

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

Гусак Марія Василівна

**Особливості формування фінансової звітності
в країнах ЄС / Features of the financial reporting in
EU countries**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Міжнародний облік

Магістерська робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Виконала студентка групи
ОМом-21
М.В. Гусак

Науковий керівник:
к.е.н., Мельник Н.Г.

Магістерську роботу допущено до
захисту
“ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри
_проф. Лучко М.Р. _____

Тернопіль – 2018

АНОТАЦІЯ

Гусак М.В. Особливості формування фінансової звітності в країнах ЄС.
– Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня “магістр” за спеціальністю – 071 – облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, 2018.

В магістерській роботі розглянуто теоретичні аспекти організації та методики формування фінансової звітності в країнах ЄС, досліджено практичний досвід щодо організації та методики формування фінансової звітності в країнах ЄС та розглянуто можливості удосконалення теоретичних засад та діючої практики формування фінансової звітності в країнах ЄС та в контексті імплементації досвіду в Україні.

ANNOTATION

Hysak M.V. Features of financial reporting in EU countries. - The manuscript.

Study on obtaining the educational-qualification level «Master» in the specialty 071 - Accounting and taxation. - Ternopil National Economic University, 2018.

In the master's thesis the theoretical aspects of organization and methods of financial reporting formation in the EU countries are considered, practical experience in organization and methods of financial reporting formation in the EU countries is investigated and possibilities of improvement of theoretical principles and current practice of financial reporting in the EU countries and in the context of implementation of experience in Ukraine.

РЕЗЮМЕ

Магістерська робота містить три розділи, висновки та пропозиції, список використаних джерел, викладена на 114 сторінках, містить 7 рисунків та 15 таблиць, 2 додатки.

Мета магістерської роботи. Виходячи з актуальності теми роботи, її метою виступає дослідження особливостей формування фінансової звітності в країнах ЄС.

Об'єктом дослідження виступає формування фінансової звітності в країнах ЄС.

Предметом дослідження є методологічні та методичні аспекти формування фінансової звітності в країнах ЄС.

Одержані висновки та їх новизна: Практична цінність результатів дипломної роботи полягає в тому, що отримані в процесі проведення дослідження результати, висновки та пропозиції можуть бути використані для удосконалення звітності, яка формується вітчизняними підприємствами на основі досвіду країн ЄС.

Ключові слова: методика, звітність, МСФЗ.

RESUME

The master's thesis contains three sections, conclusions and proposals, a list of sources used, set out on 114 pages, contains 7 figures and 15 tables, 2 annexes.

The purpose of the master's work. Based on the relevance of the topic, its purpose is to study the peculiarities of financial reporting in the EU countries.

The object of the study is the formation of financial reporting in the EU.

The subject of the study is the methodological and methodological aspects of financial reporting in the EU.

The conclusions obtained and their novelty: The practical value of the results of the thesis is that the results, conclusions and proposals received during the research can be used to improve the reporting formulated by domestic enterprises based on the experience of the EU countries.

Key words: methodology, reporting, IFRS

ЗМІСТ

	стор.
Вступ	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти фінансової звітності в країнах ЄС	6
1.1 Сучасні тенденції розвитку обліку та фінансової звітності в світі	6
1.2 Історичні передумови розвитку обліку і фінансової звітності в країнах ЄС	19
1.3 Нормативне та інституційне регулювання фінансової звітності в країнах ЄС	33
Висновки до розділу 1	46
РОЗДІЛ 2. Методика та організація формування фінансової звітності в країнах ЄС	47
2.1 Вплив МСФЗ на формування звітності в країнах ЄС	47
2.2 Особливості облікової політики країн ЄС в контексті фінансової звітності	61
2.3 Сучасні підходи до формування фінансової звітності в країнах ЄС	70
Висновки до розділу 2	79
РОЗДІЛ 3. Досвід формування фінансової звітності в різних країнах ЄС	80
3.1 Розвиток бухгалтерського обліку в країнах центральної та східної Європи	80
3.2. Оцінка можливостей та перспектив застосування європейського досвіду щодо формування звітності в Україні	89
Висновки до розділу 3	99
Висновки та пропозиції	100
Список використаної літератури	103
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність гармонізації у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності зростає у зв'язку з розширенням Європейського Союзу, яке відбулося 1 травня 2004 р. та відкрило нові перспективи для партнерства, економічної інтеграції й співробітництва України і Європейського Союзу. Конкретні заходи у цьому напрямі містить План дій „Україна-ЄС” від 21 лютого 2005 р., який охоплює часові рамки у три роки. Зокрема, ЄС наголошує на необхідності адаптувати та забезпечити ефективну імплементацію основних принципів відповідних міжнародних правил і стандартів, а також правил і стандартів ЄС.

У липні 2002 року були прийняті нормативні акти, що вимагали від усіх компаній Європейського Союзу (ЄС), що мають цінними паперами, що торгуються на регульованому ринку, готувати консолідовану фінансову звітність за звітні періоди, що починаються 1 січня 2005 року або після цієї дати відповідно до МСФЗ. Метою європейських директивних органів було зробити фінансову звітність європейськими компаніями, що зареєстровані на біржі, більш прозорими та порівнянними, а також щоб ринки капіталу в ЄС могли працювати більш ефективно. Однак аналіз публікацій вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить, що питання узгодження фінансової звітності з вимогами ЄС не були об'єктом серйозного дослідження.

Реформування економіки України поставило перед підприємствами низку завдань, характерних для ринкових господарських відносин: пошук джерел фінансування та надійних контрагентів, забезпечення прибутковості функціонування тощо. Розвиток міжнародних ринків веде до інтернаціоналізації національної економіки. Все частіше українські компанії виходять на світові ринки капіталу, залучають зарубіжні інвестиції або іноземних інвесторів. Для цього необхідно формувати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів. Іноземним компаніям, які функціонують на національному ринку, та українським компаніям з іноземними інвестиціями також потрібна фінансова звітність, складена згідно

з міжнародними стандартами. Тому доцільно гармонізувати національну систему бухгалтерського обліку з міжнародною практикою.

Вирішенню цієї проблеми присвячені роботи С. Голова, І. Бенько, Ф. Бутинця, В. Костюченко, М. Лучка, В. Швеця. Проте важливі питання щодо методології формування фінансової звітності в умовах євроінтеграційних процесів залишаються досі невирішеними. Це стосується насамперед гармонізації фінансової звітності, а також визначення основних шляхів її удосконалення з урахуванням досвіду країн ЄС. Такий підхід вимагає вивчення і порівняльного аналізу національних систем обліку та їх законодавчого і нормативного регулювання. Тому обрана тема магістерської роботи є актуальною.

Мета і завдання дослідження. Мета магістерської роботи – висвітлити основні напрямки гармонізації звітності в країнах ЄС.

Головними завданнями магістерської роботи є:

- обґрунтувати значення звітності в системі управління;
- дослідити основні закономірності розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності в світі в умовах глобалізації;
- описати діюче законодавче і нормативне регулювання звітності в ЄС;
- вивчити особливості та необхідність гармонізації звітності в країнах ЄС;
- охарактеризувати взаємозв'язок МСФЗ з регулюванням обліку в ЄС;
- обґрунтувати переваги та недоліки гармонізації в країнах ЄС;
- обґрунтувати напрямки удосконалення і розвитку звітності в Україні з використанням прогресивного досвіду країн ЄС;
- визначити перспективи застосування МСФЗ в Україні.

Предмет та об'єкт дослідження. Предметом дослідження є діюча методика та організація фінансової звітності в країнах ЄС. Об'єктом дослідження є фінансова звітність країн ЄС.

Методи і методика дослідження. Основним принципом проведеного дослідження є діалектичний системний підхід до узагальнення та вивчення

інформації за напрямком магістерського дослідження. В процесі написання роботи використано методи систематизації, узагальнення, аналізу, синтезу, деталізації, групування, вивчено та узагальнено праці вітчизняних та зарубіжних вчених, законодавчі та нормативні акти.

Практичне значення одержаних результатів. Завдяки докладному вивченню, узагальненню і проведеному аналізу існуючих наукових досліджень було виявлено, що немає жодного сумніву щодо необхідності адаптації системи фінансової звітності саме МСФЗ, особливо з врахуванням досвіду ЄС.

Наукова новизна результатів дослідження. В результаті проведення дослідження отримано результати, які мають наукову новизну:

– зроблено порівняльну характеристику вітчизняної та зарубіжних систем бухгалтерського обліку на прикладі країн-членів ЄС та країн центральної та східної Європи;

– вивчено вплив факторів, які зумовлюють відмінності у розвитку систем звітності різних країн ЄС;

– охарактеризовано зв'язок МСФЗ із регулюванням обліку в ЄС;

– обґрунтовано напрямки розвитку і удосконалення фінансової звітності в Україні з використанням досвіду ЄС.

Обсяг та структура магістерської роботи. Магістерська робота викладена на 119 сторінках, складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел у кількості 104 найменувань, містить 15 таблиць, 7 рисунків.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження апробовані у вигляді публікації на тему: Гусак, М. В. Особливості формування фінансової звітності в країнах ЄС [Текст] /М. В. Гусак // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 42-44.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В КРАЇНАХ ЄС

1.1 Сучасні тенденції розвитку обліку та фінансової звітності в світі

Найхарактернішою закономірністю сучасного світу є зростання зовнішньоекономічних зв'язків країн з різним ступенем розвитку. Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи та характер економічного та соціального розвитку, на загальний економічний та політичний стан. Тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Становлення та розвиток цих відносин – це безпосередній результат поступової інтернаціоналізації виробництва та формування ринку.

Відображення міжнародних економічних відносин передбачає вивчення, узагальнення та аналіз міжнародної системи обліку та звітності, стандартів, рекомендацій та положень міждержавних та професійних організацій. Це пояснюється рядом таких причин.

1. Рівень розвитку та характер сучасних продуктивних сил зазнає динамічних змін під впливом змін у науці і техніці, що у свою чергу спричинює необхідність перегляду концепцій управління з метою формування достовірної обліково-аналітичної інформації.

