

УДК: 330:334.7:657.37

НОВА КЛАСИФІКАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАЧІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**Євсєєва О.О., д.е.н.***Український державний університет залізничного транспорту*

Починаючи з 2018 року всі суб'єкти господарювання в Україні повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність у відповідності до оновленого Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» й з урахуванням європейських правил. Новації стосуються багатьох організаційних облікових питань економічної діяльності суб'єктів господарювання, що потребує перегляду та оновлення теоретико-методологічних підходів у налаштуванні їхньої облікової діяльності, в тому числі й у питанні організації складання і подачі фінансової звітності. В статті розглянуті проблемні аспекти впровадження оновлених норм законодавства щодо встановлення нових підходів у визначенні обсягу та складі фінансової звітності на основі нової класифікації підприємств. Аналіз нової класифікації підприємств показав, що вона не вирішує однозначного визначення статусу суб'єкта господарювання за для встановленої мети. Ця критична теза доведена автором статті шляхом побудови формалізованої графіко-математичної моделі, яка представлена у вигляді логіко-аналітичних етапів дослідження. Проведене дослідження підтвердило критичні зауваження та іще раз довело недосконалість нових норм законодавства щодо визначення статусу суб'єктів господарювання за встановленою класифікацією підприємств. З метою вирішення означеної проблеми автором запропоновані альтернативні рішення-пропозиції, які можуть бути впроваджені на законодавчому рівні з метою усунення законодавчих колізій та з метою удосконалення обліково-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Ключові слова: облік, облікова політика, суб'єкт господарювання, класифікація підприємств, фінансова звітність

UDC: 330:334.7:657.37

NEW CLASSIFICATION OF ENTERPRISES AND ITS EFFECT ON THE ORGANIZATION OF PREPARATION AND SUBMISSION OF FINANCIAL REPORTING OF BUSINESS ENTITIES**Ievsieieva O., Dr.of Econ.Sc.***Ukrainian State University of Railway Transport*

Beginning from 2018, all business entities in Ukraine should keep records and prepare financial statements in accordance with the revised Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" and taking into account the European rules. Innovations cover many issues on the organization of economic activity accounting of

business entities, which requires revision and updating of theoretical and methodological approaches to regulate their accounting activities, including the issue of preparation and submission of financial statements. The article deals with the problematic aspects of the implementation of revised legislative rules regarding the establishment of new approaches in determining the scope and composition of financial statements based on the new classification of enterprises. The analysis of the new classification of enterprises has shown that it does not provide for the unambiguous definition of the status of a business entity for the stated purpose. This critical point has been proved by the author of the article by constructing a formalized graphical and mathematical model, which is presented as logical analytical phases of the study. The conducted study has confirmed the critical remarks and once again proved the imperfection of new legislative norms regarding the definition of the status of economic entities according to the established classification of enterprises. In order to solve this problem, the author proposes alternative solutions that can be introduced into the legislature in order to eliminate legislative conflicts and to improve the accounting and economic activities of business entities.

Keywords: accounting, accounting policy, business entity, classification of enterprises, financial reporting.

Актуальність проблеми. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Не дивлячись на те, що цей Закон [1] був прийнятий ще в 1999 році, він є актуальним для економіки, удосконалюється законодавцями, та, таким чином, наближається до загальноприйнятих положень європейського законодавства, що в перспективному огляді сприятиме інвестиційному клімату в Україні. Так, 05 жовтня 2017 року Верховна Рада України на підставі законопроекту від 16.06.17 р. № 4646-д [2] прийняла Закон [3], яким унесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] з метою вдосконалення деяких його положень, внаслідок чого з 2018 року економісти-теоретики та практикуючі бухгалтери керуватимуться оновленою редакцією цього Закону [3].

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Питанням організації обліку та раціональної побудови облікової політики в організації облікової діяльності підприємств, організацій та установ в умовах діючого законодавства України присвячені праці таких науковців як: О.П. Кундря-Висоцька [4], В.С. Лень [5], О.В. Лишиленко [6], В.В. Сопко [7], Ю.Д. Чацкіс [8] та інших відомих авторів навчальних

посібників з основ бухгалтерського обліку, фінансового обліку та організації обліку в Україні. Розвиток економіки потребує перетворень, в тому числі і в організації бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів відповідно до вимог чинного законодавства.

