

УДК 657.1

JEL Classification: M40, M41, M49, O50

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2022-3.87.01>

Анатолій Вдовічен, д.е.н., професор,
<https://orcid.org/0000-0002-4496-6435>

Юлія Маначинська, к.е.н., доцент,
<https://orcid.org/0000-0001-9155-3417>

Чернівецький торговельно-економічний інститут ДТЕУ,
м. Чернівці

КОНВЕРГЕНЦІЯ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУВАННЯ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ (ЄС)

Анотація

Актуальність. Постановка проблеми. В умовах євроінтеграційних процесів конвергенція фінансового звітування підприємств країн-членів ЄС виступає одним із пріоритетних стратегічних напрямів, впровадження якої спрямоване на формування єдиного набору стандартів, який би міг використовуватися міжнародною спільнотою. Європейська інтеграція є доволі трудомістким соціально-економічним процесом та передбачає тісне співробітництво європейських держав, при якому інвестиційній активності надається вагоме місце. Однак відмінності національного законодавчого простору щодо підготовки та подання фінансової й консолідованої звітності між країнами-членами ЄС стримують позитивні зрушення в контексті підвищення рівня їх інвестиційної привабливості. Сам процес конвергенції спрямований на усунення відмінностей у відображенні результатів діяльності європейських підприємств у системі фінансової звітності, що спонукатиме підвищення рівня її порівнянності, доступності та зрозумілості для зовнішнього реального та потенційного інвестора. Відповідно усунення відмінностей у стандартах фінансової звітності у країнах-членів ЄС виступає в умовах сьогодення вагомим чинником ефективної співпраці на активному ринку капіталу. Це, в свою чергу, визначає актуальність дослідження.

Мета статті – дослідження та обґрунтування особливостей конвергенції фінансового звітування в Європейському Союзі та розкриття змісту і характеристик Директиви 2013/34/ЄС, вимог до переліку статей горизонтального та вертикального балансу, структури звіту про прибутки та збитки, а також звіту про управління для держав-членів ЄС. **Методологія.** У процесі виконання дослідження використано загальнонаукові теоретичні методи пізнання: системний аналіз – для з'ясування

основних категорій дослідження; абстрактно-логічний метод – для здійснення теоретичних узагальнень та висновків про сучасний рівень конвергенції фінансового звітування в ЄС; табличний метод – для наочного представлення переліку статей (горизонтального та вертикального) балансу мікропідприємств; а також формування структури звіту про прибутки та збитки.

Результати. У статті зроблена спроба теоретичного обґрунтування поняття «конвергенція», в процесі якого конвергенція розглядається як синонім поняття «інтеграція». Розглянуті основні положення розділів та додатків Директиви 2013/34/ЄС, структури горизонтального та вертикального балансів, звіту про прибутки та збитки за функцією і за природою витрат. Подана характеристика варіантів переліку статей горизонтального та вертикального балансу мікропідприємств і здійснено їх порівняльний (співставний) аналіз із вимогами Директиви 2013/34/ЄС. Авторами на прикладі держав-членів ЄС оприлюднено склад річної фінансової звітності та особливості уніфікованих управлінських форм звітів. Доведено, що конвергенція – це відсутність відмінностей у стандартах фінансової звітності між державами-членами ЄС, тому необхідність подальшого зближення стандартів щодо фінансового звітування виступає стратегічним пріоритетом налагодження активної співпраці між європейськими державами на довготривалу перспективу.

Практичне значення. Комплексно та всебічно обґрунтовано особливості конвергенції фінансового звітування в Європейському Союзі (ЄС), що дало змогу об'єктивно оцінити зміст та надати характеристику Директиви 2013/34/ЄС, а також прослідувати за структурою звітних форм країн-членів: горизонтального та вертикального балансу, звіту про прибутки та збитки, з акцентом на мікропідприємства. Наведено приклади підходів до оцінки статей активів і зобов'язань балансу компаній ЄС. Розглянуто склад річної фінансової звітності у державах-членах ЄС.

Перспективи подальших розвідок. Здійснення теоретичного та практичного обґрунтування необхідності конвергенції фінансового звітування в Європейському Союзі як головного механізму зближення та зіставності інформації у фінансовій звітності країн-членів ЄС; спрямування зусиль на підвищення іміджу інвестиційної привабливості підприємств крізь призму інтегрованої фінансової та управлінської звітності. Обґрунтування особливостей змісту та структури статей актуарної управлінської звітності, складеної у контексті Концептуальної основи фінансової звітності, що спрямована на оцінку приросту (скорочення) вартості підприємства в умовах продажу бізнесу як цілісного майнового комплексу.

Ключові слова: конвергенція, фінансова звітність, управління, євроінтеграція, баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про управління.

Кількість джерел – 10, кількість таблиць – 4.

