

ПОЗИЦІЯ

Аудиторської палати України – органу професійного самоврядування аудиторів щодо застосування окремих положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 № 2164-VIII

За результатами розгляду на засіданні Ради Аудиторської палати України 20.12.2018 р. (протокол № 6) Листа Міністерства фінансів України № 35210-06-5/32299 від 07.12.2018 «Щодо оприлюднення фінансової звітності», з урахуванням нормативно-правових актів таких як:

- Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (із змінами і доповненнями);
- Указ Президента України «Про порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів та набрання ними чинності» від 10.06.1997 № 503/97 (із змінами і доповненнями);
- Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 № 2164-VIII;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами і доповненнями);

та із використанням додаткових матеріалів:

- Рішення Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99;
- Листа Міністерства фінансів України від 27.02.2018 № 35210-06-5/5570 «Про подання та оприлюднення фінансової звітності»;
- Висновку науково-правової експертизи щодо оприлюднення річної фінансової звітності разом з аудиторським висновком від 11.12.2018 № 126/256-е Ради науково-правових експерт при Інституті держави та права ім. В.М. Корецького НАН України.

Рада АПУ повідомляє про наступне.

Законом 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» (далі - Закон) внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV.

Відповідно до абзаців 2-3 частини третьої статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами і доповненнями, які наберуть чинності з 01.01.2019):

«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 своїй веб-сторінці (у повному обсязі).

Інші фінансові установи, що належать 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)».

Частиною 1 ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в редакції, що набрала чинності 01.01.2018, встановлено: *«звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди».*

Отже, на дату набрання чинності абзацами 6,7 пункту 12 розділу I Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 № 2164-VIII, а саме станом на 01.01.2019, звітним періодом буде 2018 рік. При цьому слід зазначити, що Закон не містить чітких процедур щодо порядку подання та оприлюднення річної фінансової звітності за 2018 рік великими підприємствами, які не є емітентами цінних паперів та середніми, а також іншими фінансовими установами, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, що стало підставою для неоднакового розуміння наведених норм практикуючими аудиторами.

Статтею 58 Конституції України визначено: *«Закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи».*

У Рішенні Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99 (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) зазначено, що дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.

Отже, за загальним правилом закон зворотної сили не має. Це правило надає визначеності і стабільності суспільним відносинам. Це означає, що закони поширюють свою дію тільки на ті відносини, які виникли після набуття законами чи іншими нормативно-правовими актами чинності.

Винятки з цього правила рідкісні і допускаються:

- а) за наявності вказівки в законі про надання йому (або окремим статтям) зворотної сили;
- б) у загальному правилі про неодмінне надання зворотної сили кримінальному закону, який скасовує або пом'якшує кримінальну відповідальність.

Частиною 4 Указу Президента України «Про порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів та набрання ними чинності» від 10.06.1997 № 503/97 (із змінами і доповненнями) встановлено, що *«нормативно-правові акти Верховної Ради України і Президента України набирають чинності через десять днів з дня їх офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самими актами, але не раніше дня їх опублікування в офіційному друкованому виданні».*

Листом від 27.02.2018 № 35210-06-5/5570 «Про подання та оприлюднення фінансової звітності» Міністерство фінансів України повідомило, що для забезпечення порівнянності показників фінансової звітності підприємств, які вперше застосовують МСФЗ з датою переходу 01.01.2018 р., такі підприємства перераховують проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2018 рік, включаючи вступний баланс на 01.01.2018 р. за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ 1. Починаючи з 01.01.2019 р., зазначені підприємства складають проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2019 рік за МСФЗ. При цьому в

якості порівняльної інформації в проміжній фінансовій звітності, річній фінансовій звітності та консолідованій фінансовій звітності за 2019 рік використовуються показники фінансової звітності за 2018 рік, трансформованої відповідно до вимог МСФЗ.

Статтю 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» викладено в новій редакції відповідно до пункту 12 розділу I Закону 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», пунктом 1 розділу II якого встановлено, що цей Закон набирає чинності з 1 січня 2018 року, крім абзаців шостого і сьомого пункту 12 розділу I цього Закону, які набирають чинності з 1 січня 2019 року.

Таким чином, оприлюднення річної фінансової звітності та річної консолідованої фінансової звітності за 2017 рік здійснюється у порядку, встановленому Законом у редакції, яка діяла до 01.01.2018 р.

В Листі Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 35210-06-5/32299 зазначається, що *«з метою надання впевненості щодо показників фінансової звітності підприємств, наведених в абзаці другому частини третьої статті 14 Закону, які вперше застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) з датою переходу 01.01.2018 та перераховують проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2018 рік, включаючи вступний баланс на 01.01.2018 за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», доцільно оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на веб-сторінці починаючи з фінансової звітності за 2018 рік».*

На підставі вищенаведеного, з урахуванням інформації, викладеної в листах Міністерства фінансів України, Аудиторська палата України вважає що великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства, а також інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств не пізніше ніж до 1 червня 2019 року оприлюднюють річну фінансову звітність за 2018 рік разом з аудиторським висновком на своїй/власній веб-сторінці (у повному обсязі) відповідно до вимог абз. 2-3 частини 3 ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV в редакції, яка набере чинності 01.01.2019 р.