У нашому дослідженні ми спиралися на новітні наукові публікації цих та інших вчених. Всі вони неодмінно підкреслюють важливість та значимість організації бухгалтерського обліку на наукових основах в межах діючого законодавства. Але діюче законодавство змінюється. Тому, керуючись базовими принципами організації бухгалтерського обліку [8, с. 20], як цілісність, всебічність, динамічність, пропорційність та адаптивність, необхідно враховувати зміни діючого законодавства та вносити зміни в систему організації обліку. Так, наприклад, сам факт введення в дію змін [2] до чинного законодавства в обліку, підтверджує принцип дії організації бухгалтерського обліку, як динамічність, що декларує можливість додавати відповідні зміни, не ламаючи в цілому організації обліку як цілісної системи. Самі ж зміни також впливають на організацію обліку як цілісну систему із своїми вхідними та вихідними даними, тобто такі зміни необхідно коректно пристосувати у вже налагодженій системі обліку. У цьому процесі вже проявляється принцип організації бухгалтерського обліку, як адаптивність. Зрозуміло, що зміни законодавства автоматично прямо або опосередковано будуть впливати й на інші принципи організації бухгалтерського обліку, тобто на цілісність, всебічність та пропорційність.

Нововведення [2] у Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [3], безумовно, удосконалюють діюче законодавство, але потребують оцінки та аналізу наслідків нововведень на діяльність суб'єктів господарювання та їхню мотивацію в орієнтації процесу організації складання та подачі фінансової звітності.

Стаття ставить на меті аналіз одного з нововведень за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [3], а саме – нової класифікації підприємств для цілей організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, яка декларується оновленим законодавством.

Викладення основного матеріалу дослідження. Починаючи з 2018 року всі суб'єкти господарювання в Україні повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність у відповідності до оновленого

Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3, 9] та з урахуванням європейських правил [10]. Новації стосуються багатьох організаційних облікових питань економічної діяльності суб'єктів господарювання, що потребує перегляду та оновлення теоретико-методологічних підходів у налаштуванні їхньої облікової діяльності, в тому числі й у питанні організації складання і подачі фінансової звітності.

Відповідно до нової редакції Закону № 996 [3] для цілей організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності встановлено нову класифікацію підприємств, таблиця 1.

Таблиця 1 - Класифікація підприємств за оновленим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Вид підприємства	Показники на дату складання річної фінансової звітності за попередній рік		
	балансова вартість, євро	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро	середня кількість працівників, осіб
1	2	3	4
Мікропідприємство	< 350 тис.	< 700 тис.	< 10
Мале підприємство	< 4 млн.	< 8 млн.	< 50
Середнє підприємство	< 20 млн.	< 40 млн.	< 250
Велике підприємство	> 20 млн.	> 40 млн.	> 250

* Розроблено автором самостійно з використанням в графах 2, 3 і 4 джерел [2, 3 і 9]

Слід зауважити, що наведена класифікація підприємств відрізняється від класифікації, визначеної ст. 55 Господарського кодексу [11], таблиця 2.

Таблиця 2 - Класифікація підприємств за Господарським кодексом

Вид суб'єкта підприємництва	Критерії, що мають виконуватися одночасно	
	обсяг річного доходу, еквівалент у євро за середньорічним курсом НБУ	середня кількість працівників за календарний рік
Суб'єкт мікропідприємництва	< 2 млн євро	< 10 осіб
Суб'єкт малого підприємництва	< 10 млн євро	< 50 осіб
Суб'єкт середнього підприємництва	Усі інші суб'єкти, що не належать до суб'єктів малого (які включають у себе і мікропідприємництво) та великого підприємництва	
Суб'єкт великого підприємництва (юридичні особи)	> 50 млн євро	> 250 осіб

* Розроблено автором самостійно з використанням в графах 2 і 3 джерела [11]

Класифікація підприємств за оновленим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] відповідає положенням Директиви ЄС № 2013/34/ЄС [10]. Це дозволяє звільняти певні категорії підприємств від тих чи інших вимог щодо звітності. Загальний принцип такий: чим менше підприємство, тим менше воно має обліковувати й розкривати у звітності показники своєї фінансово-господарської діяльності. Тобто дрібні підприємства звільняються від обов'язку подавати таку саму звітність, яку мають подавати великі підприємства. Тож найближчим часом слід очікувати змін до Господарського кодексу із цього приводу.

Зазначимо, що і у Господарському кодексі [11], і у оновленому Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3] вартісні критерії відповідності зазначаються у євро. Додержуючись одного з принципів побудови бухгалтерського обліку за Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3] – єдиний грошовий вимірник – у визначенні питання щодо віднесення підприємства до певного статусу застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів НБУ, що встановлювались для євро протягом відповідного року. Тобто перерахунок проходить за середньорічним офіційним курсом за попередній рік.