Anatolii Vdovichen, Doctor of Economic Sciences, Professor,
<https://orcid.org/0000-0002-4496-6435>

Yulia Manachynska, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,
<https://orcid.org/0000-0001-9155-3417>

Chernivtsi Trade and Economics Institute SUTE, Chernivtsi

CONVERGENCE OF FINANCIAL REPORTING IN THE EUROPEAN UNION (EU)

Summary

In the conditions of European integration processes, the convergence of enterprises' financial reporting of EU member states is one of the priority strategic directions, the implementation of which is aimed at forming a single set of standards that could be used by the international community. European integration is a rather time-consuming socio-economic process and involves close cooperation of European states, in which investment activity is provided with a quite significant place. However, the differences in the national legislation regarding the preparation and submission of financial and consolidated statements between EU member states restrain positive developments in the context of increasing the level of their investment attractiveness. The convergence process itself is aimed at eliminating differences in the display of the European enterprises' results in the financial reporting system, which will encourage an increase in its comparability, accessibility and comprehensibility for external real and potential investors. Accordingly, the elimination of differences in financial reporting standards in EU member states is a significant factor of effective cooperation in the active capital market in today's conditions. This, in turn, determines the relevance of the research.

The purpose of the article is to research and substantiate peculiarities of the financial reporting convergence in the European Union and to disclose the content and characteristics of the Directive 2013/34/EU, requirements for the list of articles of the horizontal and vertical balance sheet, the structure of the profit and loss statement, as well as the management report for EU member states.

In the process of carrying out the research, general scientific theoretical methods of cognition were used, namely: the system analysis - to clarify the main categories of the research; the abstract-logical method - to make theoretical generalizations and conclusions about the current level of financial reporting convergence in the EU, the tabular method - for visual presentation of the list of articles (horizontal and vertical) of the micro-enterprises balance sheet; as well as the forming the profit and loss statement structure.

The article attempts to theoretically substantiate the concept "convergence", in the process of which convergence is considered as a synonym for the concept "integration". The main provisions of sections and annexes of the Directive 2013/34/EU, the structure of horizontal and vertical balance sheets, the statement of profits and losses by function and by nature of expenses are considered. The characteristics of the options for the list of articles of the micro-enterprises horizontal and vertical balance sheet are presented and their comparative analysis with the requirements of the Directive 2013/34/EU is carried out. The authors revealed the composition of the annual financial statements and specific features of the unified management forms of reports using the example of the EU member states. It has been proven that convergence is the absence of differences in financial reporting standards between EU member states, therefore the need for further convergence of financial reporting standards is a strategic priority for establishing active cooperation between European states in the long term.

The peculiarities of financial reporting convergence in the European Union (EU) were comprehensively and thoroughly substantiated, which made it possible to objectively assess the content and characterize the Directive 2013/34/EU, as well as follow the reporting forms structure of the member states: horizontal and vertical balance sheet, report on profit and loss, with an emphasis on micro-enterprises. Examples of approaches to assessment of assets and liabilities on the balance sheet of EU companies are given. The composition of annual financial statements in the EU member states is considered.

Prospects for further research lie in the implementation of theoretical and practical substantiation of the need for financial reporting convergence in the European Union, as the main mechanism of convergence and comparability of information in financial reporting of EU member states; directing efforts to increase the image of the investment attractiveness of enterprises through the prism of integrated financial and management reporting; justification of peculiarities of content and structure of the articles of actuarial management reporting compiled in the context of the Conceptual basis of financial reporting, aimed at assessing the increase (reduction) in the enterprise value in the conditions of the business sale as a complete property complex.

Keywords: convergence, financial reporting, management, European integration, balance sheet, profit and loss statement, management report.

Number of sources – 10, number of tables – 4.

Постановка проблеми. Конвергенція фінансового звітування в Європейському Союзі є актуальною для всіх країн-членів ЄС і передбачає розробку, впровадження та формування стандартизованого законодавчого простору з питань підготовки та подання фінансової звітності підприємствами на світовій арені. Тобто, питання конвергенції бухгалтерського обліку передбачають

створення єдиного набору стандартів, який міг би використовуватись на міжнародному рівні. Практика зближення бухгалтерського обліку (конвергенція) покликана усунути відмінності у веденні обліку та відображенні результатів діяльності у фінансовій звітності. Процес конвергенції має підвищити рівень зрозумілості, прозорості та порівнянності фінансової звітності підприємств різної юрисдикції, а також усунути альтернативне застосування методів обліку та фінансового звітування [1, с. 1291]. Поняття «конвергенція» та «інтеграція» доволі часто вживаються як синонімічні, адже вони справді майже тотожні за змістовим наповненням, і у застосунку до облікової системи відповідної країни-члена ЄС означають процес зближення її національного законодавчого простору з питань підготовки, подання та аудиту щорічної фінансової та консолідованої звітності з обліковими системами інших країн ЄС. В силу таких обставин нормативно-правове забезпечення країн-членів ЄС спрямоване на імплементацію актів законодавства Європейського Союзу в частині підвищення прозорості господарської діяльності підприємств, а саме Директиви 2013/34/ЄС від 26.06.2013 р. Європейського Парламенту і Ради про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній [2].

