх відповідність вимогам Директиви 2013/34/ЄС, що спровокувало низку публікацій, присвячених проблемам практичної реалізації прийнятих положень [5, 7]. Аналіз змісту робіт доводить, що фахівці не мають узгодженої точки зору щодо структури фінансової звітності, віднесення до її складу Звіту про управління, доцільності його

запровадження, необхідності проведення аудиту різних суб'єктів господарювання тощо. Разом з тим дослідники єдині у тому, що підняті проблеми потребують проведення подальших досліджень з метою узгодження інтересів всіх зацікавлених сторін в отриманні повної, достовірної та прозорої інформації про результати діяльності підприємств.

Метою статті є критичний аналіз законодавчих новацій у сфері підготовки, подання та аудиту фінансової звітності та формулювання пропозицій щодо їх практичної реалізації.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети авторами застосовано методи порівняння та узагальнення, аналізу й синтезу, системний підхід.

Виклад основних результатів дослідження. Наріжним каменем законодавчих новацій став поділ підприємств за типами та введення поняття підприємств, що становлять суспільний інтерес (далі – ПСИ). Погоджуємося з Ю. Мороз і Ю. Цаль-Цалко, які акцентують необхідність вирішення проблеми розбіжності класифікації підприємств за розмірами, що наразі не відповідає вимогам чинного Господарського кодексу [5]. Вважаємо недоречною наявність двох різних класифікацій також через те, що Державна служба статистики при аналізі статистичних даних керується вимогами Господарського кодексу, що далі призведе до порушення зіставності даних і зменшення їх корисності для зацікавлених користувачів. Характеристика розбіжностей представлена у табл. 1. Враховуючи кількість суб'єктів господарювання різних типів, можна зі значною вірогідністю припустити виникнення проблем у тієї частки підприємств, що потраплять одночасно до різних груп цих двох класифікацій.

Аналіз основних суттєвих змін Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині фінансової звітності наведено у табл. 2, оновлені вимоги до підготовки фінансової звітності та її аудиту – у табл. 3.

Характеристика підприємств за типами

№	Показник	Тип підприємства			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 2):					
1	Балансова вартість активів, євро*	< 350 тис	< 4 млн	< 20 млн	> 20 млн
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро*	< 700 тис	< 8 млн	< 40 млн	> 40 млн
3	Середня кількість працівників, осіб	< 10	< 50	< 250	> 250
Господарський кодекс України (стаття 55):					
4	Річний дохід від будь-якої діяльності, євро*	≤ 2 млн	≤ 10	≤ 50 млн	> 50 млн
5	Середня кількість працівників, осіб	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250
6	Кількість суб'єктів господарювання за 2016 рік**	247 695	43 459	14 832	383

* за середньорічним курсом НБУ.

** за даними Державної служби статистики, без урахування результатів діяльності банків, бюджетних установ, тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Джерело: узагальнено авторами за [2, 11].

Аналіз змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Параметри порівняння		
до 01.01.2018	з 01.01.2018 (в редакції Закону № 2164-VIII від 05.10.2017)	з 01.07.2018 (в редакції Закону № 2210-VIII від 16.11.2017)
1	2	3
Визначення звітності		
Фінансова звітність (ФЗ) – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Різновиди: ФЗ за НП(С)БО, за МСФЗ	Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Різновиди: ФЗ за НП(С)БО, ФЗ за МСФЗ, уточнена ФЗ	
Консолідована фінансова звітність (КФЗ) – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Різновиди: КФЗ за НП(С)БО, КФЗ за МСФЗ	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці. Різновиди: КФЗ за НП(С)БО, КФЗ за МСФЗ, уточнена КФЗ	
Додаткові звіти, що подаються разом з фінансовою звітністю		
не передбачено	Звіт про платежі на користь держави – документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. Різновиди: звіт про платежі на користь держави, консолідований звіт про платежі на користь держави, уточнений звіт про платежі на користь держави	
не передбачено	Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Різновиди: звіт про управління (повний, скорочений), консолідований звіт про управління, уточнений звіт про управління, уточнений консолідований звіт про управління	

1	2	3
Виділення окремих груп суб'єктів з особливими вимогами до звітування		
не наведено	Підприємства, що становлять суспільний інтерес, підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів (виділено нами) , 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 належать до великих	Підприємства, що становлять суспільний інтерес, підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію (виділено нами) , 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 належать до великих
Склад показників фінансової звітності		
не наведено	Таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку	

Джерело: складено авторами на основі [11].