2. У господарських структурах відбувається значний рух продуктивних сил у національних та інтернаціональних масштабах, що змінює погляди стосовно замкнутості облікових систем.

3. Високий рівень інтернаціоналізації виробництва сформував міжнародний поділ праці, який об'єднує відокремлене виробництво окремих країн і поступово виводить його на міжнародний рівень. Це вимагає об'єднання принципів формування та надання облікових даних користувачам у різних країнах.

4. На основі міжнародного поділу праці розширюється сфера обміну в формі міжнародної торгівлі та вкладення капіталів в економіку інших країн.

Це потребує дотримання певних облікових стандартів та принципів на міжнародному рівні.

Вищезазначене має значний вплив на організацію бухгалтерського обліку, головною метою якого стає інформаційне моделювання процесів управління, а також встановлення цілей діяльності та вибору шляхів їх досягнення. Таким чином, завдання міжнародної системи обліку та звітності зводяться до відображення господарської діяльності та збереження власності суб'єктів міжнародних економічних відносин. Загалом завдання міжнародної системи обліку та звітності можна представити таблицею 1.1.

Таблиця 1.1

Завдання міжнародної системи обліку та звітності

Зміст завдання	Рівень підприємства	Рівень міжнародний
Бухгалтерський облік як засіб реалізації господарської діяльності	Констатація фактів господарської діяльності, збереження власності	Розрахунок статистичних даних, податків, бюджетних виплат, міжнародні порівняння та контракти
Бухгалтерський облік як засіб контролю господарської діяльності	Визначення цілей та варіантів використання ресурсів	Балансування ресурсів, розподіл інвестицій та капіталовкладень
Бухгалтерський облік як засіб активізації людського фактора	Встановлення та облік соціальної відповідальності, використання даних бухгалтерського обліку в системі мотивації участі людини в господарському процесі підприємства	Встановлення та облік економічної відповідальності за міжнародними контрактами, використання даних бухгалтерського обліку як засобу міжнародного економічного спілкування

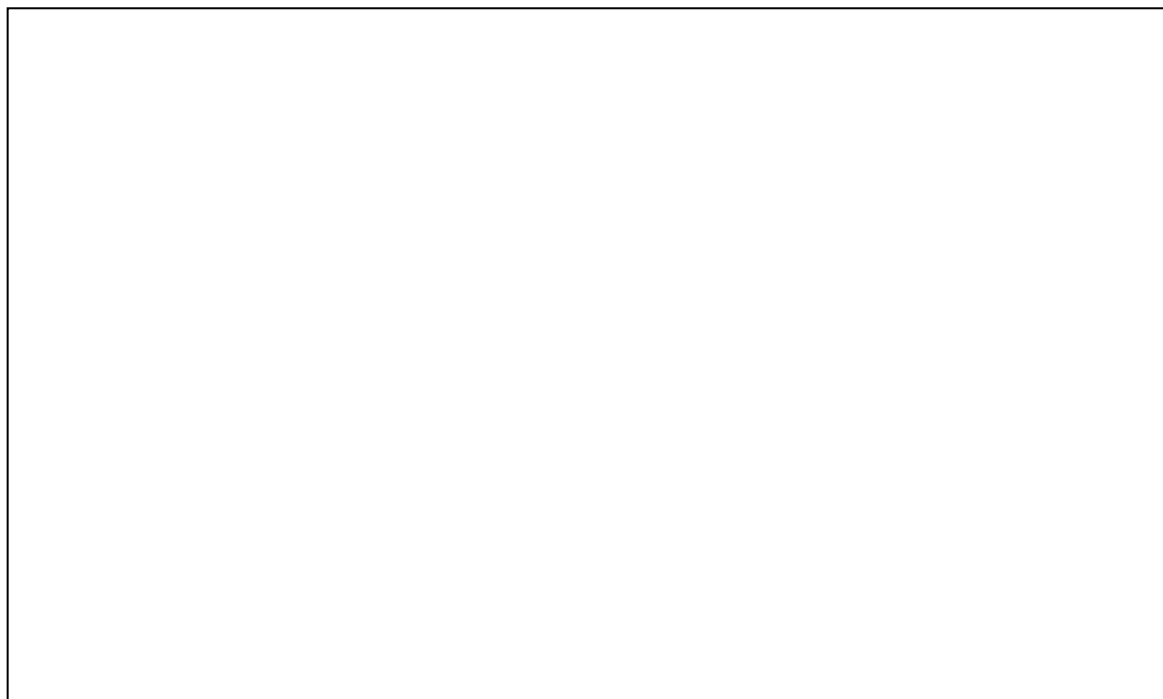
Примітка. Сформовано самостійно

На систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності впливають велика кількість чинників економічного, правового, культурного та іншого характеру, а також ті завдання, які ставлять перед нею користувачі інформації. Щоб зрозуміти, як у кожній конкретній країні розвивається система бухгалтерського обліку і звітності, доцільно визначити ті фактори, які впливають на особливості створення і функціонування таких систем, зокрема:

1. Провідні теорії і професійні організації.
2. Економічні наслідки від прийняття тої чи іншої системи.

3. Загальна економічна ситуація в країні.
4. Податкова політика.
5. Національні особливості.
6. Користувачі та мета, яку вони ставлять перед собою.
7. Юридична сфера.
8. Джерела фінансування.
9. Мова.
10. Вплив інших країн.
11. Вплив загальної атмосфери в країні (напружена чи спокійна).

Бухгалтерський облік визначає середовище, в якому він функціонує. У кожній країні є своя історія, цінності, політична система. Аналогічно можна сказати і про бухгалтерський облік. Так, принципи організації бухгалтерського обліку та звітності в різних країнах значно відрізняються між собою.



Примітка. Сформовано самостійно.

Рис. 1.1 Причини та наслідки міжнародних відмінностей обліку та звітності

Ці відмінності зумовлені як існуванням різних форм господарської діяльності, так і впливом на практику обліку зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних та ін.). Проте певна подібність «навколишнього середовища» у двох різних країнах, як правило зумовлює і наявність багатьох спільних рис у застосовуваних ними системах бухгалтерського обліку.

Американська бухгалтерська асоціація виділяє вісім ознак, які впливають на створення системи: політична система, економічна система, рівень економічного розвитку, цілі фінансової звітності, авторство облікових стандартів, принципи і рівень професійної підготовки і сертифікації, система контролю за виконанням професійних та етичних стандартів, користувачі облікової інформації [57, с. 21-26].

Ф. Бутинець та його співавтори з цього приводу зазначають, що на облік впливають політична, економічна та правові системи країни, а також культура і клімат у суспільстві та вплив професійних бухгалтерських об'єднань [11, с. 18].

К. Робертс (C. Roberts), М. Вітман (P. Weetman), П. Гордон (P. Gordon) та К. Ноубс (C. Nobes) і Р. Паркер (R. Parker) виділили політичні, економічні та культурні фактори, що впливають на формування та розвиток системи бухгалтерського обліку та звітності. Ці фактори є взаємопов'язаними, взаємообумовленими, і лише їх комплексна взаємодія формує унікальність окремої системи бухгалтерського обліку і звітності певної держави. До основних політичних факторів відносять:

– організацію політичної влади в країні: ліберально-демократична або авторитарна. Головна проблема економік перехідного етапу – це підвищена роль держави. Централізована система обліку та управління не відрізняється гнучкістю. Інформація, що надається фірмами, не слугує інтересам осіб, які приймають рішення, оскільки працівники держапарату вважають, що такі рішення можуть суперечити державним інтересам [8, с. 67];

– законодавство, яке може бути кодифікованим (побудованим на основі Римського права) або представленим у вигляді загального (прецедентного) права.

До економічних факторів відносять: способи фінансування діяльності підприємства, податкову систему, форми і розміри підприємств, форму власності, рівень бізнес-активності, відкритість економіки тощо [61, с. 59].

Вплив культурних факторів на систему бухгалтерського обліку і звітності розглянув і класифікував Г. Хофстед (G. Hofstede) [103]. Він описав їх за допомогою чотирьох вимірів: співвідношення індивідуалізму та колективізму; дистанція влади; співвідношення жіночності та мужності; ставлення до невизначеності. У країнах із високим рівнем уникнення невизначеності та індивідуалізмом система бухгалтерського обліку є більш консервативною й орієнтується на задоволення потреб обмеженого кола користувачів. Г. Хофстед стверджував, що у країнах із високим індексом мужності суспільство орієнтується на результат, і, навпаки, у країнах із високим індексом жіночності – на загальний добробут країни. Отже, у першому випадку система бухгалтерського обліку буде орієнтуватися на консервативність та інтереси обмеженого кола користувачів, а у другому – на ліберальний підхід та інтереси широкого кола користувачів.

