

9. Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юркевич, Й. С. Завадська. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.

10. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік, оподаткування і звітність

11. Електронний ресурс: [https://buh.ligazakon.net/news/205702\\_natsbank-zmniv-vimogi-do-zdysnennya-kasovikh-operatsiy-v-bankakh-ta-nkasatorskikh-kompanyakh](https://buh.ligazakon.net/news/205702_natsbank-zmniv-vimogi-do-zdysnennya-kasovikh-operatsiy-v-bankakh-ta-nkasatorskikh-kompanyakh)

*Шкуліна Людмила Володимирівна,  
кандидат економічних наук, доцент,  
старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,  
ННЦ «Інститут аграрної економіки»,  
Національна академія аграрних наук України*

## **ОЦІНКА ВПЛИВУ BREXIT ТА COVID-19 НА ДІЯЛЬНІСТЬ РЕГУЛЮЮЧИХ ІНСТИТУЦІЙ В СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

Основні глобальні зміни, які відбулися нещодавно на міжнародному просторі, – вихід Великобританії зі складу ЄС та пандемія COVID-19, вплинули суттєво на діяльність регулюючих інституцій в сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Великобританія до виходу з ЄС (далі – Brexit) входила у склад Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – IASB) та Європейської консультативної групи з питань фінансової звітності (далі – EFRAG), після Brexit країна залишилася тільки у складі однієї регулюючої інституції – IASB.

Враховуючи трирівневу структуру управління IASB, Великобританія також вийшла зі складу моніторингової ради Фонду МСФЗ (IFRS Foundation Monitoring Board), створеної у 2009 р. із представників найбільших ринків капіталів, відповідальних за встановлення форми і змісту фінансової звітності [1]. Це призвело до необхідності подати британському уряду заявку на участь у моніторинговій раді уже не як член Європейської комісії та провести переформатування діяльності Ради з фінансової звітності Великобританії (далі – FRC).

Регламентом ЄС № 2019/685 [2] було передано повноваження Європейській Комісії щодо затвердження та прийняття МСФЗ Державному секретарю Великобританії [3] з подальшим делегуванням цих функцій новому незалежному органу ухвалення стандартів — Схвальній раді Великобританії (далі – УКЕВ) [4].

Згідно з планом регламенту нова УКЕВ є дочірньою компанією FRC, включаючи штатного голову, членів правління за сумісництвом та 12–15 співробітників. А FRC замінено новим Органом з аудиту, звітності та управління (далі – ARGА), підзвітним Парламенту, з новим керівництвом та сильнішими статутними повноваженнями. Таким чином, ARGА забезпечить більш ефективний нагляд за аудиторськими фірмами «Великої четвірки» та буде значимим у діяльності IASB при розробці глобальних стандартів обліку.

Однією з найважливіших відмінностей між FRC та ARGА є те, що новий регулятор має право розслідувати керівників компаній, фінансових директорів, всіх голів аудиторських комісій, незалежно від їх кваліфікації. До цього, FRC регулювала лише діяльність тих, хто мав бухгалтерську кваліфікацію [5].

Тому після закінчення перехідного періоду (з 1 січня 2021 р.) для багатьох постало питання якості проведення обов'язкового аудиту та правової форми британських аудиторських звітів, підготовлених для підприємств на території ЄС [6]. Крім того, з фінансової точки зору, багатьом компаніям доведеться залучати додаткові ресурси для розроблення плану дій, оцінки ризиків, перекваліфікації бухгалтерів, забезпечення інформацією, необхідною для прийняття правильних управлінських рішень у майбутньому.

Водночас уряд Великобританії у супровідному меморандумі зазначив, що "в інтересах Великобританії підтримувати конвергенцію з МСФЗ після виходу з ЄС, враховуючи, що МСФЗ використовуються в усьому світі понад 140 юрисдикціями, в тому числі 15 країнами G20" [7]. Це підтверджує той політичний настрій Великобританії, який призвів до Brexit. Отже, незважаючи на те, що після закінчення перехідного періоду до фінансових звітів додадуться, окрім вимог МСФЗ ЄС, вимоги GAAP Великобританії, щодо останніх очікується поступове наближення до МСФЗ.