Таблиця 3

Вимоги до підготовки фінансової звітності та її аудиту

№	Показник	Тип підприємства			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
1	Концептуальна основа фінансового звітування	НП(С)БО / МСФЗ за вибором		НП(С)БО / МСФЗ за вибором для ПСІ – МСФЗ	МСФЗ
2	Вимоги щодо бухгалтерської служби	відсутні		відсутні для ПСІ – головний бухгалтер (повна вища економічна освіта, стаж роботи ≥ 3 роки, відсутність непогашеної чи незнятої судимості) + не менше 2 бухгалтерів у штаті	головний бухгалтер (повна вища економічна освіта, стаж роботи ≥ 3 роки, відсутність непогашеної чи незнятої судимості) + не менше 2 бухгалтерів у штаті
3	Склад звітності	Баланс, Звіт про фінансові результати		звітність за НП(С)БО / МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників для ПСІ – звітність за МСФЗ + Звіт про управління без нефінансових показників + Звіт про платежі на користь держави	фінансова звітність за таксономією МСФЗ + Звіт про управління + Звіт про платежі на користь держави
4	Оприлюднення звітності	не зобов'язані		до 1 червня	до 30 квітня
		фінансові установи – до 1 червня		для ПСІ – до 30 квітня	підприємства, що не є емітентами цінних паперів, – до 1 червня
5	Вимоги щодо аудиту звітності	не є обов'язковим		обов'язковий	обов'язковий
		обов'язковий для фінансових установ			

Джерело: складено авторами на основі [10, 11].

Слід відмітити, що в преамбулі до Директиви 2013/34/ЄС особливо наголошується на тому, що її впровадження, а також будь-яких інших національних нормативних актів у сфері фінансової звітності, має забезпечувати баланс між інтересами користувачів і надмірним обтяженням вимогами до складання звітності. Виходячи з цього, уявляється недоцільним запровадження поділу підприємств за різнорідними класифікаційними ознаками, що не узгоджується з існуючими національними нормативними документами та вимагає від підприємств самостійного правильного визначення процедури подання звітності. Так, наприклад, у тексті закону (див. табл. 1, 2) згадується класифікація за економічними показниками – балансова вартість активів, чистий дохід, середня кількість працівників, яка застосовується до будь-якого виду діяльності та одночасно підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, а також великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів; наводиться групування за організаційно-правовою формою (публічні акціонерні товариства), а також за промисловим призначенням (підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, й ті, що здійснюють заготівлю деревини). З огляду на це, очікуваного спрощення в регулюванні не відбудеться.

Крім того, аналіз тексту Директиви 2013/34/ЄС доводить, що при віднесенні підприємств до типу, що становлять суспільний інтерес, було втрачено важливу категорію – підприємства значної суспільної значущості *в силу характеру їх діяльності* (виділено авторами). Натомість у чинній редакції закону ця категорія враховує лише підприємства за розміром або кількістю, тобто великі підприємства.

Значною проблемою може стати запровадження таксономії фінансової звітності за МСФЗ, яка передбачає використання формату підготовки звітів XBRL, що потребує допомоги у розумінні порядку його використання, запровадженні та послідовному застосуванні МСФЗ.

Найбільшою же новацією стало включення до складу річної звітності Звіту про управління та Звіту про платежі на користь держави. З останнім звітом, на нашу думку, виникне менше проблем, оскільки зрозуміло, що його показники так або інакше корелюватимуть з податковою звітністю, яка складається означеною групою підприємств. Утім найбільше дискусій точиться навколо Звіту про управління [3-5, 7].

Так, А. Озеран вважає, що при підготовці змін до закону було допущено термінологічну неточність щодо перекладу терміну «Management report», і Звіт про управління мав би отримати назву Звіт керівництва [7]. Проте, набагато важливішим вважаємо погляд регулятора на зміст цього звіту, який до цих пір залишається не розкритим (на момент написання статті не оприлюднено склад показників, що мають відобразитися у відповідному звіті). Узагальнення існуючих у світовій практиці

підходів до формування аналогічного звіту свідчать про те, що в основу мають покладатися потреби зацікавлених користувачів, зокрема в інформації про соціальну відповідальність підприємства. Форма подання також може бути різною – тематичний розділ у примітках до річної фінансової звітності, інтегрований звіт чи нефінансовий звіт, що описує економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємства [4].