М. Метьюс і М. Перера [55, с. 548], посилаючись на Г. Ноубса та Р. Ноубса, в основу класифікації систем бухгалтерського обліку поклали такі методи складання фінансової звітності (таблиця 1.2):

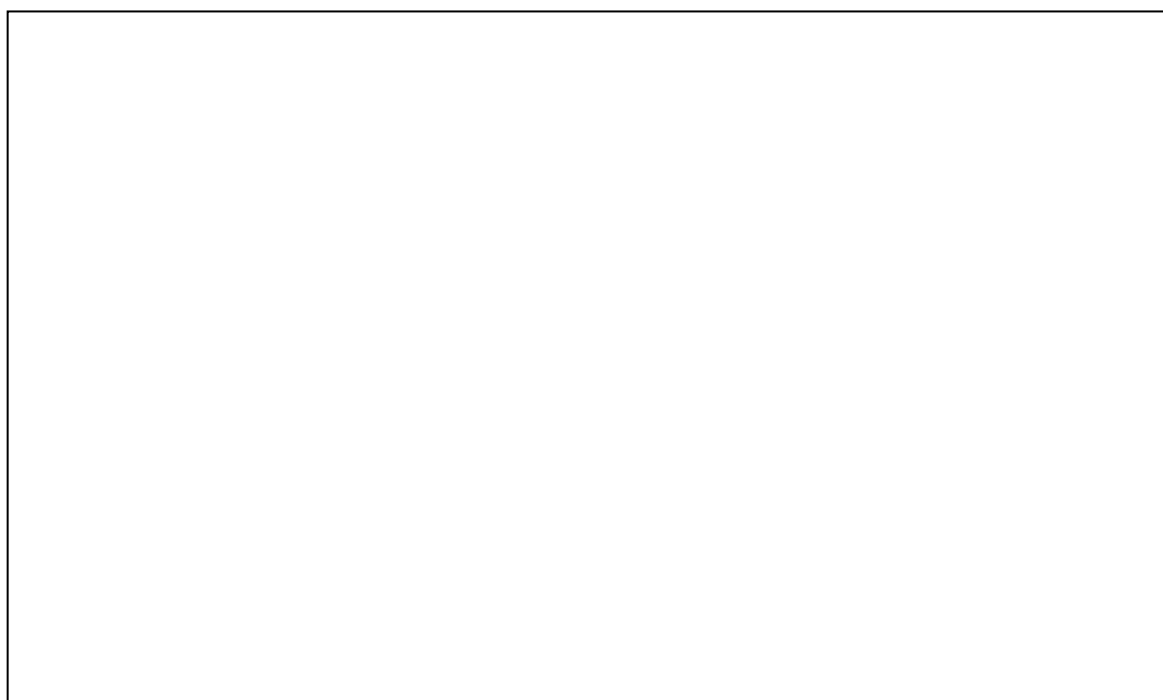
М. Метьюс та М. Перера, посилаючись на висловлювання Г. Мюллера та інших авторів, вказують, що в зв'язку з названими ознаками можна виділити п'ять регіонів впливу: британський; франко-іспано-португальський; германо-нідерландський; американський; комуністичний [55, с. 548].

Вплив цих чинників зумовив відмінності між собою окремих систем, які стосуються організаційних, методологічних, суспільних, правових та інших аспектів. Автори, які опублікували роботи з цього приводу, називають різну кількість систем обліку. В. Ткач та М. Ткач [86, с. 25] наводять дані про

те, що найпоширенішими системами бухгалтерського обліку є системи країн Східної Європи (15 країн), Європейського співтовариства (12), англосаксонська (14), французька (18), Африканської бухгалтерської ради (23). Кожна з них будується на різних засадах, має різну мету та різні методи обчислення прибутку.

Таблиця 1.2

Класифікація систем обліку та фінансової звітності



Примітка. Узагальнено самостійно.

Отже, якщо вважати ідею впливу «навколишнього середовища» на систему бухгалтерського обліку правильною, то країни з подібними соціально-економічними умовами і системи обліку повинні мати багато спільного. Нині у світі склалися кілька організаційних моделей обліку:

1) англосаксонська (британо-американська) система, у формуванні якої ключова роль належить Великій Британії, США і Нідерландам. Тут активний розвиток акціонерної власності привів до того, що фінансова звітність розглядається як основне джерело інформації для інвесторів і кредиторів. Майже всі компанії присутні на ринку цінних паперів, і вони безпосередньо зацікавлені в наданні об'єктивної інформації про своє фінансове становище.

Англосаксонська концепція обліку була згодом „експортована” у колишні англійські колонії і найближчим торговим партнерам Великої Британії та США. Сьогодні її використовують Австралія, Багами, Барбадос, Бенін, Бермуди, Ботсвана, Венесуела, Гана, Гонконг, Домініканська Республіка, Замбія, Зімбабве, Ізраїль, Індія, Індонезія, Ірландія, Канада, Кенія, Кіпр, Колумбія, Ліберія, Малаві, Малайзія, Мексика, Нігерія, Нова Зеландія, Пакистан, Панама, Папуа-Нова Гвінея, Пуерто-Рико, Сінгапур, Танзанія, Тринідад і Тобаго, Уганда, Фіджі, Філіппіни, країни Центральної Америки, ПАР, Ямайка;

2) багато вчених і практиків пропонують здійснювати реформу, керуючись чинним законодавством. Іншими словами, вони виступають за збереження континентальної моделі, на основі якої формувалася українська система бухгалтерського обліку й звітності. Родоначальниками цієї моделі вважають країни континентальної Європи і Японію. Тут специфіка бухгалтерського обліку зумовлена двома чинниками: орієнтація бізнесу на великий банківський капітал і відповідність вимогам податкових органів. Залучення інвестицій здійснюється з безпосередньою участю банків, і тому фінансова звітність компаній призначена передусім для них, а не для учасників ринку цінних паперів. У континентальній моделі на порядок складання звітності значно впливають державні органи, що пояснюється пріоритетністю завдання держави щодо збирання податків. Цю модель використовують Австрія, Алжир, Ангола, Бельгія, Буркіна-Фасо, Кіт д'Івуар, Гвінея, Греція, Данія, Єгипет, Заїр, Іспанія, Італія, Камерун, Люксембург, Малі, Марокко, Норвегія, Португалія, Сенегал, Сьєра-Леоне, Того, Швейцарія, Швеція, Японія.

3) окремо можна виділити південноамериканську модель. Значний вплив на становлення бухгалтерського обліку в південноамериканських країнах мали інфляційні процеси. Тому відмітною характеристикою цієї моделі є метод коригування показників фінансової звітності з урахуванням зміни загального рівня цін. Поправка на інфляцію необхідна для

забезпечення достовірності поточної фінансової інформації (особливо щодо необоротних активів). Коригування звітності орієнтоване на потреби держави щодо виконання прибуткової частини бюджету. Південноамериканська модель застосовується в Аргентині, Болівії, Бразилії, Гайані, Парагваї, Перу, Уругваї, Чилі й Еквадорі.

Крім перелічених моделей, деякі країни використовують змішані системи з національною специфікою. Так, фахівці виділяють ісламську модель, яка розвивалася під сильним впливом мусульманської релігії. Вона має деякі особливості, зокрема, забороняється отримання фінансових дивідендів заради власне дивідендів, а при оцінці активів і зобов'язань перевага надається ринковим цінам.

Закінчуючи розгляд існуючих моделей бухгалтерського обліку, слід підкреслити, що наведена класифікація надто умовна – не існує і двох країн із повністю ідентичними системами обліку.

На наш погляд, при виборі моделі слід насамперед виходити з потреби у забезпеченні найефективнішої інтеграції українських підприємств у світову економіку. При цьому під ефективністю розуміють забезпечення оптимального співвідношення між економічною вигодою від переходу до нової моделі бухгалтерського обліку (зміни старої моделі) і витратами, пов'язаними з її впровадженням (змінною). Крім того, розбіжності між існуючими моделями повинні оцінюватися на підставі якогось об'єктивного критерію, Таким критерієм може бути ступінь кореляції даних фінансового обліку та реальної економічної ситуації у конкретній країні.

Чим сильніша кореляція між реальною економічною ситуацією й показниками фінансової звітності, що складається в рамках вибраної моделі бухгалтерського обліку, тим легше обґрунтувати потребу у переході до певної моделі.

Наявність такої кількості систем обліку свідчить про значні відмінності методологічних, методичних, організаційних засад побудови бухгалтерської інформації в кожній конкретній країні, потребує в кожній з них значної

підготовчої роботи для створення належної системи обліку, яка б відповідала потребам ринкової економіки.

Ураховуючи те, що цей процес вже почався і продовжується, насамперед слід визначити, яка мета побудови такої системи обліку.

На нашу думку, мету системи обліку було сформовано в Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів, підготовлених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). В передмові до Концептуальних основ зазначено: „Фінансові звіти складаються багатьма підприємствами і надаються зовнішнім користувачам у багатьох країнах світу. І хоча такі фінансові звіти можуть виглядати однаково, вони відрізняються один від одного, оскільки кожна країна має свої соціальні, економічні та законодавчі особливості. Крім того, при встановленні національних вимог беруться до уваги потреби різних користувачів. Це розмаїття обставин призвело до використання різних визначень елементів фінансових звітів... Воно спричинило також використання різних критеріїв визначення статей фінансових звітів та різних баз оцінки. Це вплинуло й на обсяг фінансових звітів та розкриття інформації. КМСБО просив звузити ці відмінності шляхом гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних зі складанням і поданням фінансових звітів” [20, с. 90]. Наведені висловлювання визначають основні напрями розвитку бухгалтерського обліку і потребують належних наукових розробок, передусім щодо гармонізації.

М. Метьюс і М. Перера, узагальнюючи власні думки та погляди інших авторів, зазначають, що „необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною”. Така гармонізація дасть змогу: підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн; активізувати оборот капіталу; підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку; скоротити витрати на складання бухгалтерської звітності багатонаціональними корпораціями; посилити дієвість соціального контролю

над міжнародними корпораціями; більш оптимально розподіляти світові ресурси [55, с. 564].

Ф. Буțineць по-іншому сформулював ці завдання, зазначаючи, що ув'язка показників системи бухгалтерського обліку і звітності зумовлює необхідність забезпечення: ретельності та вірогідності бухгалтерських даних; порівняння даних бухгалтерського обліку в часі та просторі (на державному й міжнародному рівнях); однозначної інтерпретації фінансової інформації [8]. Проти таких доказів важко заперечити. Дійсно, при створенні належної системи обліку, яка б давала можливість збирати і обробляти інформацію, що відповідає вимогам фінансової звітності всіх країн, значно спрощується, полегшується робота бухгалтерії, підвищується достовірність інформації.

М. Метьюс і М. Перера стверджують, що в сучасних умовах цю роботу можна виконати за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку, розуміючи під ними таке:

гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей;

стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку;

уніфікація – це вилучення альтернативних методів обліку господарюючих операцій, подій та обставин [55, с. 565].

На нашу думку, така деталізація понять та гармонізації обліку дає змогу певною мірою розподілити обов'язки щодо розвитку бухгалтерського обліку у світі.