Однак, запланована підконтрольність уряду означає, що процес схвалення міжнародних стандартів фінансової звітності буде супроводжуватися їх інтенсивним вивченням, подібно до процесів у ЄС та Австралії. Це допоможе підтримувати одночасно роботу IASB та сприятиме розвитку її стандартів.

У контексті появи пандемії найбільшого економічного удару отримали туристична індустрія (зниження акцій на 6,8%), авіа- (3%–4%) та залізничні перевезення (6,2%), світова торгівля, промисловість, глобальний бізнес, що призвело до реального спаду світового виробництва, зниження попиту і цін на сировину та ресурси.

Як наслідок, розробники МСФЗ змушені були негайно реагувати на такі негативні наслідки COVID-19 (обмеження функціонування, відсутність доходів від реалізації та прибутків) для бізнесу та уточнювати діючі правила МСФЗ для підготовки фінансової звітності у період пандемії, адже лише деякі статті у звітах залишилися незадіяними такою ситуацією, яка склалася в усьому світі та торкнулася діяльності усіх суб'єктів господарювання [8, с. 336-337].

Як показує дослідження [9], найбільшого ускладнення в період пандемії отримали розрахунки очікуваних кредитних збитків (ECL), включаючи велику кількість невизначеностей й суджень. Наприклад, якщо припустити борг дебітора в 1000 гр. од., то в період пандемії ECL можуть мати різні варіанти розрахунків залежно від тривалості карантинних заходів.

Тому у відповідь на прийнятий Європейським органом ринків цінних паперів (ESMA) мораторій на повернення позик 27 березня 2020 р. IASB випустила коротку інструкцію щодо включення таких заборгованостей у розрахунок ECL (табл. 1). Проте представники ESMA вважають МСФЗ 9 достатньо гнучким для достовірного відображення конкретних обставин спалаху COVID-19 та пов'язаних з ним публічних заходів.

**Можливі варіанти розрахунку ECL у період пандемії COVID-19**

<i>Можливі варіанти</i>	<i>Частка збитків при дефолті</i>	<i>Ймовірність дефолту</i>	<i>ECL</i>
Карантин закінчується через 1 місяць	0%	10%	0
Карантин закінчується через 6 місяців	30%*	70%	210
Карантин закінчується через 1 рік	90%	20%	180
Всього	-	-	390

Примітки: \*у розрахунок включено не тільки найбільш ймовірний результат. Для такого випадку, ECL склали б тільки 210 гр. од.

Джерело: авторське подання листа-роз'яснення РМСБО щодо застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» в період пандемії.

Також, крім уточнення МСФЗ 9, у травні 2020 р. IASB випустила нові поправки до МСФЗ 16, пов'язані із COVID-19. Основна їх ідея полягає в тому, що суб'єкти господарювання не повинні обліковувати пільги по оренді (окрім змін у термінах оренди) як модифікацію договору, адже до пандемії будь-які непередбачувані зміни в договірних умовах вимагали значних перерахунків та коригувань у орендних зобов'язаннях, п. 44].

Проте зазначені спрощення діють виключно для звітності за періоди, які починаються після 1 червня 2020 р. (або раніше, якщо звіти не були випущені до 28 травня 2020 р.), і для їх використання орендарі повинні виконати три умови:

- 1) орендна плата є меншою за первісну або залишається незмінною;
- 2) період зниження орендної плати триває до 20 червня 2021 р.<sup>1</sup>;
- 3) інші суттєві зміни в умовах оренди відсутні.