Внаслідок таких тенденцій постала нагальна необхідність розкрити особливості конвергенції фінансового звітування в Європейському Союзі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Щодо безпосереднього обґрунтування основних аспектів конвергенції фінансового звітування в Європейському Союзі, то зазначені питання доволі детально та всебічно розкриті у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема В. М. Костюченко [1], С. Ф. Голова [10], Н. О. Гури [3], С. Я. Зубілевич [4], А. А. Костякова [6], В. С. Семйон [9], Г. І. Зеленько [5], Д. В. Головіна [8], О. В. Карпенка [8], І. Й. Плікус [8] та інших. В. М. Костюченко [1]

робить акцент на системі регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в країнах ЄС, досліджує процес конвергенції бухгалтерського обліку в країнах ЄС відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), визначає відмінності між GAAP та МСФЗ [1, с. 1290]. У свою чергу Д. В. Головіна, О. В. Карпенко, І. Й. Плікус [8] досліджують стан глобальної конвергенції стандартів фінансової звітності на сучасному етапі розвитку системи обліку, а також розгляд ключових аспектів процесу об'єднання Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) та Загальноприйнятих правил бухгалтерського обліку (GAAP). Вчені зазначають, що у процесі досягнення конвергенції потрібно розробити єдиний набір зрозумілих та можливих до виконання міжнародних стандартів обліку, які вимагають високої якості, прозорості та порівнянної інформації у фінансовій звітності, з метою забезпечення зближення IFRS та GAAP, адже конвергенція IFRS та GAAP стосується і України, оскільки конвергенція двостороння, будь-яка зміна IFRS, зрештою вплине і на українську систему обліку і звітності [8, с. 83].

Г. І. Зеленько [5] приділяє особливу увагу оцінці механізмів співпраці Європейського Союзу з країнами Центрально-Східної Європи та України в рамках реалізації передвступної стратегії та Угоди про асоціацію (Україна), які дали можливість або, у випадку України, гіпотетично здатні стимулювати процеси демократизації у цих країнах. Крім того, проаналізовано вплив кризи у Європейському Союзі, яка істотно знижує його можливий позитивний вплив на процеси демократизації в Україні та соціально-політичні процеси в нашій державі, які також ускладнюють позитивний вплив ЄС [5, с. 44]. Проте детально та всебічно зміст та структура фінансової звітності у контексті Директиви 2013/34/ЄС не були розглянуті, що й спонукало необхідність у проведенні подальших досліджень в рамках окресленої проблематики.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. У сьогоднішньому економічному контексті важливими є переорієнтація ключових векторів з міжнародної стандартизації фінансової звітності з гармонізації на конвергенцію. Тобто сучасний вектор розвитку в системі порівнюваності показників фінансової звітності країн Європейського Співтовариства спрямований на зближення стандартів на основі однакових принципів та методичних процедур. Підходи, задекларовані в Європейському Союзі щодо різноманітності систем обліку, досить ускладнюють зіставність фінансової звітності різних країн, в силу чого така звітність не завжди є зрозумілою для реального та потенційного інвестора або ж іншого постачальника капіталу та стримує позитивні тенденції при залученні інвестицій у розвиток та підтримку бізнесу. Саме країни Європейського Союзу поступово рухаються в напрямі конвергенції фінансового звітування в ЄС, що слугуватиме позитивним чинником сталого розвитку. Задля обґрунтування наближення форм звітності підприємств України до європейського законодачого простору виникає необхідність здійснення ґрунтованого дослідження особливостей методики узагальнення облікових даних, зокрема у контексті підвищення інвестиційної привабливості бізнесу за активного ринку капіталу.

Формулювання цілей статті. Основною метою статті є дослідження та обґрунтування конвергенції фінансового звітування в Європейському Союзі та розкриття змісту і характеристик Директиви 2013/34/ЄС, вимог до переліку статей горизонтального та вертикального балансу, структури звіту про прибутки та збитки, а також звіту про управління для країн-членів ЄС.

Виклад основного матеріалу дослідження. Директива 2013/34/ЄС спрямована на гармонізацію європейського бухгалтерського обліку шляхом досягнення порівнянності показників фінансової звітності при досягненні балансу між необхідною користувачам інформацією та тягарем зобов'язань,

покладених на підприємства [3, с. 6]. Характеристика основних положень розділів Директиви 2013/34/ЄС узагальнена в табл. 1 [2].

Таблиця 1

Зміст та характеристика Директиви 2013/34/ЄС

<i>№ з/п</i>	<i>Розділ Директиви</i>	<i>Статті в Розділі</i>	<i>Основні положення розділу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Розділ 1 «Сфера застосування, визначення та категорії компаній та груп» (статті 1–3)	Стаття 1. Сфера застосування Стаття 2. Визначення Стаття 3. Категорії компаній та груп	Розкрито основні визначення понять та критерії розмежування мікро-підприємств, малих, середніх і великих компаній та груп.
2.	Розділ 2 «Загальні положення та принципи» (статті 4 –8)	Стаття 4. Загальні положення Стаття 5. Розкриття загальної інформації Стаття 6. Загальні принципи фінансової звітності Стаття 7. Альтернативна основа оцінки основних засобів за переоціненою вартістю Стаття 8. Альтернативна основа оцінки за справедливою вартістю	Визначає вимоги до складу та процедури подання річної фінансової звітності (балансу, звіту про прибутки та збитки), загальні принципи фінансової звітності, зокрема щодо процедури визнання та оцінки статей, що подаються у річній та консолідований фінансовій звітності.
3.	Розділ 3 «Балансовий звіт та звіт про прибутки та збитки» (статті 9 – 14)	Стаття 9. Загальні положення про балансний звіт та звіт про прибутки та збитки Стаття 10. Подання балансового звіту Стаття 11. Альтернативне подання балансового звіту. Стаття 12. Особливі положення щодо певних статей балансового звіту Стаття 13. Подання звіту про прибутки та збитки Стаття 14. Спрощення для малих та середніх підприємств	Регламентує подання та альтернативне подання балансового звіту, наводить обидві форми звіту про прибутки та збитки. Дозволяє спрощення для малих та середніх підприємств, зокрема щодо складання спрощеного балансового звіту.
4.	Розділ 4 «Примітки до фінансової звітності» (статті 15 – 18)	Стаття 15. Загальні положення стосовно приміток до фінансової звітності Стаття 16. Зміст приміток до фінансової звітності стосовно всіх підприємств Стаття 17. Додаткові розкриття середніми та великими підприємствами та суспільно значними суб'єктами господарювання Стаття 18. Додаткові розкриття інформації великими підприємствами та суспільно значними суб'єктами господарювання	Визначає зміст приміток до фінансової звітності стосовно всіх підприємств, та додаткове розкриття середніми, великими та суспільно значними суб'єктами господарювання.