Так, Комітет з розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку поставив собі за мету добиватися порівнянності звітності на міждержавному рівні розробкою міжнародних стандартів та їх подальшим уточненням, а також здійсненням заходів щодо їх поширення. Основний шлях поліпшення стандартів члени Комітету вбачають у розробці нових стандартів, а також в уточненні існуючих, зокрема коригуванням за

допомогою обмеження застосування альтернативних методів обліку [55, с. 565-567].

М. Метьюс та М. Перера зазначають, що в подальшому діяльність Комітету буде спрямована на посилення свого впливу на процеси впровадження міжнародних стандартів, зокрема, з позицій статусу бухгалтерської професії та підтримки англо-американської філософії саморегулювання. У цьому напрямі мають працювати міжнародні та національні комісії з цінних паперів з тим, щоб вони могли торгувати цими паперами на світових фондових ринках, використовуючи для складання звітності уніфіковані стандарти, що дає можливість інвесторам під час оцінювання фінансового стану компаній користуватися тільки однією системою стандартів, що сприятиме підвищенню ефективності фондового ринку та зменшенню витрат на збирання та обробку інформації.

Одночасно слід визнати, що проти міжнародних стандартів бухгалтерського обліку виступають багато авторів, пояснюючи це тим, що національні стандарти мають одночасно відповідати міжнародним і водночас враховувати унікальність місцевих умов діяльності підприємств.

Щодо гармонізації стандартів бухгалтерського обліку, то, безумовно, відмінності в бухгалтерському обліку, які стимулюються і виправдовуються соціальним оточенням, йдуть у розріз зі спробами гармонізації бухгалтерського обліку на світовому ринку. Проблема криється саме тут. У подальшому М. Метьюс та М. Перера, посиляючись на існуючі погляди, зазначають, що „гармонізація бухгалтерського обліку доцільна, якщо вона здійснюється у регіональній структурі, тобто в рамках групи країн із подібними соціально-економічними та політичними умовами” [55, с. 570-571]. В підтвердження цього вони наводять думки інших авторів (Чоя, Коупланда, Ватчера, Мюллера), які засвідчують, що особливості економічного механізму господарювання, торгових відносин між собою тощо у країнах певного регіону (як приклад наведено групу країн південно-східного регіону) створили умови для виникнення подібних систем

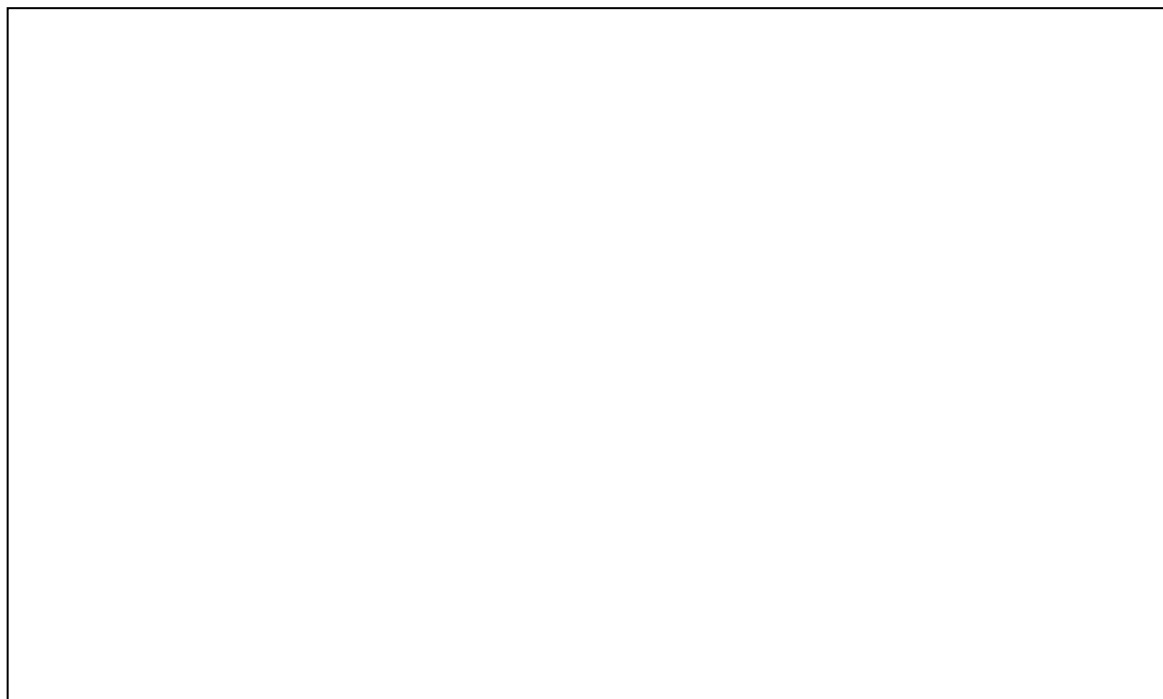
бухгалтерського обліку, що дає змогу спростити вирішення проблем щодо гармонізації бухгалтерського обліку на світовому рівні завдяки: а) управлінню бухгалтерським обліком всередині групи країн; б) створенню міжнародних бухгалтерських стандартів для регіонального рівня; в) ознайомленню IASC та інших регіональних груп зі специфічними проблемами регіону.

Дійсно, такий напрям розвитку обліку слід вважати перспективним. Підтвердженням цього є приклад країн Європи щодо розробки четвертої та сьомої Директив, які мають силу закону, завдяки чому було досягнуто значно більшого прогресу, ніж будь-якою іншою регіональною групою. Одночасно країни ЄС прагнуть досягти подібності у взаємовідносинах між своїми членами, а також у побудові бухгалтерського обліку.

Не дивлячись на очевидну необхідність узгодження національних систем регулювання обліку з міжнародними стандартами, необхідно підкреслити, що прості спроби вилучення та переносу бухгалтерських принципів інших країн чи механічне використання облікових стандартів КМСБО, не можуть дати бажаних результатів в силу ряду причин. Передусім необхідно враховувати розбіжності у рівні економічного розвитку країн, які виявились наслідком багатовікових культурних і національних традицій. Крім того, слід додати, що неадекватність бухгалтерської термінології, відсутність достатньої кількості спеціалістів, спроможних вести облік за іншими стандартами, і загальнодоступної навчальної літератури. Внаслідок зазначених причин, спроби буквальної інтеграції і тим більше уніфікації обліку за якими-небудь єдиними стандартами представляються неможливими. Ось чому за кордоном гостро постало питання щодо гармонізації обліку (рис. 1.2).

Гармонізація правил ведення обліку і складання звітності покликана забезпечувати відповідність складу і змісту бухгалтерських звітів вимогам більшості користувачів. Необхідність гармонізації очевидна, а ось що стосується можливості, то це питання постає досить складним в силу вище

зазначених причин. Слід підкреслити, що методологічні проблеми у процесі гармонізації принципів регулювання обліку, які діють у різних національних системах бухгалтерського обліку, обумовлені не стільки відмінностями в техніці обліку, скільки різною правовою основою.



Примітка. Сформовано на основі [94, с.158]

Рис. 1.2 Значення гармонізації для розвитку принципів та стандартів обліку і звітності

З метою формування концепції розвитку обліку в країнах ЄС була сформована дослідницька група з проблем бухгалтерського обліку. Її діяльність розглядалась як складова частина програми гармонізації національних версій Закону про компанії. Результати цієї роботи опубліковані у вигляді нормативних документів, які були включені кожним членом ЄС до свого національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Для заохочення фінансової діяльності і активізації зусиль по накопиченню капіталу експерти ЄС займаються вирішенням проблеми узгодженості обліку в рамках співтовариства, що є частиною більш широкої програми уніфікації загальних принципів економічної діяльності. Зусилля ЄС в цьому напрямі унікальні, так як реалізація може кардинально змінити

умови життя людини і функціонування бізнесу в Європі. Оскільки дана робота будується на законодавчій основі, виконання рішень по узгодженню умов функціонування бізнесом є обов'язковим для всіх компаній. Таким чином будь-яка діяльність, в тому числі і в сфері бухгалтерського обліку, повинні виконуватися в контексті рішень і вимог ЄС.

1.2 Історичні передумови розвитку обліку і фінансової звітності в країнах ЄС

Найдавніші записи людської цивілізації свідчать про те, що посада управлінця і ведення фінансових звітів були атрибутами повсякденного життя і облік складав основу ефективної діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта. Коли говорять “управляти”, мають на увазі дії його керівника підприємства, направленні на досягнення певної мети. Управлінський апарат складають менеджери, фінансисти, плановики, власники, інвестори, банкіри, бухгалтери – всі, хто так чи інакше вступає в ділове життя. Головне завдання апарату управління полягає в тому, щоб отримати, обробити, проаналізувати, оцінити інформацію про виробничий і фінансовий стан підприємства та на цій основі прийняти правильне рішення. Правильність рішення залежить, в першу чергу, від достовірності підготовленої інформації.

Інструментом збору, обробки і передачі інформації про діяльність господарюючого суб'єкта і є бухгалтерський облік. [93, с.85] У концептуальному плані бухгалтерська інформаційна модель економічних об'єктів є адекватною внутрішньому складу самих об'єктів, тому в ній чітко виділені такі підсистеми:

- облікова модель грошових коштів;
- облікова модель капітальних інвестицій;
- облікова модель засобів праці;
- облікова модель матеріальних ресурсів;
- облікова модель трудових ресурсів;

- облікова модель виробництва та одержання продукції;
- облікова модель збуту продукції.

Ці інформаційні підсистеми будуються таким чином, що в них процеси і пов'язані з ними ресурси відображаються не взагалі, а з деталізацією їх за місцями виникнення, тобто стосовно відповідних організаційних структур. У свою чергу кожна облікова модель містить детальну інформацію про економічні процеси, що відбуваються у відповідному відносно відокремленому об'єкті - грошових коштах, засобах праці і т.д. Кінець кінцем, у моделях відображується кожна господарська операція, відомості про яку і є елементом інформаційної системи.

Така побудова системної бухгалтерської моделі дає змогу відображати кожен господарську операцію та узагальнювати показники окремих операцій, створювати інформацію про сукупні економічні процеси [43, с.124].