Слід визнати, що підготовка звітів з нефінансовими показниками є предметом тривалого обговорення серед науковців і практиків. Основні суперечності містяться в організаційно-методичній площині та стосуються інформативності та узгодженості з іншими формами звітності. Складання Звіту про управління, беззаперечно, вимагає додаткових витрат часу, залучення кваліфікованих фахівців, фінансових ресурсів задля забезпечення прозорого висвітлення якісних, кількісних і вартісних показників, у тому числі соціальної та екологічної діяльності підприємства. Водночас неодмінною вимогою має бути дотримання комерційної таємниці щодо створення вартості у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Побоювання щодо розголошення останньої є однією з причин обережності вітчизняних підприємств у розкритті повної та достовірної інформації стосовно умов праці та розвитку людського капіталу, збереження і відтворення довкілля, доброчинності і благодійництва, співпраці з місцевими громадами тощо. Іншою не менш важливою перешкодою є пасивність та інформаційна байдужість українських громадян та їх скерованість (у переважній більшості) на сьогоденні соціально-побутові інтереси – аспекти праці чи доцільність існування конкретних підприємств, що завдають значної шкоди довкіллю.

Отже, для забезпечення балансу суспільних інтересів та свободи підприємництва вважаємо доцільним гнучке поєднання підходів до розкриття інформації у Звіті про управління. Так, певна частина показників може бути закріплена регулятором як обов'язкова. Водночас необхідно дати можливість підприємствам наводити інформацію на власний розсуд, виходячи з актуальних потреб стейкхолдерів, етапу розвитку моделі соціальної відповідальності тощо. На нашу думку, звіт має розкривати економічну, соціальну та екологічну інформацію за розділами (операційна, фінансова, інвестиційна, інноваційна, соціальна, екологічна діяльність) у розрізі їх стану, перспектив і ризиків.

При розробці відповідних Методичних рекомендацій з підготовки звітів потрібно дотримуватись Стратегії сталого розвитку суспільства. За основу повинні братися вимоги Директиви 2013/34/ЄС, згідно з якою Звіт про управління є збалансованим і комплексним аналізом розвитку і діяльності підприємства і включати як фінансові, так і нефінансові дані, у тому числі з питань навколишнього середовища та персоналу.

Виходячи з викладеного, вважаємо неправильним, з огляду на мету створення Звіту про управління,

Бухгалтерський облік

введення в законі обмежень щодо його складання у повній формі лише для великих підприємств, кількість яких наразі не перевищує чотирьох сотень (див. табл. 1). Рекомендуємо закріпити вимоги розкриття нефінансової інформації (стосовно висвітлення соціальних і екологічних аспектів виробничо-господарської діяльності, необхідних для розуміння розвитку, результативності або стану підприємства) всіма суб'єктами. Пропонуємо скласти Звіт про управління з фінансовими та нефінансовими показниками у повній формі для великих підприємств і у скороченій формі – для середніх, малих і мікропідприємств.

Вищезазначені законодавчі новації поширюються і на аудит фінансової звітності. Слід зазначити, що С. Голов [1] і С. Зубілевич [3] ще у 2014 році наголошували на необхідності трансформацій у сфері аудиту для повноцінної імплементації Директиви 2013/34/ЄС. Утім прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [10] лише частково зняло проблемні питання прозорості аудиторської діяльності та узгодженості з законодавством ЄС вимог щодо її організації. Водночас прийняття означеного закону вимагає від спільноти аудиторів перегляду підходів до ведення бізнесу.

Насамперед, з введенням закону в дію з 1 жовтня 2018 року розширюватиметься ринок аудиторських послуг, оскільки до сфери обов'язкового аудиту потраплять всі середні та великі підприємства. Водночас встановлюються особливі вимоги до організації та проведення обов'язкового аудиту ПСІ, зокрема такі:

1. Обов'язкова реєстрація у спеціальному розділі Реєстру.

2. Закріплення вимог щодо кількості штатних працівників суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи – не менше 5 аудиторів, загальна чисельність штатних кваліфікованих працівників, залучених до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких не менше 2 осіб мають підтвердити кваліфікацію відповідно до атестаційних вимог або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій у сфері МСФЗ.

3. Обмеження суми винагороди, отриманої від ПСІ, яка не може перевищувати 70 % середньої суми винагороди, що була отримана суб'єктом аудиторської діяльності протягом останніх трьох років поспіль за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності від такого підприємства.

4. Запровадження конкурсної процедури призначення суб'єкта аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ.

5. Обмеження стосовно надання неаудиторських послуг одночасно з аудитом фінансової звітності, зокрема складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів; консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень; ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; розробки та

впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері; надання правової допомоги; кадрового забезпечення у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів; послуг з оцінки тощо.

6. Встановлення терміну безперервної тривалості виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності для суб'єкта аудиторської діяльності, що не може перевищувати 10 років, з можливістю його продовження за певних умов.