1	2	3	4
5.	Розділ 5 «Звіт про управління» (статті 19 – 20)	Стаття 19. Зміст звіту про управління Стаття 20. Звіт про корпоративне управління	Регламентує вимоги до змісту звіту про управління. Визначає для окремих груп підприємств включення звіту про корпоративне управління окремим розділом у звіт про управління.
6.	Розділ 6 «Консолідована фінансова звітність» (статті 21 – 29)	Стаття 21. Сфера охоплення консолідованої фінансової звітності Стаття 22. Вимога складання консолідованої фінансової звітності Стаття 23. Звільнення від консолідації Стаття 24. Підготовка консолідованої фінансової звітності Стаття 25. Об'єднання бізнесу в групі Стаття 26. Пропорційна консолідація Стаття 27. Облік часток участі асоційованих підприємств Стаття 28. Примітки до консолідованої фінансової звітності Стаття 29. Консолідований звіт про управління	Визначає вимоги до складання та підготовки консолідованої фінансової звітності. Регламентує малі групи, які звільняються від обов'язкового складання консолідованої фінансової звітності та консолідованого звіту про управління. Передбачає облік часток участі асоційованих підприємств та містить вимоги до розкриття інформації у примітках до консолідованої фінансової звітності.
7.	Розділ 7 «Оприлюднення» (статті 30 – 33)	Стаття 30. Загальна вимога щодо оприлюднення Стаття 31. Спрощення для малих та середніх підприємств Стаття 32. Інші вимоги до оприлюднення Стаття 33. Відповідальність за складання та оприлюднення фінансової звітності та звіту про управління	Регламентує загальні вимоги щодо оприлюднення звітності, спрощення для малих та середніх підприємств та відповідальність за складання та оприлюднення фінансової звітності та звіту про управління
8.	Розділ 8 «Аудит» (статті 34 – 35)	Стаття 34. Загальна вимога Стаття 35. Зміна Директиви 2006/43/ЄС стосовно аудиторського звіту	Визначає вимоги до проведення аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання, середніх і великих підприємств та змісту і структури аудиторського звіту.
9.	Розділ 9 «Положення про звільнення та обмеження звільнень» (статті 36 – 40)	Стаття 36. Звільнення для мікропідприємств Стаття 37. Звільнення для дочірніх підприємств Стаття 38. Підприємства, які є учасниками, що мають необмежену відповідальність інших підприємств Стаття 39. Звільнення стосовно звіту про прибутки та збитки	Регламентує звільнення та обмеження звільнень від виконання відповідних зобов'язань для мікропідприємств, дочірніх підприємств, материнських підприємств, які складають консолідовану фінансову звітність та для суспільно значущих підприємств.

1	2	3	4
		для материнських підприємств, які складають консолідовану фінансову звітність Стаття 40. Обмеження звільнень для суспільно значимих суб'єктів господарювання	
10.	Розділ 10 «Звіт про платежі на користь урядів» (статті 41 – 48)	Стаття 41. Визначення, що стосуються звітності про платежі на користь урядів Стаття 42. Підприємства, в яких вимагається скласти звіти про платежі на користь урядів Стаття 43. Зміст звіту Стаття 44. Консолідований звіт про платежі на користь урядів Стаття 45. Оприлюднення Стаття 46. Критерії еквівалентності Стаття 47. Застосування критеріїв еквівалентності Стаття 48. Огляд	Визначає для великих підприємств та всіх суспільно значущих суб'єктів господарювання, що працюють у видобувній промисловості або займаються лісозаготівлею у незайманому лісі, щорічне складання та оприлюднення звітів про платежі на користь урядів. Регламентує зміст звітів, зокрема консолідованого звіту про платежі на користь урядів та встановлює критерії еквівалентності вимог третіх країн до подання звітності.
11.	Розділ 11 «Заключні положення»	Стаття 49. Виконання делегованих повноважень Стаття 50. Процедура комітету Стаття 51. Штрафи Стаття 52. Скасування Директиви 78/660/ЄЕС та Директиви 83/349/ЄЕС Стаття 53. Транспонування Стаття 54. Набрання чинності Стаття 55. Адресати	Регламентує спектр повноважень Комісії щодо прийняття делегованих законодавчих активів. Визначає процедуру комітету у значенні Регламенту (ЄС) №182/2011. Передбачає штрафи за порушення національних положень, ухвалених відповідно до цієї Директиви.