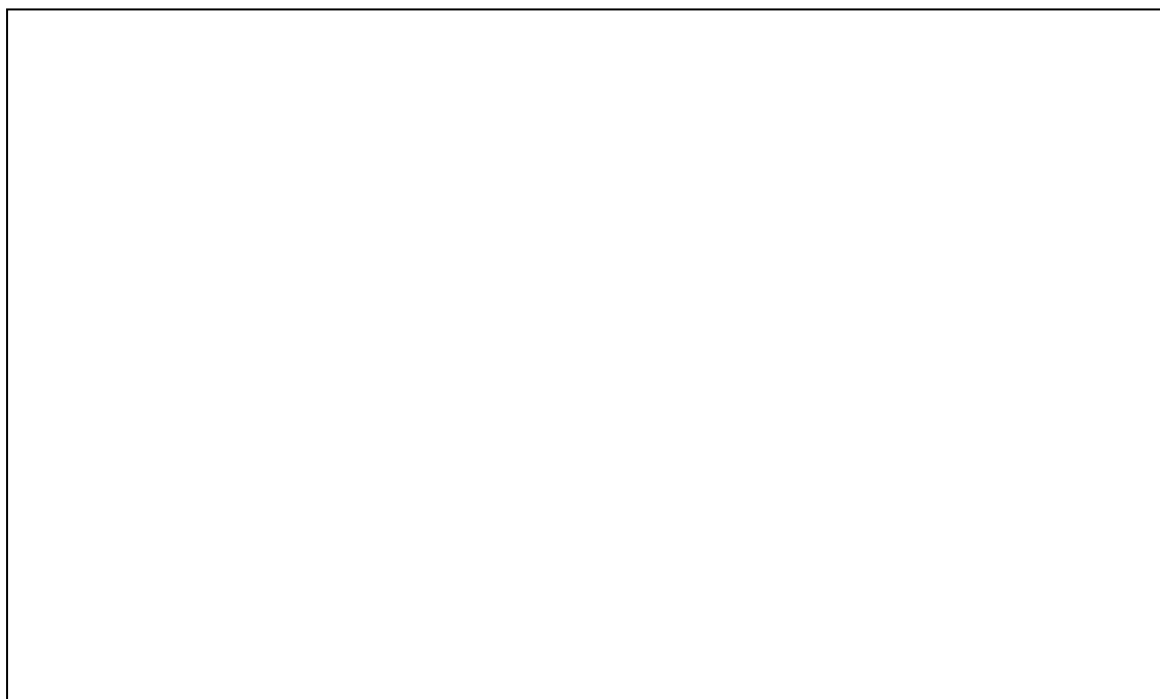
У кожній сфері діяльності, у кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має специфічні особливості. Проте вихідні положення бухгалтерського обліку єдині, спільні для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання. Бухгалтерський облік є самостійною економічною наукою, певною областю практичної суспільної діяльності, є одним з елементів матеріальної культури людства, є прикладною системою, яка в значній мірі залежить від особливостей ринкового середовища, від системи законодавства, культурних традицій що діють в країні. На рис. 1.3 відображено взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками.

Бухгалтерський облік має дві сторони : практичну і теоретичну. Перша є зрозумілою та очевидною, друга – необхідна для пояснення першої, виявлення можливостей її кращого використання для досягнення підприємством оптимальних господарських результатів, тобто діє відомий афоризм німецького філософа І. Канта (1724-1804 рр.): „Практика без теорії практика сліпа” [32, с. 71]. Теорія і практика бухгалтерського обліку

нерозривно пов'язані між собою, взаємно збагачують одне одного і в комплексі представляють собою одне ціле.

Бухгалтерський облік як наука своїм корінням входить в практику, тісно з нею пов'язаний і покликаний вивчати, узагальнювати та удосконалювати методи відображення і контролю господарської діяльності підприємств.

Спираючись на практичний досвід застосування бухгалтерського обліку, його теорія на підставі досліджень об'єктів, що обліковуються, покликана встановлювати найбільш досконалі способи та прийоми, організаційні форми і техніку ведення обліку та складання бухгалтерської звітності.



Примітка. Сформовано на основі [5, с.30]

Рис. 1.3 Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками

“Збагнути ту чи іншу наукову дисципліну, - писав німецький професор Зейфферт, - можливо лише знаючи шляхи її розвитку. Чим молодша дана галузь знань, тим більше знайомство з історією її виникнення”. Справедливим є також вислів Гете, який стверджував, що “історія будь-якого

знання і є, по суті, це знання” [32, с.73]. Однак, “розвиток нашого знання, - писав професор Зейфферт, - далеко ще не завершено. Багато ознак свідчить про те, що поряд і слідом за створенням теорії господарствознавства йде розвиток практичного господарствознавства, що ґрунтується на теоретичній базі” [32, с.75].

Перші пропозиції щодо європейської інтеграції були висловлені на Паризькій конференції ще в 1867 р. Однак практичної реалізації ці інтеграційні ідеї не отримали, адже протиріччя між країнами були настільки глибокими, що до усвідомлення необхідності співпраці країни Європи пройшли через десятки років.

Інтеграційні тенденції в Європі знову проявилися одразу після закінчення Другої світової війни, коли провідні європейські країни усвідомили, що відновлення і розвиток національних економік можливо тільки при об'єднанні зусиль і ресурсів.

Історичні передумови:

1. Економічні передумови: полягають в процесі інтернаціоналізації господарських зв'язків, в результаті якого відбувається формування міжнародного ринку і його головних складових: транснаціональних корпорацій і банків, міжнародної кооперації та поділу праці, закордонних інвестицій капіталу і валютних операцій; міграції робочої сили та ін.

2. Політичні передумови: а) внутрішні – характеризують особливості взаємин європейських країн один з одним, б) зовнішні – визначають положення Європи, перш за все її західної частини, до інших країн і регіонів планети.

3. Передумови в сфері культури: віросповідання, загальна правова культура, яка зазнала впливу римського права.

4. Ідеологічні передумови: сукупність концепцій добровільного об'єднання народів Європи в єдину політичну організацію, має дуже давнє походження (з середньовіччя).

5. Найважливішою комплексної передумовою є прихильність країн Європи принципам, ідеалам і практиці демократії, її досить високий рівень і достатня вкоріненість в менталітеті і практиці життя європейських народів.

Зауважимо, що формування Європейського Союзу - поетапний процес, який триває донині.

Початок процесу був покладений 9 травня 1950 року, коли уряд Франції офіційно запропонувало ФРН та іншим зацікавленим країнам континенту приступити до формування основ Європейської федерації, діючи при цьому максимально обережно і поступово.

Даний план увійшов в історію як «план Шумана», а його першим результатом стало створення Європейського об'єднання вугілля і сталі (ЄОВС), з яким держави-члени передали компетенцію з управління спільним ринком у сфері вугільної та сталеливарної промисловості. Договір про заснування Європейського об'єднання вугілля і сталі (Договір про ЄСВС) був підписаний в Парижі 18 квітня 1951 року та набув чинності 23 липня 1952 р.

Наступним кроком стало утворення Європейського економічного співтовариства – ЄЕС (нині: Європейське співтовариство – ЄС) і Європейського співтовариства з атомної енергії – Євратом. Завдяки цим Співтовариствам, перш за все ЄЕС, процес інтеграції (загальний ринок) був поширений на всю економічну сферу.

Установчі договори ЄЕС і Євратому були підписані 25 березня 1957 року у Римі і вступили в чинності 1 січня 1958 р.

Оскільки три Європейських співтовариства включали одні й ті ж країни і ставили перед собою однакові цілі, було вирішено об'єднати керівні органи ЄЕС, ЄСВС та Євратому в єдину систему:

– на підставі Конвенції про деякі загальні інститути (підписана і набула чинності разом з договорами про ЄЕС і Євратом) стали функціонувати Асамблея Європейських співтовариств (нині Європейський парламент) і Суд Європейських співтовариств;

– відповідно до Договору про злиття від 8 квітня 1965 р. приступила до роботи Комісія Європейських співтовариств (Європейська комісія) і Рада Європейських співтовариств (нині - Рада Європейського Союзу).

Зазначений договір вступив в чинності 1 липня 1967 року, і з цього моменту відбулося фактичне злиття трьох Європейських співтовариств в одну політичну організацію, керовану єдиним інституційним механізмом: Асамблея (Європейський парламент), Рада, Комісія та Суд. Пізніше до числа інститутів додалася Рахункова палата.

На рубежі 1960-70-х рр. країни Європейського Співтовариства прийшли до висновку про необхідність поширити процес інтеграції на інші сфери суспільного життя – зовнішньополітичну і правоохоронну:

– з метою вироблення «європейської зовнішньої політики» в 1970 р. спільним рішенням міністрів закордонних справ держав-членів було створено Європейське політичне співробітництво (ЄПС). Європейське політичне співробітництво об'єднувало ті ж країни, що і Європейські співтовариства, але на ділі було відокремленою структурою з власними механізмами прийняття рішень. Воно послужило прообразом спільної зовнішньої політики і політики безпеки Європейського Союзу (див. Нижче);

– в 1975 році була створена група Trevi в складі міністрів внутрішніх справ країн Співтовариств, що поклала початок співпраці держав-членів в області охорони правопорядку та боротьби зі злочинністю.

Трохи пізніше, в 1977 р, Президент Франції В. Жискар д'Естен висунув план створення європейського кримінально-правового простору, однак в той період він не отримав реалізації.

У зв'язку зі зміною економічних і суспільно-політичних реалій Європи в 1986 р була проведена великомасштабна реформа правових підвалин Співтовариств, що реалізувалася в прийнятті Єдиного європейського акта (ЄСА).

Єдиний європейський акт (за формою - договір) був підписаний 17 і 28 лютого 1986 р. в Люксембурзі і Гаазі і вступив в чинності 1 липня 1987 р.