І, якщо підприємство однієї з категорій (див. таблицю 1) за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, то воно переходить до іншої категорії підприємств. Інакше кажучи, якщо воно переходить до категорії «менших» підприємств, то матиме право на нові зміни в питаннях звітування не відразу після зменшення обсягів бізнесу, а лише тоді, якщо протягом двох років поспіль розрахунково відноситиметься до такої категорії.

Здавалося б, все зрозуміло. На перший погляд мова йде лише про зміну законодавства в питанні класифікації підприємств за для мети організації складання і подачі звітності ними. Але аналіз встановлення нової класифікації підприємств показав, що вона зовсім не вирішує однозначного визначення статусу суб'єкта господарювання за для встановленої мети.

Так, за редакцією Господарського кодексу [11] питання визначення статусу суб'єкта господарювання за встановленою класифікацією підприємств не виникало, оскільки було лише два критерії визначення

відповідності. У разі ж невиконання одного з двох критеріїв, суб'єкт господарювання за своїм статусом автоматично відносилось до суб'єкта середнього підприємництва (таблиця 1). Таким чином, в класифікації підприємств за Господарським кодексом [11] був створений, умовно кажучи, альтернативний «шлюз» для тих суб'єктів господарювання, які не відповідали встановленими класифікацією критеріям.

Із введенням же нової редакції Закону [3] класифікації підприємств, визначення статусу суб'єкта господарювання стає проблематичним у разі, якщо хоча б один, не кажучи вже про два критерії відповідності, не відповідають визначеній шкалі. Таким чином, новим законодавством [3] не передбачено, умовно кажучи, альтернативного «шлюзу» або їх певної кількості для визначення статусу суб'єкта господарювання за умови невиконання одного або двох критеріїв нової класифікації підприємств.

Дійсно, у разі розбіжностей критеріїв за новою класифікацією підприємств, виникає дуже багато станів, у яких потенційно може перебувати суб'єкт господарювання. І за цими станами вже дуже проблематично «вписати» такого суб'єкта господарювання у встановлену законодавством [3] класифікацію підприємств.

Наочно поставлену проблему законодавства можна формалізувати графіко-математичною моделлю, яка представлена нами нижче у вигляді логіко-аналітичних етапів дослідження (розроблено автором самостійно):

1 Визначення загальної моделі.

Встановлені законодавством [3] можливі статуси суб'єкта господарювання (i) з метою організації складання і подачі звітності та критерії відповідності (j) за законодавством відповідають такій моделі:

$i \backslash j$	$j1$	$j2$	$j3$
$i1$	✱	✱	✱
$i2$	✱	✱	✱
$i3$	✱	✱	✱
$i4$	✱	✱	✱

де: i – можливі статуси підприємства;
 j – критерії відповідності статусу підприємства.

В моделі за новим законодавством [3] статуси підприємства (i) – це:

- $i1$ – мікропідприємство;
- $i2$ – мале підприємство;

$i3$ – середнє підприємство;

$i4$ – велике підприємство.

В моделі за новим законодавством [3] критерії відповідності (j) – це:

$j1$ – балансова вартість, євро;

$j2$ – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро;

$j3$ – середня кількість працівників, осіб.

Таким чином, для будь-якого i_m -статусу має виконуватись чітка залежність за j_n -критеріями:

$i \backslash j$	$j1$...	j_n
$i1$	☼	☼	☼
...
i_m	☼	☼	☼

В моделі за новим законодавством [3]:

m – кількість статусів, дорівнює 4;

n – кількість критеріїв, дорівнює 3.

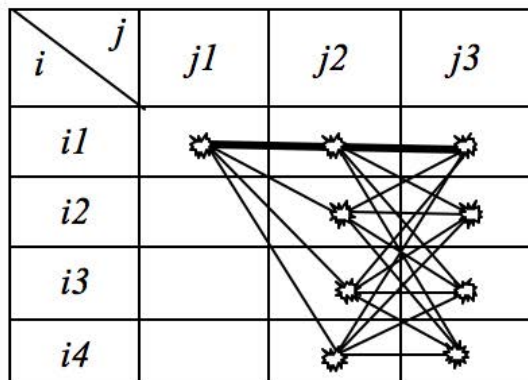
2. Визначення кількості станів i_m -статусу за j_n -критерієм.