З табл. 1 видно, що Директива 2013/34/ЄС включає 11 розділів, окрім того, вона містить 7 додатків. Зокрема, додатки I та II Директиви містять перелік типів підприємств у країнах ЄС, які зазначені у пунктах «а» та «б» статті 1 відповідно. Безпосереднє розмежування між малими, середніми та великими підприємствами визначено п.12 Директиви 2013/34/ЄС, виходячи з підсумку балансового звіту, чистого обороту і середньої кількості працівників протягом фінансового року, оскільки ці критерії, як правило, гарантують отримання об'єктивних даних про розмір підприємства. Однак якщо материнська компанія не складає консолідовану фінансову звітність для групи, держави-члени можуть на власний розсуд вживати необхідні заходи, які б

ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ

вимагали класифікувати таке підприємство, як більше за розміром, визначаючи його розмір і остаточну категорію на консолідованій або сукупній основі [2].

У додатках III та IV визначено горизонтальну та вертикальну структури балансу відповідно, які передбачені у статті 10 Директиви 2013/34/ЄС. Впровадження Директиви ЄС в країнах-членах ЄС здійснюється з урахуванням реалій національної економіки та національної системи обліку. Так, в Італії прийнято горизонтальну форму балансу, і змінювати її в країні не вважають за доцільне, не впроваджується створення резерву переоцінки у власному капіталі, не вноситься багато змін, які передбачають можливість вибору [3, с. 8].

Варіант формату балансу для мікропідприємств подано в табл. 2. Для прикладу застосування вимог на національному рівні використаний підхід Великобританії [4, с. 7-8].

Таблиця 2

Перелік статей балансу мікропідприємств (вертикальний баланс)

<i>№ з/п</i>	<i>Перелік статей балансу за Директивою 2013/34/ЄС</i>	<i>Варіанти, які можуть використати країни-члени</i>	<i>Варіант, обраний Великобританією</i>
1.	A. Неоплачений капітал	Відобразити в капіталі	A. Неоплачений капітал
2.	B. Організаційні витрати	Не визнавати активами	-
3.	C. Необоротні активи	-	B. Необоротні активи
4.	D. Оборотні активи	-	C. Оборотні активи
5.	E. Передоплата й нараховані доходи	Вилучити статтю, відобразити у складі кредиторської заборгованості	D. Передоплата й нараховані доходи
6.	F. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом одного року	-	E. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом одного року
7.	G. Чисті поточні активи / зобов'язання	-	F. Чисті поточні активи / зобов'язання
8.	H. Разом активи мінус поточні зобов'язання	-	G. Разом активи мінус поточні зобов'язання
9.	I. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом більше одного року	-	H. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом більше одного року
10.	J. Забезпечення	-	I. Забезпечення
11.	K. Нараховані зобов'язання й доходи майбутніх періодів	Вилучити статтю, відобразити у складі кредиторської заборгованості	J. Нараховані зобов'язання й доходи майбутніх періодів
12.	L. Капітал і резерви	-	K. Капітал і резерви

Великобританія, Німеччина та Нідерланди збільшують межу розміру малих підприємств до максимально дозволеного Директивою рівня – на 50 %. В Люксембурзі вводиться принцип суттєвості, вимоги щодо розкриття інформації про суттєві події після звітної дати у Примітках до фінансової звітності, які були відсутні в національному законодавстві, здійснюється модернізація бухгалтерської термінології тощо [3].

Під час складання балансу компанії ЄС можуть застосувати наступні варіанти оцінки статей активів і зобов'язань [4]:

- переоцінену вартість основних засобів та нематеріальних активів;
- справедливу вартість для фінансових інструментів та інших активів, адже така інформація є більш цінною для користувачів;
- капіталізацію відсотків на позики протягом періоду виготовлення необоротних та оборотних активів;
- термін корисної експлуатації гудвілу та розробок у межах 5-10 р.;
- оцінку забезпечень за сумою ймовірних витрат;
- оцінку зобов'язань за сумою, яка необхідна для їх виконання.

Формат горизонтального балансу для мікропідприємств наведений в табл. 3 [4, с. 8].

Таблиця 3

Перелік статей балансу мікропідприємств (горизонтальний баланс)

№ з/п	Перелік статей балансу за Директивою 2013/34/ЄС	Варіанти, які можуть використати країни-члени	Варіант, обраний Великобританією
1.	Активи	-	Активи
2.	А. Неоплачений капітал	Відображати в капітал	А. Неоплачений капітал
3.	В. Організаційні витрати	Не визнавати активами	
4.	С. Необоротні активи	-	В. Необоротні активи
5.	Д. Оборотні активи	-	С. Оборотні активи
6.	Е. Передоплата й нараховані доходи	Вилучити статтю, відображати у складі дебіторської заборгованості	Д. Передоплата й нараховані доходи
7.	Капітал, забезпечення та зобов'язання	-	Капітал та зобов'язання
8.	А. Капітал і резерви	-	А. Капітал і резерви
9.	В. Забезпечення	-	В. Забезпечення
10.	С. Кредиторська заборгованість	-	С. Кредиторська заборгованість
11.	Д. Нараховані зобов'язання і доходи майбутніх періодів	Вилучити статтю, відображати у складі кредиторської заборгованості	Д. Нараховані зобов'язання і доходи майбутніх періодів

У додатках V та VI Директиви 2013/34/ЄС [2] подана структура Звіту про прибутки та збитки (табл. 4).