Крім того, якщо орендодавець знизив або взагалі відмінив орендні платежі, то орендар повинен відобразити зменшення відповідних зобов'язань напряму через прибутки/збитки; але, якщо орендодавець надав відстрочку, то такі зменшення продовжують обліковуватися без змін.

Таким чином, швидка реакція регулюючих інституцій на зовнішні виклики та наслідки від них полегшує роботу бухгалтерів, що підтверджується рис. 1.

Отже, вплив глобальних макроекономічних детермінант на розвиток бухгалтерського обліку в частині МСФЗ як на локальному, так і міжнародному рівні відбувся значний. Тепер нова британська система обліку, звітування та аудиту, а також неочікувані негативні наслідки COVID-19 сприятимуть удосконаленню МСФЗ на локальному та міжнародному рівнях, що в контексті впливу на бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут відкриває нові вектори його розвитку та напрямки для подальших наукових досліджень.

<sup>1</sup> Тобто, якщо термін оренди закінчується в грудні 2021 р., і орендодавець надає знижку на всі платежі упродовж 2021 р., то застосовувати такий спрощений підхід неможливо для всієї оренди.

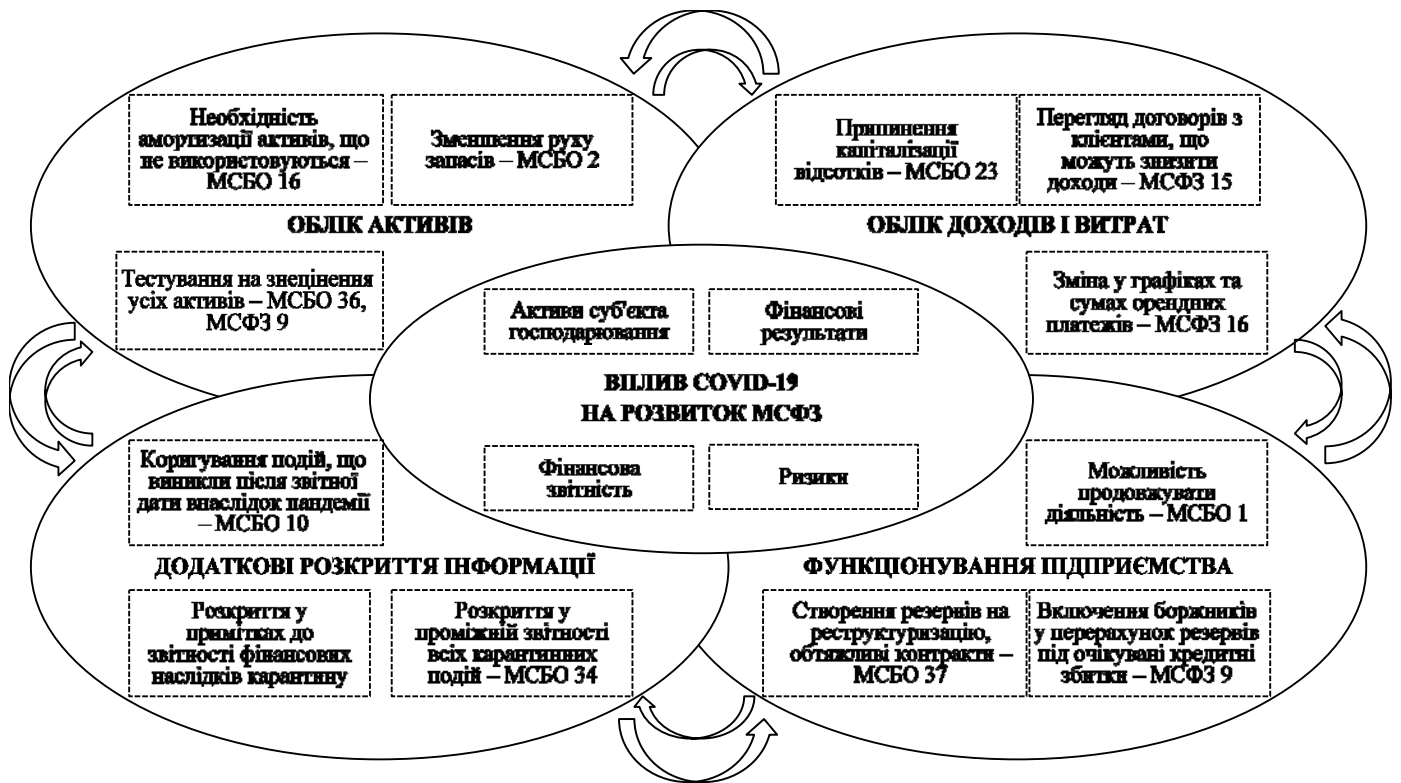


Рис. 1. Вплив COVID-19 на розвиток МСФЗ

### Список використаних джерел

1. IFRS Foundation Monitoring Board [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/groups/ifrs-foundation-monitoring-board>
2. Endorsement of IAS. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.frc.org.uk/endorsement-of-ias>
3. Secretary of State for Business, Energy and Industrial Strategy [Electronic resource]. Retrieved from: [https://en.wikipedia.org/wiki/Secretary\\_of\\_State\\_for\\_Business,\\_Energy\\_and\\_Industrial\\_Strategy](https://en.wikipedia.org/wiki/Secretary_of_State_for_Business,_Energy_and_Industrial_Strategy)
4. UK endorsement of IFRSs post EU-exit [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/news/2019/10/ifass-brexit>
5. Will ARGA restore trust in audit? [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/inquiry-into-audit/commentary-on-audit-reviews/will-arga-restore-trust-in-audit>
6. Implications of Brexit on cooperation within the European audit profession. Accountancy Europe. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.ccab.org.uk/implications-of-brexit-on-cooperation-within-the-european-audit-profession/>