У разі, якщо вищенаведена залежність фактично не спостерігається, то у формалізованому вигляді способом доведення від супротивного за математичною логікою [12] та за формулами математичної комбінаторики за теорією вірогідності [13] кількість станів (K) для кожного i_m -статусу за j_n -критерієм за умови, якщо хоча б один критерій відповідає встановленій класифікації підприємства складає:

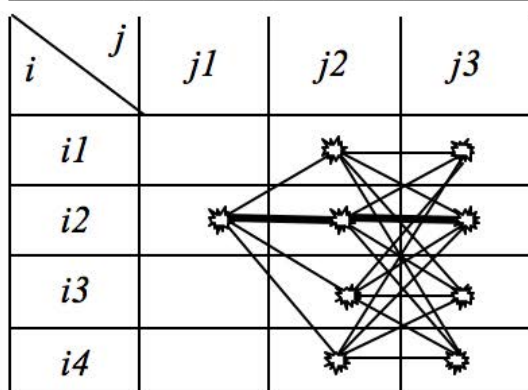
$$K = m^{(n-1)} \quad (1)$$

У нашій моделі кількість станів (K) при $m=4$ та при $n=3$ для кожного i_m -статусу за j_n -критерієм за умови, якщо хоча б один критерій відповідає встановленій класифікації складає: $K = 4^{(3-1)} = 16$.

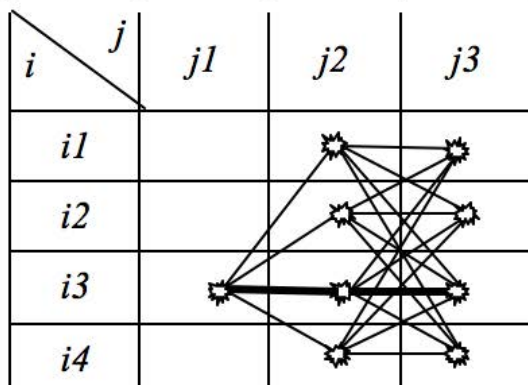
2.1 за $j1$ -критерієм можливі такі варіанти в розрізі кожного i -статусу:



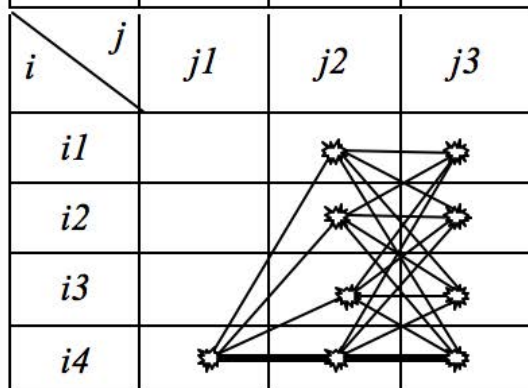
де – для $i1$:
 – визначений статус
 – невизначений статус
 (при $m=3$ та $n=4$ складає 15)



де – для $i2$:
 – визначений статус
 – невизначений статус
 (при $m=3$ та $n=4$ складає 15)















де – для $i3$:
 – визначений статус
 – невизначений статус
 (при $m=3$ та $n=4$ складає 15)




де – для $i4$:
 – визначений статус
 – невизначений статус
 (при $m=3$ та $n=4$ складає 15)


Таким чином, за $j1$ -критерієм можливі 16 комбінацій станів визначення статусу підприємства, з них тільки 1 стан – чітко визначений чинним законодавством.

2.2 за j_2 -критерієм можливі такі варіанти в розрізі кожного i -статусу:













$i \backslash j$	j_1	j_2	j_3
i_1			
i_2			
i_3			
i_4			

де – для i_1 :

 – визначений статус


 – невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)













$i \backslash j$	j_1	j_2	j_3
i_1			
i_2			
i_3			
i_4			

де – для i_2 :


 – визначений статус


 – невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)













$i \backslash j$	j_1	j_2	j_3
i_1			
i_2			
i_3			
i_4			

де – для i_3 :


 – визначений статус


 – невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)

$i \backslash j$	j_1	j_2	j_3
i_1			
i_2			
i_3			
i_4			

де – для i_4 :

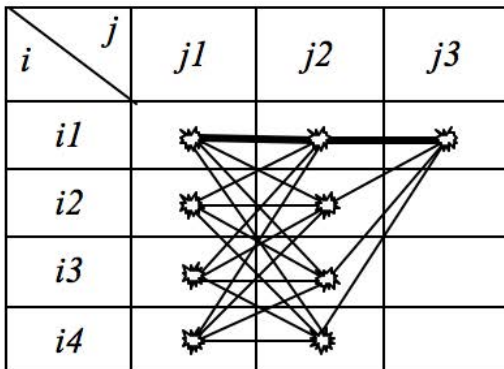
 – визначений статус

 – невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)

Таким чином, за j_2 -критерієм також можливі 16 комбінацій станів визначення статусу підприємства, з них тільки 1 стан – чітко визначений чинним законодавством.