Таблиця 4

Структури Звітів про прибутки та збитки – за природою витрат та за функцією витрат, відповідно до статті 13 Директиви 2013/34/ЄС

Структура Звіту про прибутки та збитки – за природою витрат, відповідно до статті 13 Директиви 2013/34/ЄС		Структура Звіту про прибутки та збитки – за функцією витрат, відповідно до статті 13 Директиви 2013/34/ЄС	
<i>№</i>	<i>Назва статті</i>	<i>№</i>	<i>Назва статті</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Чистий оборот	1.	Чистий оборот
		2.	Собівартість реалізованої продукції (зокрема коригування вартості)
		3.	Валовий прибуток або збиток
		4.	Витрати на реалізацію (зокрема коригування вартості)
		5.	Адміністративні витрати (зокрема коригування вартості)
2.	Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва		
3.	Роботи, виконані підприємствами для власних потреб та капіталізовані		
4.	Інший операційний дохід		
5.	(а) Сировина та матеріали		
	(б) Інші зовнішні витрати		
6.	Витрати на персонал:		
	(а) заробітна плата;		
	(б) витрати на соціальне забезпечення, окремо вказавши пенсійні витрати		
7.	(а) Коригування вартості організаційних витрат, матеріальних активів та основних засобів		
	(б) Коригування вартості поточних активів у межах, якщо це коригування перевищує суму коригування вартості, яке є звичайним для підприємства		
8.	Інші операційні витрати	6.	Інші операційні витрати
9.	Дохід від часток участі, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.	7.	Дохід від часток участі, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств
10.	Дохід від інших інвестицій та позик, які становлять частину основних засобів, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств	8.	Дохід від інших інвестицій та позик, які є частиною основних засобів, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.

11.	Інший відсотковий та подібний дохід, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств	9.	Інший відсотковий та подібний дохід, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
12.	Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи.	10.	Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи.
13.	Інші відсотки та подібні витрати, окремо зазначаючи суми, які необхідно сплатити афілійованих підприємствам.	11.	Інші відсоткові та подібні витрати, окремо зазначаючи суми, які необхідно сплатити афілійованим підприємствам.
14.	Податок на прибуток або збиток	12.	Податок на прибуток або збиток.
15.	Прибуток або збиток після сплати податків.	13.	Прибуток або збиток після сплати податків.
20.	Інші податки, не відображені у статтях 1-15.	14.	Інші податки, не відображені у статтях 1-13.
21.	Прибуток або збиток за фінансовий рік.	15.	Прибуток або збиток за фінансовий рік.

Річна фінансова звітність у державах-членах ЄС складається з балансу, звіту про прибутки та збитки та приміток до фінансових звітів. Водночас, вони можуть дозволяти або вимагати включення інших звітів до складу річної фінансової звітності, розкриття іншої інформації. Так, законодавством Бельгії, Данії, Фінляндії, Греції, Ірландії, Португалії, Іспанії та Швеції вимагається складання і подання у складі річної звітності інших звітів:

- звіту про рух грошових коштів (Данія, Фінляндія, Ірландія, Португалія, Швеція, Велика Британія);
- узгодження з прибутками та збитками за історичною собівартістю (Ірландія);
- звіту про джерела та використання коштів (Іспанія);
- звіту про розподілення прибутку (Греція);
- соціального звіту (Бельгія) [5].

Окрім того, Директивою №2013/34/ЄС передбачено складання *управлінського звіту* як важливого елементу фінансової звітності, який повинен містити достовірний огляд розвитку, ефективності діяльності та стану підприємства, а також опис основних ризиків і невизначеностей, з якими воно стикається. Огляд повинен містити збалансований і комплексний аналіз розвитку, ефективності

діяльності та стану підприємства, з урахуванням його розміру та складності господарської діяльності. Аналіз може містити як фінансові, так і нефінансові ключові показники ефективності, що стосуються конкретного напрямку діяльності, включаючи інформацію з природоохоронних і кадрових питань [6].

Так, п. 26 Директиви 2013/34/ЄС визначено, що *Звіт про управління та консолідований звіт про управління* є важливими елементами фінансової звітності та обґрунтовано необхідність надання справедливого огляду розвитку підприємства та його стану, який відповідав би розміру і складності бізнесу. Зазначена інформація не повинна обмежуватися фінансовими аспектами діяльності, вона повинна включати також аналіз екологічних та соціальних аспектів діяльності підприємства, необхідних для розуміння розвитку, результатів діяльності або стану підприємства. У тих випадках, коли консолідований звіт про управління та звіт про управління материнської компанії представлені як єдиний звіт, доцільно приділити більше уваги питанням, які є суттєвими для підприємств, включених до узагальненого консолідованого звіту. Проте з огляду на потенційне навантаження на малі та середні підприємства держави-члени мають право не передбачати обов'язкову вимогу включати не фінансову інформацію у звіти про управління таких підприємств [2].