ЕЕА не створював нових організацій. Будучи «ревізійним» договором, він вносив численні поправки до установчих документів Співтовариств, перш за все в Договір про ЄЕС. Зокрема, Єдиним європейським актом була розширена предметна компетенція Співтовариств, проведена реформа інституційного механізму, встановлена остаточна дата створення єдиного «внутрішнього ринку (1 січня 1993 р.).

В окремому розділі ЕЕА юридично закріпив правовий режим Європейського політичного співробітництва (співпраці держав-членів в сфері зовнішньої політики). Він же намітив подальші кроки з метою об'єднання існували інтеграційних структур в єдину політичну організацію - Європейський Союз.

Договір про Європейський Союз був підписаний 7 лютого 1992 року в місті Маастрихт (Нідерланди) і набрав чинності 1 листопада 1993 р.

Він консолідував три сформовані раніше сфери інтеграції (економічну, зовнішньополітичну і правоохоронну) в єдине політико-правова освіта, "яке має своїм завданням організувати на основі згуртованості і солідарності відносини між державами-членами та між їх народами" (ст. 1 Договору про Європейський Союз).

Після створення Європейського Союзу громадяни держав-членів придбали додаткове «європейське» громадянство (громадянство Союзу), а інститути Європейських співтовариств відтепер виступають як інститути Союзу в цілому.

Принципове значення також мали норми Маастрихтського договору про перехід держав-членів до економічного і валютного союзу, включаючи єдину валюту.

Укладання Договору про Європейський Союз не стало останнім кроком в розвитку інтеграційного процесу в Європі. В кінці XX - початку XXI ст. відбулися ще дві реформи правових засад Союзу, покликаних підготувати його до функціонування в розширеному складі (приєднання країн Східної

Європи і Середземномор'я) - Амстердамський і Ніццький договори (назви офіційні):

– Амстердамський договір був підписаний 2 жовтня 1997 року та набув чинності 1 травня 1999 р .;

– Ніццький договір підписаний 26 лютого 2001 року і діє з 1 лютого 2003 р.

Так само як і Єдиний європейський акт 1986 р. Амстердамський і Ніццький договори не створюють нових організацій, а вносять зміни і доповнення в існуючі установчі документи Союзу (Договір про Європейський Союз та договори про заснування Європейських спільнот, які залишилися в силі).

Важливим досягненням Європейського Союзу в розглянутий період стало прийняття ним власного "білля про права" – Хартії Європейського Союзу про основні права, підписаної і урочисто проголошеної 7 грудня 2000 р.

Першими на регіональному рівні, починаючи з 1957 р, стали регулювати порівнянність фінансової звітності різних країн країни-члени Європейського економічного співтовариства (з 1993 р – Європейського союзу). У кожній країні ЄС існує своя система бухгалтерського обліку і звітності та своя система стандартів, які її регулюють. Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб облікові національні стандарти не суперечили аналогічним стандартам в країнах-членах спільноти, тобто перебували у відносній «гармонії» один з одним. Робота в цьому напрямку ведеться в рамках ЄС з 1961 р.

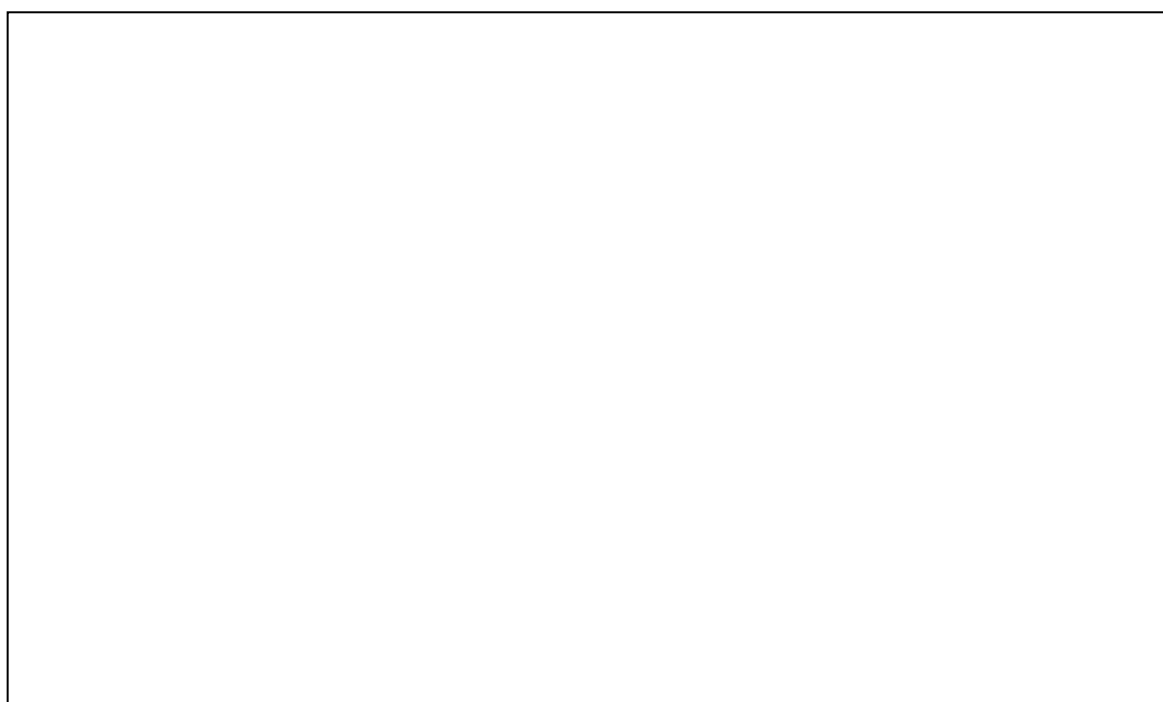
З метою формування концепції розвитку обліку в країнах ЄС була сформована дослідницька група з проблем бухгалтерського обліку. Діяльність цієї групи розглядалася як складова частина програми гармонізації національних версій Закону про компанії. Підсумки роботи по гармонізації національних версій опубліковані у вигляді нормативних документів, які були

включені кожним членом ЄС в своє національне законодавство у частині бухгалтерського обліку та звітності.

Результатом роботи дослідницької, групи з проблем бухгалтерського обліку (сформованої в рамках ЄС) стала низка опублікованих директив. Ці директиви є сукупністю законів Співтовариства, які країни-учасниці інтегрують в системи своїх національних законів (зокрема, в національні версії закону про компаніях) (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Директиви ЄС щодо регулювання обліку і звітності



У зв'язку з тим, що гармонізація обліку та звітності спирається на законодавчу основу, виконання вимог Директив ЄС є обов'язковим для всіх компаній.

Найбільш значущими прийнято вважати 4-у і 7-у Директиви.

4-а Директива ЄС була прийнята в 1978 році. Вона містить основні положення фінансового обліку, зобов'язує організації вести бухгалтерський облік за системою подвійного запису, складати звітність і офіційно розкривати особливості своєї облікової політики. Мета звітності полягає в поданні достовірної та об'єктивної інформації.

7-а Директива ЄС була прийнята в 1983 р і регулює правила складання консолідованої звітності (звіти груп).

Положення 4-ої і 7-ої Директив ЄС стали основою для європейського бухгалтерського регулювання звітності.

Цілі, задля яких були розроблені Четверта та Сьома директиви були такими:

- захистити кредиторів від компаній, які надають обмежені гарантії (компанія з обмеженою відповідальністю);
- забезпечити виконання компаніями мінімального обсягу вимог щодо обліку та надання фінансової інформації, яку компанії зобов'язані оприлюднювати;
- директива є вимогою до країн-членів ЄС змінити їхнє законодавство таким чином, щоб воно відповідало вимогам директиви.

Розглянемо детальніше зміст цих Директив. Четверта директива (основні положення):

- юридичні форми компаній;
- компоненти фінансових звітів: баланс, звіти про фінансові результати, примітки;
- мета фінансово-звітних документів: правдива та справедлива оцінка;
- дотримання принципу відхилення;
- увага до форматів фінансових документів на основі принципу гармонізації;
- принципи, які слід застосовувати при наданні обліково-звітних документів: послідовність, заборона взаємозаліків.

Крім цього четверта директива передбачає формат балансу, як основної форми звітності.

Згідно з положеннями цієї директиви допускається два можливих формати: активи підприємства відображаються з однієї сторони, а

зобов'язання включно з капіталом з іншої. При цьому капітал представлений у вигляді різниці між активами (майном) та зобов'язаннями.

Спрощений формат дозволявся використовувати компаніям, що не перевищують максимальні значення по двох із трьох критеріїв:

- загальна балансова вартість : 3 млн. 650 тис. €;
- чиста сума виручки: 7 млн. 300 тис. €;
- середня кількість працівників протягом фінансового року : 50.

Четверта директива передбачала формат звіту про фінансові результати, тим самим надаючи багато можливостей представлення витрат за характером чи за функцією, зокрема:

- витрати віднімаються від суми чистого доходу;
- витрати відображаються у звіті з одного боку, а надходження (доходи) – з іншого.

Як і стосовно балансу, директива передбачала спрощені вимоги до компаній, які не перевищують максимальні значення по двох із трьох критеріїв :

- загальна балансова вартість : 14 млн. 600 тис. €;
- сума чистого продажу : 29 млн. 200 тис. €;
- середня кількість працівників протягом року : 250.

При веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності в країнах-членах ЄС використовуються такі принципи оцінки:

- неперервності;
- послідовність оцінки;
- економічна доцільність;
- нарахування;
- відповідності доходів і витрат.

Для оцінки матеріальних активів (основних засобів та виробничих запасів) четверта директива передбачала використання справедливої

вартості, а для оцінки руху оборотних активів дозволено використовувати зважену середню вартість, принципи „Fifo” та „Lifo”.

Четверта директива вимагала від компаній обов’язкового публікування річних фінансових звітів та проведення їх щорічного аудиту.

Сьома директива передбачала такі основні положення:

- зобов’язання готувати зведені (консолідовані) фінансово-звітні документи;

- зведені (консолідовані) фінансові звіти повинні готувати компанії, котрі контролюють інші компанії;

Виняток із зобов’язання готувати консолідовані фінансові звіти мали компанії, котрі, разом із контрольованими підприємствами, не перевищують максимальні значення за двома з трьох критеріїв:

- загальна балансова вартість: 14 млн. 600 тис. €;

- чистий дохід: 29 млн. 200 тис. €;

- середня кількість працівників протягом року: 250.