7. Bouvier S. Accounting Matters: EU moves to review standards. IPE magazine March 2020. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.ipe.com/analysis/analysis/accounting-matters-eu-moves-to-review-standards/10024380.article>
8. Шкуліпа Л. В. Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та

практика: монографія. Ніжин: ТПК «Орхідея», 2020. 616 с.

<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3797610>

9. Shkulipa L. The impact of brexit on the further development of ifrs and accounting system in the UK: Advantages and disadvantages. Cogito, 2020, 12(4), стр. 90–113.

*Шульга Світлана Володимирівна,  
доктор економічних наук, професор  
кафедри обліку, аудиту та оподаткування;  
Томченко Анастасія Сергіївна,  
магістрантка,  
спеціальність «Облік і оподаткування»;  
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

## **АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ**

Аудит оплати праці займає масивну частину аудиторської перевірки, який спрямований на відображення повноти, достовірності, законності інформації у первинній документації та фінансовій звітності з дотримання чинного законодавства та встановлених нормативів.

Результатом сформуванням аудиторського висновку є застосування певного переліку аналітичних процедур для виявлення доказів згідно основних завдань.

Завданнями аудиту оплати праці і розрахунків є:

- перевірка обліку особового складу працівників;
- перевірка на дотримання підприємством законодавчих документів про оплату праці;
- перевірка правильності нарахування оплати праці та інших видів оплати;
- перевірка правильності утримань з заробітної плати податків та обов'язкових платежів;
- контроль за правильним і своєчасним перерахуванням утриманих платежів до відповідних державних фондів;
- перевірка порядку і своєчасності сплати працівникам заробітної плати, додаткової плати, премії тощо;
- перевірка правильності відображення в обліку і сплаті депонованої заробітної плати;
- перевірка правильності створення резерву оплати відпусток;
- перевірка розрахунку середньої заробітної плати;
- перевірка повноти відображення операцій з оплати праці в бухгалтерському обліку.

Згідно Міжнародним стандартам аудиту, «аналітичні процедури» означають оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють