

УДК 657(45)

## Аудит заборгованостей у складі фінансової звітності в умовах законодавчих змін 2018 року – запорука збільшення податкових надходжень

**Шевчук А.А.**

кандидат економічних наук,  
Військовий інститут Київського національного університету  
імені Тараса Шевченка

**Хаврук С.С., Куцелєпа В.С.**

магістри  
Вінницького фінансово-економічного університету

У статті проведено аналіз впливу законодавчих змін на формування фінансової звітності. Розглянуто класифікацію підприємств, яка впливає на визначення результату за рік за сумою чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг. Ця зміна приведе до зменшення вартісного критерію перебування в тій чи іншій категорії підприємств. Зазначено, що проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності приведе до контролю заборгованостей, що дасть змогу покращити бізнес-клімат, зменшить ризики інвесторів та сприятиме збільшенню податкових надходжень на перспективу.

**Ключові слова:** аудит, контроль, фінансова звітність, заборгованість, законодавчі зміни.

Шевчук А.А., Хаврук С.С., Куцелєпа В.С. АУДИТ ЗАДОЛЖЕННОСТЕЙ В СОСТАВЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ 2018 ГОДА – ЗАЛОГ УВЕЛИЧЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ

В статье проведен анализ влияния законодательных изменений на формирование финансовой отчетности. Рассмотрена классификация предприятий, которая влияет на определение результата за год по сумме чистого дохода от реализации товаров, работ, услуг. Это изменение приведет к уменьшению стоимостного критерия пребывания в той или иной категории предприятий. Отмечено, что проведение обязательного аудита финансовой отчетности приведет к контролю задолженностей, позволит улучшить бизнес-климат, уменьшит риски инвесторов и будет способствовать увеличению налоговых поступлений на перспективу.

**Ключевые слова:** аудит, контроль, финансовая отчетность, задолженность, законодательные изменения.

Shevchuk A.A., Havruk S.S., Kutsel'pa V.S. AUDIT OF DEBTS IN THE FINANCIAL STATEMENTS UNDER THE LEGISLATIVE CHANGES OF 2018 – A GUARANTEE OF INCREASE OF TAX REVENUES

The article analyzes the influence of legislative changes on the formation of financial statements. The classification of enterprises is considered, which influences the determination of the result for the year, depending on the amount of net income from the sale of goods, works and services. This change will lead to a reduction in the cost criterion of staying in a category of enterprises. It is noted that carrying out of the obligatory audit of financial statements, will lead to the control of debts, will improve the business climate, reduce the risks of investors and increase the tax revenues for the future.

**Keywords:** audit, control, financial reporting, debts, legislative changes.

**Постановка проблеми.** В умовах внесення законодавчих змін [1] є необхідність вивчення їх впливу на формування фінансової звітності, своєчасність виконання зобов'язань, що сприятиме покращенню бізнес-клімату і, як наслідок, збільшенню податкових надходжень. За таких умов значно підвищується роль інформаційного забезпечення функціонування бізнесу для процесу ефективного управління фінансово-господарською діяльністю, важливе місце в якому посідає аудиторський висновок [2] та оприлюднення фінансової звітності, що є основою для прийняття управлінських рішень

інвесторами та сприятиме збільшенню податкових надходжень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вирішенню теоретичних і методологічних питань проведення аудиту фінансової звітності присвячена значна кількість досліджень вітчизняних учених: М.Т. Білухи, В. Сорокіна, Г. Веріги, А.В. Савро, Н.І. Петренко, К.В. Халченко та ін. Зокрема, науковець М.Т. Білуха у своїй праці викладає основи теорії контролю, ревізії й аудиту, де зазначаються методичні прийоми і контрольно-ревізійні процедури для здійснення перевірки, розглянуто стадії контр-

ольного процесу, зроблено акцент на значення комп'ютерних технологій в обробці економічної інформації [3]. В. Сорокіна зазначає про необхідність створення та функціонування нової економічної моделі, яка могла б захистити бізнес, інвесторів, співробітників і населення від фінансово-економічних криз, запропонувавши таку модель інтегрованої фінансової звітності, яка повинна замінити наявну з урахуванням таких факторів, як ризик, стратегія, контроль за діяльністю підприємства [4].

Проблемам удосконалення трансформації фінансової звітності, її актуальності для українських підприємств в умовах міжнародної інтеграції приділено увагу такими науковцями, як Г. Веріга, А. Савро, також ними проаналізовано та висвітлено проблемні аспекти механізму впровадження МСФЗ в Україні відповідно до базових положень міжнародних стандартів і національних положень та законодавчої бази [5].

З огляду на основні наукові досягнення вчених-економістів та практиків, є потреба подальшого дослідження формування фінансової звітності з урахуванням внесення законодавчих змін. Ці зміни потребують проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності та оприлюднення даних, що сприятиме контролю заборгованостей, покращенню бізнес-клімату та збільшенню інвестицій. У нових умовах проведення аудиту необхідно звертати увагу на наслідки від упровадження законодавчих змін, що потребує подальшого поглибленого дослідження методичних і організаційних питань, спрямованих на вдосконалення методики аудиту заборгованостей у складі фінансової звітності.

**Мета дослідження** – визначити вплив законодавчих змін на формування та оприлюднення фінансової звітності; проведення аудиторської перевірки позитивно впливатиме на контроль заборгованостей, збільшення інвестицій та податкових надходжень.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] (щодо удосконалення деяких положень) включено Кабінетом Міністрів до переліку законів у сфері європейської інтеграції України, прийняття яких забезпечить належне виконання Україною Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Зокрема, передбачено включення частини засадничих положень нової Директиви 2013/34/ЄС до Закону. У подальшому виконання вимог Директиви планується забезпечувати посту-

пово шляхом розроблення, прийняття та впровадження нормативно-правових актів, насамперед внесення змін до П(С)БО.

Слід зазначити, що прийняття і набрання чинності цим законом є черговим кроком до створення сприятливого бізнес-клімату в Україні, оскільки наблизить діяльність українських підприємств до світових стандартів у сфері ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності, проведення аудиту та оприлюднення даних звітності.

Концептуальні основи проведення аудиту фінансової звітності підприємства досліджувало багато науковців, які розкрили сутність, визначили зміст, обґрунтували необхідність проведення аудиту та запропонували поетапний алгоритм проведення аудиторської перевірки з визначенням проблем, на які слід звертати увагу.

Зокрема, пропозиції щодо вдосконалення методики аудиторської перевірки розглянуто Н.І. Петренко, а також розкрито проблемні питання щодо визначення сутності понять «достовірна та фальсифікована фінансова звітність», що є важливим для інвестора [7]. К.В. Халченко, проаналізувавши виявлені проблеми, що пов'язані з аудитом фінансової звітності підприємства, пропонує напрями їх вирішення та подолання як на загальнодержавному, так і на локальному рівні [8].

Питання необхідності проведення підприємствами різних форм власності обов'язкового аудиту, аналізу проблем якості аудиторських послуг та їх вартості, а також перспектив їх вирішення з метою вдосконалення й розвитку аудиту підлягають постійному розгляду [9].

Слід зазначити, що попередні дослідження сприяли внесенню змін Законом України № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], де національні стандарти бухгалтерського обліку гармонізуються із законодавством Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку.

Основним нововведенням є нова класифікація підприємств (раніше така класифікація наводилася у ст. 55 Господарського кодексу України). Підприємство відноситься до певної групи, якщо виконуються будь-які два критерії на підставі даних річної фінансової звітності. Якщо підприємство протягом двох років не відповідає критеріям певної групи, таке підприємство перекваліфікується до відповідної категорії.

Для розрахунку вартості активів та доходу використовується середній курс гривні до євро, встановлений НБУ.

Нова класифікація підприємств згідно із Законом наводиться [1] у таблиці 1.

Слід зазначити, що до ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» додано два нові визначення:

1. До підприємств, що здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність із геологічного вивчення, в тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів.

2. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, визначено у табл. 2.

Слід зазначити, що підприємства, які становлять суспільний інтерес (крім недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування) зобов'язані створити бухгалтер-

ську службу, до складу якої повинно входити не менше двох осіб. При цьому головним бухгалтером підприємства, яке становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років та не має непогашеної або не знятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності.

Згідно із законодавчими змінами також розширено перелік підприємств, які зобов'язані вести облік відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (табл. 3).

Слід зазначити, що до Закону внесено такі зміни, як таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Таксономія МСФЗ (IFRS Taxonomy) – це проект під егідою Комітету з МСФЗ, у межах якого систематизуються та подаються в

Таблиця 1

**Нові критерії класифікації підприємств в Україні згідно із Законом України № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]**

Категорія/критерії	Мікро-підприємство	Мале підприємство	Середнє підприємство	Велике підприємство
Балансова вартість активів	до 350 тис. євро	до 8 млн євро	до 20 млн євро	понад 20 млн євро
Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	до 700 тис. євро	до 4 млн євро	до 40 млн євро	понад 40 млн євро
Середня кількість працівників	до 10 осіб	до 50 осіб	до 250 осіб	понад 250 осіб

Таблиця 2

**Класифікація підприємств, які становлять суспільний інтерес, згідно зі змінами [1]**

№ пп	Підприємства, які становлять суспільний інтерес
1	Великі підприємства відповідно до класифікації, наведеної у Законі
2	Підприємства – емітенти цінних паперів, які допущені для торгівлі на біржі
3	Банки; страхові компанії; недержавні пенсійні фонди та інші фінансові установи (окрім фінансових установ, які належать до мікро- та малих підприємств)

Таблиця 3

**Перелік підприємств, які зобов'язані вести облік відповідно до МСФЗ [1]**

№ пп	Перелік груп підприємств
1	підприємства, які становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства
2	підприємства, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення
3	підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначає Кабінет Міністрів України

електронному вигляді показники, що підлягають розкриттю відповідно до МСФЗ. Інакше кажучи, це електронне подання звітності з МСФЗ.