7. Обов'язкова ротація ключового партнера з аудиту (через 7 років) та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

8. Процедура проведення внутрішнього контролю якості виконаного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що має проводитися призначеним рецензентом до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства.

9. Запровадження подання додаткового звіту до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції одночасно з поданням аудиторського звіту. Додатковий звіт повинен детально розкривати результати виконання завдання з обов'язкового аудиту.

10. Введення Звіту про прозорість, що оприлюднюється на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності та залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення. Звіт, поміж іншим, має містити інформацію про безперервне навчання аудиторів; відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів; опис політики ротації ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту; інформацію про доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ та інші доходи суб'єкта аудиторської діяльності; інформацію про пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності.

11. Закріплення вимоги щодо подання суб'єктом аудиторської діяльності щороку, до 30 квітня року, наступного за звітним, до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю переліку ПСІ, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту, із розкриттям інформації про доходи від таких послуг.

12. Встановлення розміру внесків, що сплачуються суб'єктами аудиторської діяльності за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту ПСІ для забезпечення фінансування діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: а) фіксований внесок у розмірі трьох мінімальних заробітних плат, що встановлена на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту ПСІ; б) внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового

аудиту ПСІ, розмір якого визначається КМУ, але не перевищує 2 % суми такої винагороди.

Введення зазначених вимог спрямоване на забезпечення належної якості надання аудиторських послуг відповідно до кращих практик, проте вимагає вжиття певних заходів від суб'єктів аудиторських послуг. По-перше, це стосується збільшення кількості аудиторів у штаті аудиторської фірми, що працюють за основним місцем роботи. Так, наприклад, у Реєстрі аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків станом на 28.02.2018, лише 12 з 21 аудиторських фірм мають у своєму штаті 5 і більше аудиторів, що працюють за основним місцем роботи [12]. Отже, до 1 жовтня 2018 року цим фірмам доведеться переглянути штатну структуру і внести відповідні зміни, беручи до уваги, що станом на 09.02.2018 кількість аудиторів, що мають сертифікат Б, який дає їм право на проведення аудиту банків, становить всього лише 76 осіб [12].

По-друге, розширення переліку звітів, що обов'язково складаються підприємствами, зокрема тими, що становлять суспільний інтерес, вимагатиме від аудиторів наявності відповідних знань. Погоджуємося з О.А. Петрик у тому, що аудит Звіту про управління, наприклад, потребує від аудитора знань у сфері стратегічного управління, управління персоналом, соціальної відповідальності, екології тощо [8]. Для можливості реалізувати цю норму закону потрібно проводити відповідне навчання.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє запропонувати такі заходи, що потребують виважених і взаємоузгоджених дій з метою подальшої успішної імплементації вимог ЄС у вітчизняну практику обліку, звітності та аудиту:

- Привести у відповідність національні нормативно-правові акти стосовно класифікації підприємств, закріпивши у Господарському кодексі України єдині вимоги до групування підприємств за розміром з метою збирання, опрацювання та подальшого використання користувачами інформації на державному та міждержавному рівнях;

- Включити до складу підприємств, що становлять суспільний інтерес, підприємства значної суспільної значущості в силу характеру їх діяльності, встановивши на урядовому рівні перелік видів такої діяльності;

- Визначити загальні підходи до складання Звіту про управління та Звіту про платежі на користь держави у відповідних Методичних рекомендаціях, передбачивши можливість розкриття обов'язкових показників і показників на розсуд підприємства, забезпечивши дотримання балансу інтересів стейкхолдерів. Дозволити використання різних форматів подання даних у звітах (текстового, табличного, графічного), що підвищуватиме інформативність фінансової звітності;

- Запровадити складання Звіту про управління з фінансовими та нефінансовими показниками для всіх підприємств, зокрема у повній формі для великих підприємств і у скороченій формі – для середніх, малих та мікропідприємств;

- Забезпечити додаткове навчання фахівців, що складатимуть фінансову звітність за таксономією та готуватимуть Звіт про управління;

- Суб'єктам аудиторської діяльності необхідно переглянути і привести у відповідність до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» власну організаційну структуру, склад та чисельність штатних працівників відповідної кваліфікації;

- Запровадити підвищення кваліфікації аудиторів для проведення аудиту Звіту про управління, особливо в частині інформації, пов'язаної з аспектами соціальної та екологічної діяльності;

- Переглянути наповненість відповідних освітньо-професійних та освітньо-наукових програм підготовки фахівців у сфері обліку та аудиту з метою розширення знань та компетентностей майбутнього управлінського персоналу.