Відповідно до п. 27 Директиви 2013/34/ЄС держави-члени повинні мати можливість звільнити малі підприємства від обов'язку складати звіт про управління за умови, що ці підприємства включатимуть у примітки до фінансової звітності дані стосовно придбання власних акцій, передбачені у статті 24 (2) Директиви 2012/30/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 25 жовтня 2012 року про узгодження гарантій з метою забезпечення їх еквівалентності. Здійснення цих гарантій держави-члени вимагають від компаній, що зазначено у другій частині статті 54

Договору про функціонування Європейського Союзу щодо створення відкритих акціонерних товариств та забезпечення збереження та зміни їхнього капіталу [2]. Формальний бухгалтерський облік в Чехії не передбачає уніфікованої *управлінської звітності*, оскільки ця частина економічної діяльності компаній завжди прихована відповідно до вимог конфіденційності. Всі юридичні та фізичні особи Чехії, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, подають бухгалтерську звітність в торговий реєстр (Obchodní rejstřík) один раз у рік. Мінімальний перелік звітних документів включає в себе:

- Баланс (Rozvaha);
- Дані про прибутки та збитки (Výkaz zisku a ztrát);
- Додатки та пояснення (Priloga k učetní zaverce) [7].

У Словаччині до складу фінансової звітності входять: звіт про прибутки та збитки (výkaz ziskov a strát); баланс (súvaha); примітки (poznámky) [5].

Особливістю правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Угорщині є те, що на відміну від багатьох країн-членів ЄС, в країні поки що не розроблені національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Станом на сьогодні ведення бухгалтерського обліку, складання та оприлюднення фінансової звітності в Угорщині регулюються такими нормативно-правовими документами, як: Закон Угорщини «Про систему бухгалтерського обліку»; МСФЗ; Директиви ЄС; американські стандарти – US GAAP. А до комплексу фінансової звітності підприємств Угорщини входять: баланс; звіт про фінансові результати; додаток – підприємницький звіт. Окрім того, угорські бухгалтери мають 150 днів, в деяких випадках 180 (консолідована звітність) для складання звітності. Це пояснюється обов'язковістю аудиту на підприємствах всіх форм власності [9].

Глибокий аналіз Директиви здійснила Європейська Федерація (EFAA) бухгалтерів та аудиторів для малого та середнього бізнесу

(МСБ (SMEs)). Зокрема, Федерація (EFAA) робить багато критичних зауважень щодо Директиви, серед яких варто зробити акцент на наступному:

1. У статті 30.1 визначено, що підприємства повинні оприлюднити свої звіти впродовж розумного періоду часу, який не має перевищувати 12 місяців з дати балансу. Федерація (EFAA) здійснила огляд щодо граничних термінів закриття у різних країнах ЄС, який свідчить, що ці терміни значно варіюються: від періоду тривалістю в 3 місяці в Словенії, 5 місяців в Румунії до 12 місяців в Німеччині і 13 місяців в Нідерландах. Але в більшості країн цей період становить 7 місяців (Чехія, Іспанія, Фінляндія, Швеція, Норвегія, Франція) або ж коротший чи довший період (7,5 – в Португалії, 5-7 – в Італії, 6,5-8,5 – у Польщі). Тому найприйнятнішим федерація вважає період у 7 місяців. Події можуть швидко скоротити корисність інформації таким чином, що навіть така інформація буде застарілою. Тому термін тривалістю 7 місяців став би суттєвим покращенням замість терміну, визначеного на компромісній основі, тривалістю в 12 місяців [3, с. 8].

2. У п. 44 Директиви 2013/34/ЄС визначено, що задля підвищення прозорості платежів на користь державних органів, великі підприємства та суб'єкти суспільного інтересу, які функціонують у видобувній промисловості або у галузі заготівлі деревини в незайманих лісах, повинні щорічно складати окремі звіти і розкривати в них платежі державним органам тих країн, у яких вони провадять свою діяльність. Такі підприємства працюють у країнах, багатих на природні ресурси, зокрема на корисні копалини, нафту, природний газ та незаймані ліси. *Звіт про платежі на користь держави* повинен містити дані про види платежів, зіставних з платежами, які розкриваються підприємствами, що беруть участь в Ініціативі прозорості видобувних галузей (EITI) [2].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. За результатами проведеного дослідження особливостей конвергенції фінансового звітування в Європейському Союзі можна зробити низку висновків. Зокрема, на сучасному етапі модернізаційного розвитку країн Європейського Співтовариства відбувається зміна вектора міжнародної стандартизації фінансової звітності з гармонізації на конвергенцію. Іде зближення стандартів різних юрисдикцій шляхом визначення єдиних оптимальних принципів і методів цих стандартів. Європа є джерелом багатьох правових систем: англійської, німецької, французької, скандинавської, які в поєднанні з іншими політичними та економічними відмінностями створили величезну різноманітність систем бухгалтерського обліку, знижуючи якість і порівнянність показників фінансової звітності різних країн в умовах глобалізації та зростання інвестиційної активності бізнесу. Визнаючи це, країни-члени ЄС стали піонерами, тобто зробили перші кроки в напрямі конвергенції фінансового звітування в ЄС [9].