2.3 за $j3$ -критерієм можливі такі варіанти в розрізі кожного i -статусу:

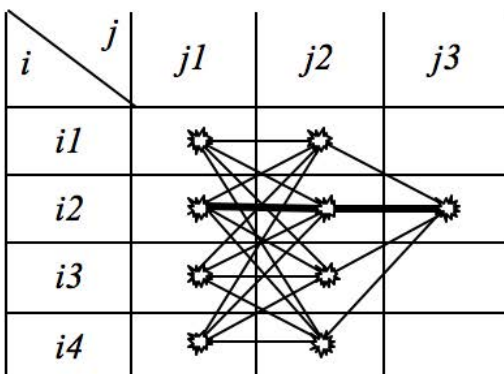


де – для $i1$:

– визначений статус

– невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)

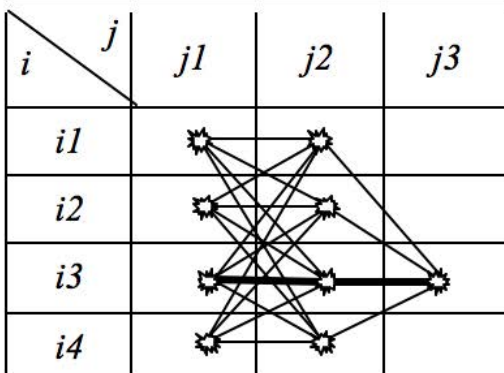


де – для $i2$:

– визначений статус

– невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)

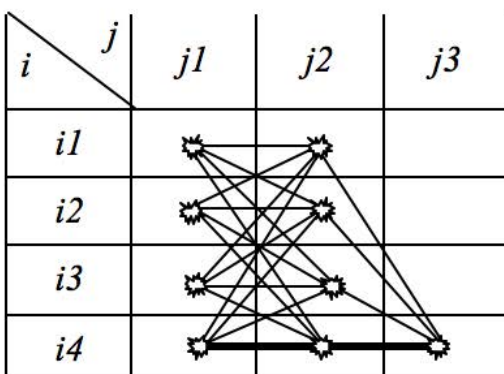


де – для $i3$:

– визначений статус

– невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)



де – для $i4$:

– визначений статус

– невизначений статус

(при $m=3$ та $n=4$ складає 15)

Таким чином, і за $j3$ -критерієм можливі 16 комбінацій станів визначення статусу підприємства, з них тільки 1 стан – чітко визначений чинним законодавством.

Загальна кількість станів i -статусу при $m=4$ та за j -критерієм при $n=3$ у відокремленому розгляді дорівнює 192, з них тільки 4 стани – чітко визначені чинним законодавством.

Увага! Цей етап дослідження можна розглядати обраними способом доведення від супротивного [12] та прийомами математичної комбінаторики [13] і по інших напрямках, наприклад: або визначення кількості станів i -статусу за j -критерієм за умови, якщо хоча б один критерій із трьох встановлених класифікацією підприємств відповідає їй; або визначення кількості станів i -статусу за j -критерієм за умови, якщо два критерії із трьох встановлених класифікацією підприємств відповідають їй.

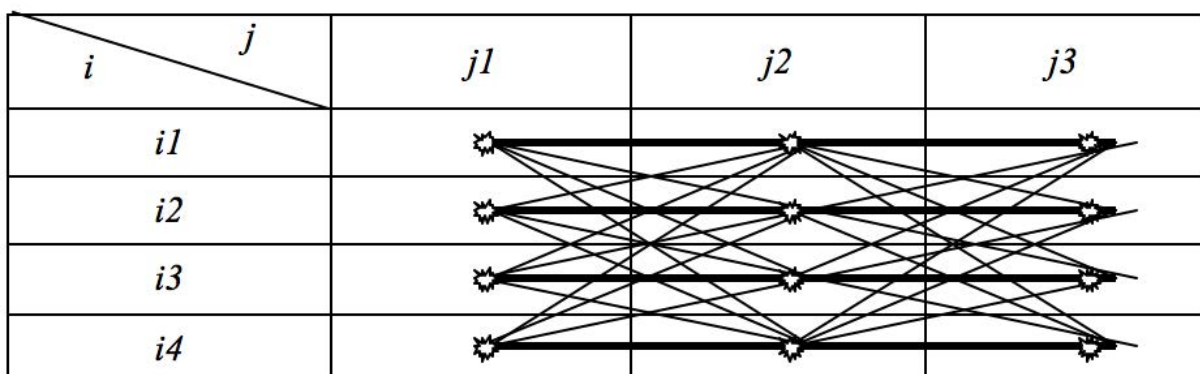
Звичайно, в залежності від обраного напрямку дослідження кількість станів буде визначатись заданими параметрами дослідження.