Сьома директива визначала методика оцінки цінності фірми (“Goodwill”), під якою розуміють різницю між вартістю акцій підконтрольної компанії та відносною часткою, яку вони складають у чистих фондах підконтрольної компанії.

В цілому прийняття розглянутих вище директив мало позитивні наслідки у галузі фінансового обліку, звітності та аудиту.

Це дозволило досягнути гармонізації положень національного законодавства країн-членів ЄС про зобов’язання щодо підготовки індивідуальних та зведених (консолідованих) фінансових звітів і річного звіту, передбачило обов’язковий аудит і публікацію фінансово-звітних документів.

Враховуючи те, що четверта директива була прийнята у 1978 році, а сьома – у 1983, поступовий розвиток загального законодавства ЄС виявили складність гармонізації вимог до фінансового обліку в національному законодавстві окремих країн (тим більше, що кількість країн поступово

збільшується) чи в міжнародних стандартах. Поступово почало виявлятися відсутність спільного бачення рамкової структури, концепцій, визначень, методів оцінки (занадто багато варіантів у різних країнах).

У 2000 р. Європейська комісія виступила з ініціативою, схваленою згодом Європейським парламентом, про перехід з 2005 р. всіх європейських компаній, чії цінні папери перебувають в обігу на біржах, до складання та подання консолідованої звітності за МСФЗ, а також усунення розбіжностей між Директивами ЄС в галузі обліку та Міжнародними стандартами.

Отже, товариства держав-членів ЄС, які не застосовують МСФЗ при складанні фінансових звітів, мають дотримуватись Директив Ради ЄС (рис. 1.4).

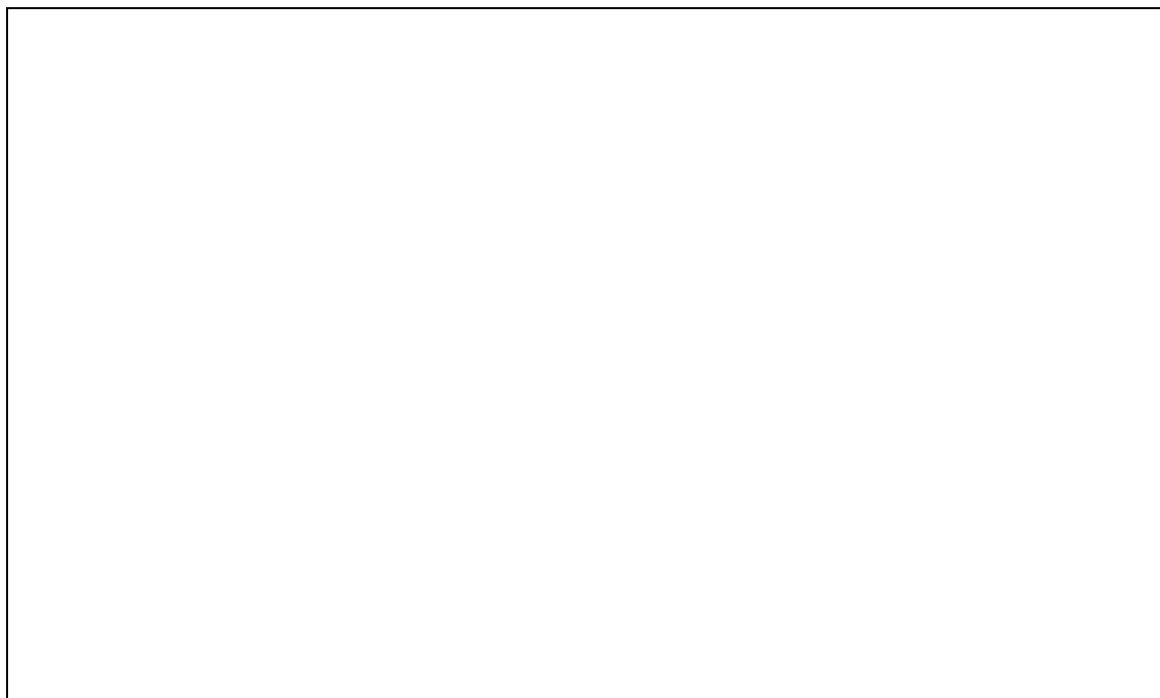


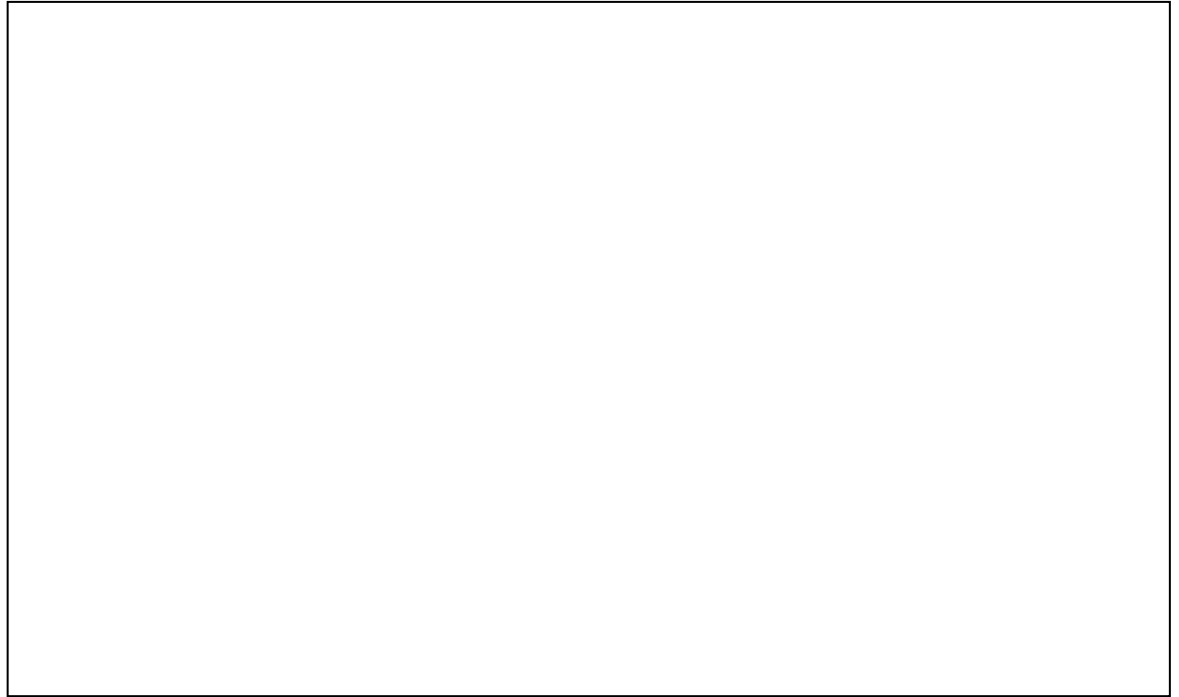
Рис. 1.4 Варіанти формування фінансової звітності країнами-членами ЄС

Директиви та Регламенти обов'язкові для застосування державами-членами, проте поширюються лише на товариства (компанії). В результаті з 1 січня 2005 р. в ЄС фактично діє трьохступінчатий рівень регулювання обліку та фінансової звітності.

Використання МСФЗ в окремих країнах розглянуто в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Використання МСФЗ в окремих країнах



Як видно з табл. 1.4, більшість держав-членів ЄС надають можливість застосовувати МСФЗ для річних фінансових звітів лістингових компаній та консолідованих фінансових звітів нелістингових компаній.

1.3 Нормативне та інституційне регулювання обліку та звітності в країнах ЄС

Побудова якісної фінансової звітності можлива лише за умови адекватного розуміння принципів її формування та подання, які загалом формують систему регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Водночас у різних країнах сформувалися власні системи регулювання обліку і звітності, обумовлені історичними, політичними, соціально-економічними та культурними особливостями.

У світовій практиці виділяють чотири основні моделі регулювання: державою, державними органами, професійними організаціями або безпосередньо компаніями. Перша система може бути представлена як регулювання «зверху», а остання – як регулювання «знизу». Дві проміжні системи являють собою компроміс між ними. Спостерігаються також і змішані системи. Крім того, зауважує Е. Хендріксен, облікові стандарти можуть встановлюватися на політичній основі [87, с. 159].

Вплив держави на економічні відносини неоднаковий у різних країнах. Проте жодна держава світу не може обійтися без державного регулювання бухгалтерського обліку. За словами проф. Л. Г. Ловінської, державне регулювання здійснюється з метою впливу на ринкове середовище, на підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання. ...Саме через регламентацію методологічних основ бухгалтерського обліку і фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки [44].

Державне регулювання слід відрізнити від державного регламентування, яке фактично зводиться до встановлення однакових правил та форм складання звітності та її показників. Уніфікація звітних даних є типовим засобом здійснення узагальнення показників та досягнення їх порівнянності без додаткових витрат користувача. Виникає логічне запитання, кому з учасників ринку та навіщо потрібна звітність, форми якої встановлені не ними, а

державою. Наводячи аргументи «за» і «проти» державного регулювання, Е. Хендріксен зазначає, що оскільки метою фінансової звітності є забезпечення користувачів інформацією для прийняття правильного інвестиційного рішення, то релевантність звітних даних має більш важливе значення, ніж їх уніфікованість [87, с. 164].

На думку Х ван Грюнінга, до звітності для інвесторів або кредиторів держава не має відношення, якщо вона сама не є інвестором чи кредитором [29, с. 88]. Автор переконаний: регулювання державою процедури складання звітності для ринку знижує рівень економічної активності переважно внаслідок розбіжностей мотивації держави та учасників ринку через: 1) відсутність у представників держави реальних економічних стимулів виконувати роботи із забезпечення прав громадян на якісну звітність; 2) неможливість для представників держави вникати в усі тонкощі інформаційного забезпечення представників ринку.