У підсумку всього вищезазначеного, Україні потрібно крокувати у напрямі конвергенції фінансового звітування для підвищення інвестиційної привабливості вітчизняного бізнесу, його відновленню та подальшому розвитку. Адже така звітність є зрозумілою закордонному інвестору, оскільки він одразу бачить додаткові вигоди від вкладання тимчасово вільних фінансових ресурсів крізь призму її ключових елементів, шляхом проведення більш точного аналізу інформації. Останнє окреслює перспективи подальших розвідок у рамках обраної проблематики, а саме щодо дослідження особливостей трансформації фінансової звітності в актуарну у контексті євроінтеграційних тенденцій.

Список використаних джерел:

1. Костюченко В. М., Тарабан Н. Г. Конвергенція бухгалтерського обліку і фінансової звітності Німеччини відповідно до МСФЗ. *Науковий вісник Мукачевського державного*

ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ

університету. 2018. Випуск №19. С. 1290–1297. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/192.pdf (дата звернення: 09.12.2022).

2. 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 : Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45877 (дата звернення: 12.12.2022).

3. Гура Н. О. Імплементация директиви 2013/34/ЄС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду. *Економіка*. 2015. №10 (175). С. 5–10.

4. 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. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgiibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&S21P03=FILA=&S2 (дата звернення: 10.12.2022).

5. Зеленько Г. В. Демократизація через конвергенцію: механізми співпраці Європейського союзу з посткомуністичними країнами (на прикладі країн ЦСЄ та України). *Наукові записки*. 2020. Випуск 2 (98). С.44–75.

6. Костякова А.А. Європейські принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: облікові новації. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2018. № 2(37). С. 40–47.

7. Як організовано облік в Чехії. URL: <https://migrant.biz.ua/chexiya/biznes-cz/buxgalterskij-oblik-v-chexii.html> (дата звернення: 12.12.2022).

8. Головіна Д. В., Карпенко О. В., Плікус І. Й. Міжнародна конвергенція фінансового звітування. *SOCIAL ECONOMICS*. 2022. Issue 63. С.83–93.

9. Семйон В.С. Правове регулювання обліку та звітності в Україні та Угорщині: порівняльний аспект. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2018. Випуск 3(12). С. 393–406. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/68711/64049.pdf> (дата звернення: 02.12.2022).

10. Голов С. Ф. МСФЗ в Україні: шляхом спроб і помилок. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 3. С. 3–12.

References:

1. Kostyuchenko, V.M., Taraban, N.G. (2018). Convergence of accounting and financial reporting in Germany according to IFRS. *Naukovyj visnyk Mukachevs'koho derzhavnoho universytetu [Scientific Bulletin of Mukachevo State University]*, vol. 19. pp. 1290–1297. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/192.pdf (Accessed 9 September 2022) (in Ukr.).

2. On annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of companies, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC : Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of the European Union (2013). URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45877 (Accessed 12 September 2022) (in Ukr.).

3. Hura, N.O. (2015). Implementation of Directive 2013/34/EU in Ukraine taking into account international experience. *Ekonomika [Economics]*, vol. 10 (175). pp. 5–10 (in Ukr.).

4. Zubilevich, S. Ya. (2014). EU accounting directive, its impact on the composition and content of reports of European companies and prospects for Ukraine. *Bukhhalters'kyj oblik i audyt [Accounting and auditing]*, vol. 7. pp. 5–10. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgiibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF

F=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S2
(Accessed 10 September 2022) (in Ukr.).

5. Zelenko, G.V. (2020). Democratization through convergence: mechanisms of cooperation of the European Union with post-communist countries (on the example of the CEE countries and Ukraine). *Naukovi zapysky [Scientific notes]*, vol. 2(98), pp. 44–75 (in Ukr.).

6. Kostyakova, A.A. (2018). European principles of accounting and financial reporting: accounting innovations. *Zbirnyk naukovykh prats' Tavrijs'koho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu [Collection of research papers of the Tavri State Agricultural Technological University]*. Economic Sciences, vol. 2(37), pp. 40–47 (in Ukr.).

7. How accounting is organized in the Czech Republic (2022). URL: <https://migrant.biz.ua/chexiya/biznes-cz/buxgalterskij-oblik-v-chexii.html> (Accessed 12 September 2022) (in Ukr.).

8. Golovina D.V., Karpenko O.V., Plikus I.Y. International convergence of financial reporting. *Sotsial'na ekonomika [Social Economics]*, vol. 63, pp. 83–93 (in Ukr.).

9. Semyon, V.S. (2018). Legal regulation of accounting and reporting in Ukraine and Hungary: a comparative aspect. *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats'. [International Collection of Scientific Works]*, vol. 3(12), pp. 393–406. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/68711/64049.pdf> (Accessed 02 September 2022) (in Ukr.).

10. Golov, S.F. (2012). IFRS in Ukraine: through trial and error. *Bukhhalters'kyj oblik i audyt. [Accounting and auditing]*, vol. 3, pp. 3–12 (in Ukr.).