Таксономія МСФЗ складається з елементів, які слід враховувати відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також з елементів, які Стандартами не вимагаються, проте широко використовуються компаніями у всьому світі, що використовують Таксономію МСФЗ для створення електронної звітності. З технічного погляду, таксономія означає «розширювана мова ділової звітності», тобто відкритий стандарт для подання фінансової звітності в електронному вигляді.

Згідно із законодавчими змінами передбачається також новий порядок подання та оприлюднення фінансової звітності. Підприємства, які становлять суспільний інтерес, крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів, публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному рівні та підприємства, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, зобов'язані оприлюднити свою річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці до 30 квітня року, наступного за звітним.

І вже починаючи з 01.01.2019 р. діятимуть ще дві норми:

1) великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі);

2) інші фінансові установи, що відносяться до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі) [1].

Отже, належність до певних категорій підприємств означатиме не тільки те, за якою формою звітувати, а й наявність чи відсутність обов'язку проходити щорічну аудиторську перевірку такої фінансової звітності та обов'язку оприлюднювати їх результати в Інтернеті, на власній веб-сторінці.

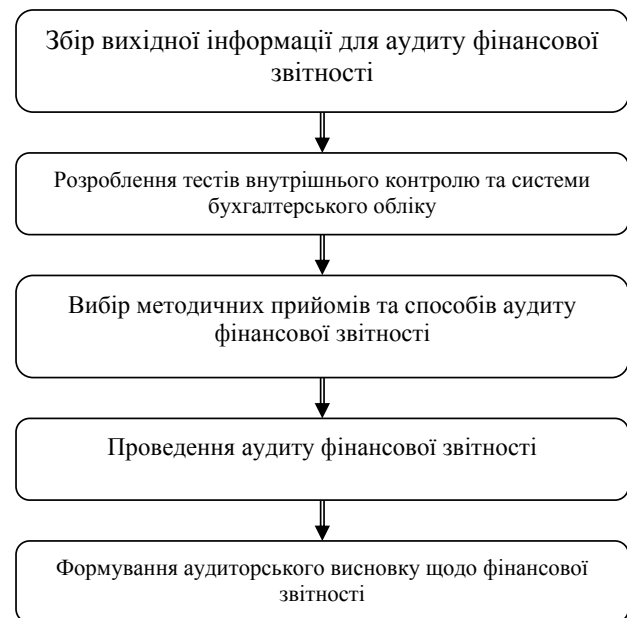
Впровадженню цих законодавчих змін сприятиме проведення обов'язкової аудиторської перевірки, яка визначається як загальна послідовність дій під час дослідження звіт-

ності з метою формулювання думки аудитора про ступінь її достовірності.

Для досягнення мети дослідження необхідно вирішити такі завдання теоретичного та практичного характеру:

- розкрити порядок проведення аудиту фінансової звітності, дати оцінку заборгованостей у системі інформаційного забезпечення щодо прийняття рішень інвесторами;
- сприяти бізнес-клімату в умовах законодавчих змін;
- запропонувати нові шляхи вдосконалення методики проведення аудиту фінансової звітності бізнес-клієнта.

Аудитор самостійно визначає порядок проведення перевірки фінансової звітності (рис. 1).



**Рис. 1. Алгоритм проведення аудиту фінансової звітності з урахуванням законодавчих змін**

Перевіряючи звітність з погляду якості її змісту, слід переконатися у відповідності звітності якісним вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку: доречності, значущості, достовірності та порівнянності її показників. Аудит за змістом слід розпочинати з перевірки відповідності даних статей форм звітності на початок звітного періоду даним цих форм на кінець звітного періоду. У разі встановлення невідповідності залишків аудитор повинен отримати пояснення причин таких розбіжностей на основі первинних документів.

Далі йде перевірка відповідності показників даних бухгалтерського обліку у звітності

кожної із сум активів та зобов'язань підприємства, і для цього використовується прийом документального контролю, взаємна перевірка, яка полягає у порівнянні показників звітності підприємства з даними первинних документів і зведених облікових документів. Для того щоб удосконалити метод взаємозвірки, доцільно проводити інвентаризацію розрахунків та складати акти звірки. Отриману інформацію систематизувати у робочих документах аудитора у вигляді порівняльних таблиць, які будуть зручними для забезпечення об'єктивності аудиторського висновку щодо відповідності заборгованостей.