4 Список використаних джерел

1. Голов С. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 10. С. 3-13.

2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page?text=%EC%B3%EA%F0%EE>

3. Зубілевич С. Я. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 7. С. 3-15.

4. Король С. Я. Обліково-інформаційне забезпечення управління соціально відповідальним підприємством: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09. Київський національний торговельно-економічний університет. Київ, 2017. 638 с.

5. Мороз Ю. Ю., Цаль-Цалко Ю. С. Імплементація стандартів ЄС з бухгалтерського обліку до облікової політики українських підприємств. *Облік і фінанси*. 2017. № 4(78). С. 53-57.

6. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 5. С. 2-10.

7. Озеран А. Звіт керівництва vs Звіт про управління: проблеми відповідності закону про бухгалтерський облік та світової практики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 10-11. С. 2-12.

8. Петрик О. А. Напрями та завдання аудиту нефінансових звітів. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.)*. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. С. 400-403.

9. Показники структурної статистики по суб'єктах господарювання з розподілом за їх розмірами [Електронний ресурс]. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-

VIII [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

12. Реєстр аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків станом на 28.02.2018 [Електронний ресурс]. URL: <https://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=121852>

13. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on annual financial statements consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European the European Parliament and the Council [Електронний ресурс]. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>

4 References

1. Holov, S. (2014). Rehuliuвання bukhhalterskoho obliku i audytu v YeS ta vyklyky dlia Ukrainy [EU accounting and auditing regulation and challenges for Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (10), 3-13.

2. Verkhovna Rada Ukrainy. (2003). Hospodarskyi kodeks Ukrainy [The Commercial Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page?text=%EC%B3%EA%F0%EE>

3. Zubilevych, S. Ya. (2014). Oblikova dyrektyva YeS, yii vplyv na sklad i zmist zvitiv yevropeyskykh kompanii ta perspektyvy dlia Ukrainy [EU accounting directive, its impact on the composition and content of reports of European companies and prospects for Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (7), 3-15.

4. Korol, S. Ya. (2017). *Oblikovo-informatsiynе zabezpechennya upravlinnya sotsialno vidpovidalnym pidpryyemstvom [Accounting-informational provision of management of a socially responsible enterprise]* (Doctoral dissertation). Kyiv: Kyivskyy natsionalnyy torhovelno-ekonomichnyy universytet.

5. Moroz, Yu. Yu. & Tsal-Tsalko, Yu. S. (2017). Implementatsiia standartiv YeS z bukhhalterskoho obliku do oblikovoi polityky ukrainskykh pidpryyemstv [Implementation of EU accounting standards into Ukrainian enterprises' accounting policy]. *Oblik i finansy*, (4(78)), 53-57.

6. Ozeran, A. (2015). Dyrektyva 2013/34/YeS shchodo richnoi finansovoi zvitnosti: dyskusiini pytannia ta napriamy yii implementatsii v normatyvnu bazu Ukrainy [Directive 2013/34 / EC on annual financial statements: discussion issues and directions for its implementation in the normative base of Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (5), 2-10.

7. Ozeran, A. (2017). Zvit kerivnytstva vs Zvit pro upravlinnya: problemy vidpovidnosti zakonu pro bukhhalterskyi oblik ta svitovoyi praktyky. *Bukhhalterskyi oblik i audyt* [Report about Management vs. Management Report: Issues of Compliance with the Accounting Law and Worldwide Practices]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (10-11), 2-12.

8. Petryk, O. A. (2017). Napriamy ta zavdannia audytu nefinansovykh zvitiv [Areas and tasks of audit of non-financial reports]. In *Oblik, analiz, audyt i opodatkovannia v umovakh hlobalizatsii ekonomiky* (pp. 400-403). Uzhhorod: Vydavnytstvo UzhNU «Hoverla».

9. Derzhavna sluzhba statystyky (2018). *Pokaznyky strukturnoi statystyky po subiektakh hospodariuvannia z rozpodilom za yikh rozmiramy* [Indicators of structural statistics by economic entities with distribution by size]. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua>

10. Verkhovna Rada Ukrainy. (2017). *Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [On Audit of Financial Reporting and Auditing Activity]*. Retrieved 05 March 2018, from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

11. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy*. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

12. Audit Chamber of Ukraine. (2018). *Reiestr audytorskykh firm, yaki maiut pravo na provedennia audytorskykh perevirok bankiv stanom na 28.02.2018* [The register of audit firms that have the right to conduct audits of banks as of 28.02.2018]. Retrieved from <https://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=121852>

13. European Parliament. (2013). *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on annual financial statements consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European the European Parliament and the Council* Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>