Обраний нами та розібраний вище напрям на цьому етапі дослідження показав можливі стани за умови виконання встановлених критеріїв у відокремленому вигляді. Враховуючи, що в різних станах критерії можуть повторюватись (що і було показано і математично доведено), виникає необхідність виключення таких повторень шляхом побудови інтегрованої моделі.


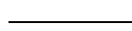
Незалежно від обраного шляху дослідження на цьому етапі дослідження, ми маємо перейти на наступний, заключний етап дослідження.

3 Визначення загальної кількості станів в інтегрованому вигляді.

Для виконання цього етапу дослідження необхідно побудувати інтегровану модель станів:



де – для інтегрованої моделі за новим законодавством [3] $m=3$ та $n=4$:

-  – визначений статус, 4 стани
 – невизначений статус, 60 стани

Зрозуміло, що загальна кількість станів i -статусу при $m=4$ та за j -критерієм при $n=3$ у відокремленому розгляді не буде дорівнювати кількості станів в інтегрованій моделі.

У формалізованому вигляді способом доведення від супротивного за математичною логікою [12] за формулами математичної комбінаторики за теорією вірогідності [13] кількість станів ($K_{інтегр.}$) в інтегрованій моделі для кожного i_m -статусу за j_n -критерієм за умови якщо хоча б один критерій відповідає класифікації підприємств складає:

$$K_{інтегр.} = m^n \quad (2)$$

У нашій інтегрованій моделі кількість станів ($K_{інтегр.}$) при $m=4$ та при $n=3$ для кожного i_m -статусу за j_n -критерієм за умови якщо хоча б один критерій відповідає класифікації підприємств складає: $K = 4^3 = 64$, з них тільки 4 стани – чітко визначені чинним законодавством.

Наведені результати дослідження іще раз довели недосконалість нових норм законодавства щодо визначення статусу суб'єктів господарювання за встановленою класифікацією підприємств. Тому у вивченні цього питання з метою організації складання та подачі звітності виникає потреба або у пошуку додаткових пояснень за діючим законодавством, або у додаткових роз'ясненнях новими законодавчими нормами до діючих нормативних актів. В будь-якому разі, тут можливо запропонувати впровадити а законодавчому рівні такі рішення-пропозиції на вибір:

або визначення нових назв статусів підприємств. На нашу думку, таке рішення не є виправданим, оскільки нових назв статусів необхідно розробити в кількості 60 (невизначені стани за моделлю);

або згрупувати ці невизначені статуси в додаткові групи. На нашу думку це також є не зовсім доцільним, оскільки запропоновані статуси є достатніми для класифікації підприємств з точки зору розрізнення структури бізнесу з метою організації складання та подачі звітності. Також, ми вважаємо, що впровадження додаткових класифікаційних статусів суттєво не вплине на встановлення нових організаційних підходів щодо організації складання та подачі звітності в обліковій діяльності таких суб'єктів господарювання;

або всі невизначені статуси віднести до альтернативного «шлюзу» під назвою «інші підприємства». На нашу думку, таке рішення також не є зовсім доцільним, оскільки в цю групу попадуть неоднорідні за названими ознаками підприємства, аналіз показників яких може призвести до

некоректних та перекручених висновків на рівні податкових, статистичних та інших державних контролюючих органів;

або надати пріоритет одному з вже прийнятих критеріїв. На нашу думку, це рішення є самим доцільним в сучасних умовах (наприклад, надати пріоритет критерію «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро» або одному з двох інших у вже затвердженій законодавством [3] класифікації підприємств).