Відображення інформації щодо заборгованостей у робочих документах дасть аудитору можливість перевіряти відповідність залишків рахунків бухгалтерського обліку за Головною книгою та обліковими регістрами показникам звітності, що забезпечить ефективність проведення аудиту. Перевіряючи фінансову звітність клієнта, аудитор повинен підтверджувати показники, відображені у фінансовій звітності, фактичною наявністю, використовуючи такий метод, як зустрічна перевірка, оскільки для складання аудиторського висновку потрібно висловити неупереджену думку щодо достовірності даних фінансової звітності.

Схематично організацію аудиту заборгованостей у складі фінансової звітності зображено на рисунку 2.

У процесі дослідження аудитор повинен визначити відповідність форм звітності затвердженим нормативним документам з урахуванням законодавчих змін. Згідно із Законом України № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» запроваджується нова форма звітності за міжнародними стандартами, яка буде мати єдиний електронний формат. Положення щодо подання звітності за міжнародними стандартами в електронній формі набирають чинності з 1 січня 2019 року.

Аудитору слід звернути увагу на те, що законодавчими змінами запроваджуються нові форми фінансової звітності, які затверджуються Міністерством фінансів та узгоджуються з Державною службою статистики. Зокрема, звіт про управління – це документ, який містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні невизначеності його діяльності. Подають таку звітність середні та великі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у такому звіті нефінансову інформацію.

Законодавчі зміни приводять також до введення звіту про платежі на користь держави (документ, який містить детальну інформацію про податки, збори та інші платежі на користь держави, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність із видобутку корисних



Рис. 2. Схема організації аудиту заборгованостей у складі фінансової звітності

копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини та становлять суспільний інтерес).

Наукова та практична цінність дослідження полягає у вивченні законодавчих змін, які сприяють формуванню фінансової звітності, проведенню аудиторської перевірки, яка надаватиме об'єктивну інформацію щодо оприлюднення показників фінансової звітності інвесторам, що сприятиме бізнес-клімату та збільшенню податкових надходжень. Слід зазначити, що згідно із законодавчими змінами уточнено статус фінансової звітності, яка з 2018 року не становить комерційної таємниці, повинна надаватися за запитами, складеними на підставах, передбачених Законом України «Про доступ до публічної інформації», а також на фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо її поширення для статистичних цілей.

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів. Порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави до органів державної влади визначаються Кабінетом Міністрів України.

Першим звітним періодом, за який підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, подають фінансову звітність

на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, є 2019 рік. Підприємства мають право подавати фінансову звітність, складену за таксономією фінансової звітності, починаючи із звітного періоду, в якому набирають чинності законодавчі зміни. На вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту, що сприятиме покращенню бізнес-клімату та надходженню інвестицій в країну.

**Висновки з цього дослідження.** Аналіз законодавчих змін доводить, що подання звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі з 1 січня 2019 року, обов'язковість проведення аудиторської перевірки зобов'язань у складі фінансової звітності та її оприлюднення сприятиме надходженню інвестицій, покращенню бізнес-клімату і, як наслідок, збільшенню податкових надходжень.

Однак потребують подальшого дослідження для практичного використання такі питання, як:

- розроблення в майбутньому комплексної моделі виявлення та оцінки аудиторського ризику, що дасть можливість інвестору отримати повну інформацію з допустимим рівнем ризику щодо об'єктивності висловлення думки;

- вдосконалення фінансової звітності в частині подання інформації з визначенням прогнозних даних, що покращить ефективність бізнес-клімату в умовах законодавчих змін та збільшить податкові надходження.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень). zakon.rada.gov.ua/go/2164-19
2. Про аудиторську діяльність: Закон України: Затв. Постановою Верховної Ради України від 22.04.1993 р. № 3125-XII // [Електронний ресурс] – Режим доступу // <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Білуха М.Т. Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.
4. Сорокіна В. Нова модель фінансової звітності для бізнесу // Фінансовий ринок України. – 2011. – № 12. – С. 19–22.
5. Веріга Г., Савро А. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 19–25.
6. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 35–39.
7. Петренко Н.І. Вдосконалення методики надання аудиторських послуг // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1. – С. 78–82.
8. Халченко К.В. Сучасні проблеми аудиту фінансової звітності підприємства // Управління розвитком. – 2011. – № 2. – С. 102–104.
9. Івахів Ю. Композиційні та загальнометодичні аспекти фінансової звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 20–29.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: Затв. Постановою Верховної Ради України від 16.07.199 р. № 996-XIV // [Електронний ресурс] – Режим доступу // <http://zakon.rada.gov.ua>