В будь-якому випадку, розкрита проблема визначення статусу суб'єктів господарювання за встановленою класифікацією підприємств з метою визначення обсягу та складу фінансової звітності та порядку її подачі потребує врегулювання на законодавчому рівні, що має призвести до усунення законодавчих колізій та удосконалення організації обліково-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Тим більше, що у законодавців є запас часу для виправлення норм законодавства з метою однозначного тлумачення встановлених норм законодавства терміном майже два роки, оскільки у разі, якщо суб'єкт господарювання однієї з категорій нової класифікації підприємств за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, то воно переходить до іншої категорії підприємств. Звідси можна зробити висновок, що поки що суб'єкти господарювання мають посилатися у цьому питанні на Господарський кодекс.

Висновки. Окрім установлення оновленим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] нової класифікації підприємств, передбачено й інші новації та зміни. Коротко перелічимо та прокоментуємо їх [9]:

1. Розширено сферу дії Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3]. Він поширюватиметься на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

2. Введено нові терміни, які раніше не вживались, та надано їхнє тлумачення. Такими термінами стали: звіт про платежі на користь

держави; звіт про управління; підприємства, що становлять суспільний інтерес; таксономія фінансової звітності.

3. Уточнено визначення понять, що зазначені у НП(С)БО 1 [14], таких як: фінансова звітність; консолідована фінансова звітність; витрати; доходи; звітний період; власний капітал; чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг).

4. Уточнено принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Починаючи з 2018 року бухгалтерський облік та фінансова звітність мають ґрунтуватися на таких принципах, як повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник, інших принципах, визначених міжнародними стандартами або НП(С)БО [14], або НП(С)БОДС [15].

5. Оновленим законодавством [2] вилучено принцип обачності та принцип історичної (фактичної) собівартості.

6. З 2018 року фінансова звітність може бути складена не лише в національній валюті – гривні, а й додатково перерахована на вимогу користувачів в іноземну валюту.

7. Оновлено вимоги до організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство, як і раніше, самостійно обирає форми його організації, а саме ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку: або централізованою бухгалтерією; або підприємством; або суб'єктом підприємницької діяльності; або самозайнятою особою, що провадить діяльність у сфері бухобліку та/або аудиторської діяльності. Однак це правило не діє для підприємств, що становлять суспільний інтерес. Такі підприємства зобов'язані утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.

8. Для суб'єктів господарювання, що становлять суспільний інтерес, прописано кваліфікаційні вимоги до головного бухгалтера: ним може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи або бухгалтером, або аудитором, або ревизором не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності. Зазначена норма, як очікується, має підвищити якість підготовки фінансової звітності та, як наслідок, підвищення довіри всіх користувачів та зацікавлених осіб до неї (звітності).

9. Уточнено та доповнено загальні вимоги до фінансової звітності. Так, в разі ведення бухгалтерського обліку на підприємстві суб'єктом господарювання, який провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписує керівник такого підприємства або уповноважена особа, а також керівник суб'єкта господарювання, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності. Таким чином, відповідальність суб'єкта господарювання, що провадить діяльність у сфері бухобліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг. Фінансова звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписується виключно керівником або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та головним бухгалтером.

10. Визначено коло господарюючих суб'єктів, що мають право подавати скорочену за показниками фінансову звітність у складі Балансу та Звіту про фінансові результати. До таких суб'єктів відносять мікропідприємства, малі підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінзвітність за міжнародними стандартами.

11. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків), фінансової звітності про виконання бюджетів мають бути встановлені Міністерством фінансів за погодженням із Державним статистичним управлінням України. Склад та форми фінзвітності банків традиційно встановлюються Національним банком України. Звіт про управління стає невід'ємною частиною фінансової звітності та має подаватись разом із нею в порядку та строки, установлені Законом [3]. Звіт про управління не подається мікропідприємствами та малими підприємствами. Середні підприємства мають право не відображати в цьому звіті нефінансову інформацію.

12. Спрощено доступ до фінансової звітності. Новацією є те, що з 2018 року підприємства зобов'язані подати копію фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом від 13.01.11 р. № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» [16].

13. Запроваджується обов'язкове оприлюднення фінансової звітності для: підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім великих

підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічних акціонерних товариств, суб'єктів природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємств, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення – не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом. Оприлюдненню підлягає річна фінансова звітність та річна консолідована фінансова звітність разом із аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі) та іншими шляхами у випадках, визначених законодавством; великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів, середніх підприємств, інших фінансових установ, що відносяться до мікропідприємств та малих підприємств. Вони зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність разом із аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі) не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом. Таким чином, Законом [3] передбачено спрощення доступу до фінзвітності підприємств для юридичних та фізичних осіб, що підвищить прозорість діяльності підприємств та дозволить посилити громадський контроль за фінансово-господарською діяльністю, своєчасністю ухвалення ефективних управлінських рішень, особливо для підприємств, що становлять суспільний інтерес.

14. Відбулися зміни щодо консолідованої звітності, а саме: материнські підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), з 2018 року можуть не подавати консолідовану фінансову звітність, якщо хоча б два із зазначених далі показників діяльності підприємств групи (тобто материнського та дочірніх підприємств) на дату складання річної фінансової звітності не перевищують таких критеріїв: балансова вартість активів – до 4 млн євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн євро; середня кількість працівників – до 50 осіб.

15. З метою підвищення інвестиційної привабливості підприємств України розширено сферу застосування МСФЗ на державні підприємства, великі підприємства та підприємства, які здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення, тобто всіма підприємствами, що становлять суспільний інтерес.

Таким чином, оновлені норми Закону [3] наберуть чинності з 01.01.2018 р. Це має забезпечити удосконалення законодавчих засад ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до положень європейського законодавства, а також підвищити

рівень прозорості та порівнянності показників фінансової звітності вітчизняних компаній, що сприятиме покращенню інвестиційного клімату в Україні.

Однак передбачені Законом [3] новації потребують доопрацювання інших нормативних документів, таких як НП(С)БО[14], П(С)БО [17], НП(С)БОДС [15] та інших. В масштабному розумінні, тобто на макрорівні, це призведе до наближення бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів, а також означатиме продовження інтеграції із законодавством Євросоюзу. В опосередкованому розумінні, тобто на мікрорівні, це призведе до означеності в можливості вибору суб'єктів господарювання у визначенні облікової політики. Адже «Облікова політика містить елементи, які визначені діючими П(С)БО, НП(С)БО та іншими нормативними документами. В той же час облікова політика є одним з елементів державного регулювання бухгалтерського обліку і формується на рівні держави, але підприємства, як безпосередні учасники виконання облікової політики мають певний рівень свободи шляхом затвердження обраних серед запропонованих елементів облікової політики» [18].

На жаль, майже по всіх новаціях і змінах в оновленому законодавстві [3] залишились дискусійні питання, які потребують додаткових роз'яснень з метою чіткого визначення суб'єктами господарювання своїх дій у процесі формування облікової політики та організації складання і подачі фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні (16 липня 1999 року № N 996-XIV, із змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/pro_buhgalters_kij_oblik_ta_finansovu_zvitnist.htm. – Назва з екрану.
2. Закон України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> . – Назва з екрану.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні (16 липня 1999 року № N 996-XIV, із змінами та доповненнями від 05.10.2017 року, що вступають в дію з 2018 року). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://urist-ua.net/закони/про_бухгалтерський_облік/. – Назва з екрану.
4. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку : Навчальний посібник / О.П.Кундря-

- Висоцька. – К. : Альтера, 2007. – 223 с.
5. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
 6. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посібник / О.В.Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 254 с.
 7. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. Навчально-практичний посібник / Під заг. ред. В.В.Сопко – К. : ТОВ “Видавничий дім “Професіонал”, 2004. – 180 с.
 8. Організація бухгалтерського обліку. Навч.посіб. / Ю.Д.Чацкіс, Е.С.Геєр, О.А.Наумчук, І.О.Власова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
 9. Баланс-клуб: Удосконалено закон про бухоблік: аналіз змін. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://balance.ua/ua/news/all/post/usovershenstvovan-zakon-о-buhuchete-analiz-izmeneniy/> . – Назва з екрану.
 10. Директива 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, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU13169.html . – Назва з екрану.
 11. Господарський кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/gospodars_kij_kodeks_ukraini.htm. – Назва з екрану.
 12. Доведення від супротивного. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://uk.wikipedia.org/wiki/Доведення_від_супротивного. – Назва з екрану.
 13. Розміщення (комбінаторика). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://uk.wikipedia.org/wiki/Розміщення_\(комбінаторика\)](https://uk.wikipedia.org/wiki/Розміщення_(комбінаторика)). – Назва з екрану.
 14. Національні стандарти бухгалтерського обліку і звітності. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html . – Назва з екрану.
 15. Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/> . – Назва з екрану.
 16. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.11 р. № 2939-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T112939.html . – Назва з екрану.
 17. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm> . – Назва з екрану.
 18. Євсєєва О.О. Облікова політика та її складові елементи / О.О. Євсєєва // Економічний простір. – Збірник наукових праць. – № 105. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2016. – С. 67–77.