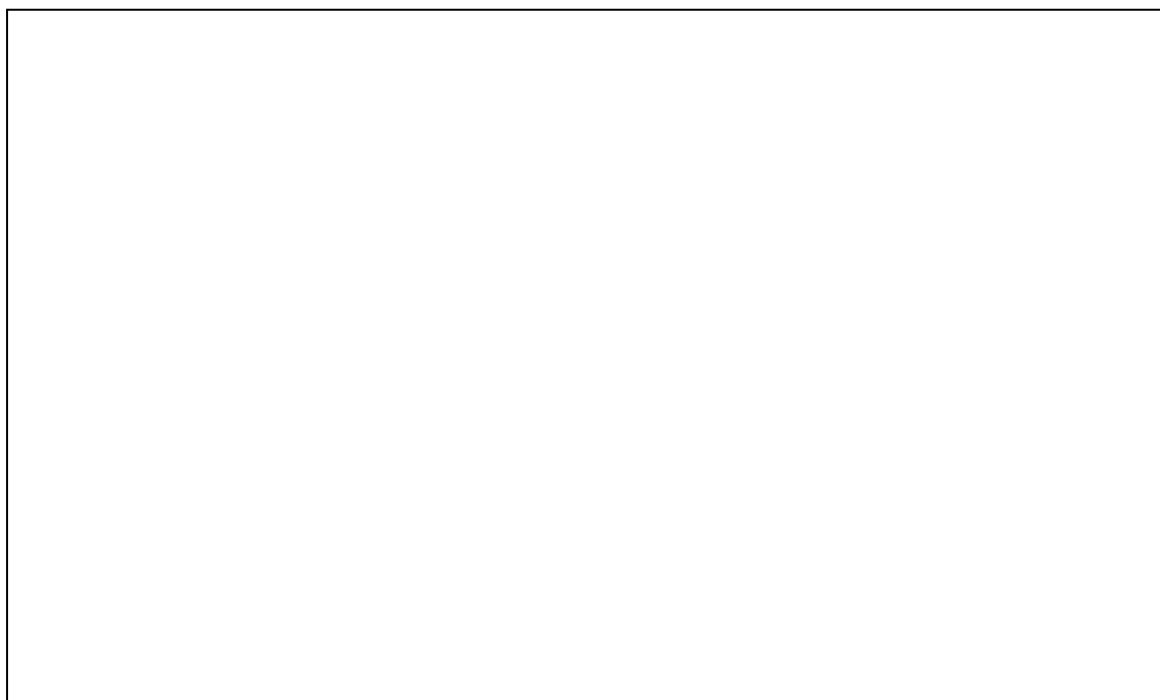
Водночас характер регулювання є важливим фактором, що впливає на стандарти бухгалтерського обліку, який пов'язаний зі статусом бухгалтерської професії [30, с. 27]. У зв'язку з інтеграційними процесами у світі відбувається взаємодія державних та професійних органів у сфері регулювання формування фінансової звітності (табл. 1.5).

Ідея стандартизації облікових процедур реалізується в рамках уніфікації обліку, яку проводить Рада з міжнародних стандартів обліку, розробляючи і публікуючи Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Суть цього підходу полягає в розробці уніфікованого набору облікових стандартів, що застосовуються до будь-якої ситуації в будь-якій країні, в силу чого відпадає необхідність створення національних стандартів.

Питаннями гармонізації і стандартизації обліку займається цілий ряд міжурядових і професійних організацій, які можна розділити на регіональні і міжнародні (світові) організації.

Таблиця 1.5

Підходи різних країн Європи до розробки стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

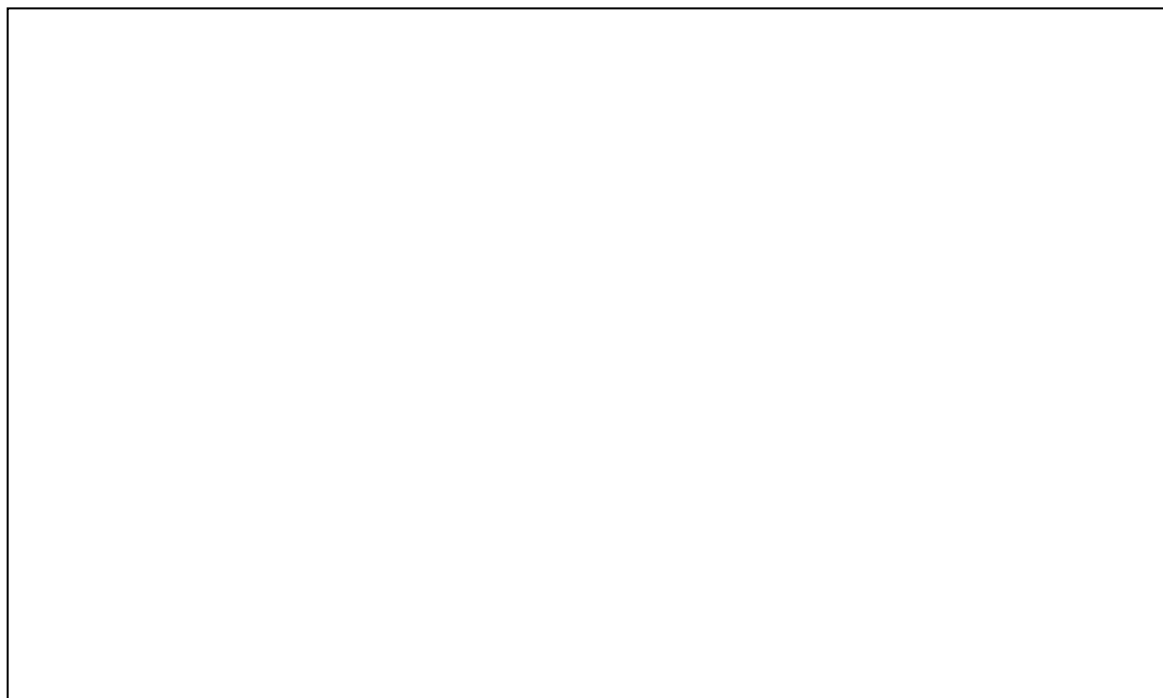


На підставі аналізу систем регулювання бухгалтерського обліку в економічно розвинених країнах О.О. Кондрабаєва робить висновок про значне підсилення державного контролю у країнах із англосаксонською моделлю бухгалтерського обліку та зростання участі громадсько-професійних організацій у нормативному регулюванні фінансової звітності у країнах із континентальною моделлю обліку [40, с. 12-13].

Поняття «комітет із розробки стандартів» у різних країнах трактується по-різному: від комітетів із створення стандартів, які визнаються законодавчо до неофіційних груп із обговорення питань відносно правил бухгалтерського обліку. Одні комітети є незалежними організаціями, інші – державними. Більшість недержавних комітетів до процедури розробки стандартів залучають сторони приватного сектора: бухгалтерів, укладачів фінансової звітності, представників фондової біржі, вчених і фінансових аналітиків. Інформацію про склад комітетів із розробки стандартів у країнах ЄС наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Інформація про склад комітетів із розробки стандартів у країнах ЄС



У таких країнах, як Болгарія, Литва, Латвія, Угорщина, особовий склад комітету з розробки стандартів призначається Кабінетом Міністрів або Міністерством фінансів, у Німеччині, Великобританії, Чехії особливі правила щодо призначення членів ради комітетів зі стандартів відсутні.

Межі встановлення стандартів значно відрізняються між країнами. Так, в окремих країнах стандарти, розроблені комітетом, застосовують тільки до консолідованої фінансової звітності. Окремі комітети відповідальні лише за розробку стандартів бухгалтерського обліку для торгових та промислових компаній, тоді як в інших країнах межі встановлення стандартів можуть також охоплювати спеціалізовані галузі промисловості та організації приватного сектора. Більше того, стандарти мають різний правовий статус та значення у різних країнах залежно від того, розглядаються вони як обов'язкові чи добровільні. У деяких країнах стандарти не є елементами правової системи і носять суто рекомендаційний характер, хоча компаніям необхідні вагомі причини, щоб ухилитися від них. Стандарти можуть забезпечувати

інтерпретацію законів, бути додатковими до закону або вказувати найкращий варіант.

Кожен комітет зі стандартів керується відповідною правовою процедурою розробки і затвердження стандартів, яка зазвичай включає публікацію попереднього варіанта документа та численні консультації зі всіма зацікавленими сторонами.

У таких країнах, як Великобританія, Ірландія, Італія, Португалія, Словенія, Фінляндія, Чехія, Швеція, Швейцарія, створюються спеціальні комісії, які розробляють практичні рекомендації із застосування стандартів та інтерпретації складних питань, що вимагають роз'яснень. Практичні рекомендації та інтерпретації не обов'язкові за своїм характером, але утворюють особливу категорію правил.

До регіональних організацій належать:

- Європейське економічне співтовариство;
- Європейська федерація бухгалтерів-експертів (FEE);
- Африканська Рада з бухгалтерського обліку (AAC);
- Міжамериканська асоціація бухгалтерів (IAA);
- Конференція бухгалтерів країн Азії і Тихого океану (CAPA);
- Федерація бухгалтерів країн Південно-Східної Азії АСЕАН (FA);
- Південно-Азіатська федерація бухгалтерів (SAFA);
- Північна федерація бухгалтерів (NFA) і ін.

До міжнародних (світових) організацій належать:

- Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB);
- Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC);
- Організація Об'єднаних Націй (ООН);
- Міжурядова робоча група експертів з міжнародних бухгалтерських стандартів ООН (ISAR);
- Комісія з транснаціональних корпорацій ООН (UNCTC);
- Організація економічного співробітництва та розвитку (OECD) і ін.

Повноваження Європейського Союзу стосовно регулювання правовідносин у галузі діяльності підприємств (зокрема, бухгалтерського обліку) визначені статтею 54 (3) (д) Договору про заснування ЄЕС.

Органами, які відіграють центральну роль у регулюванні правовідносин, є:

1. Рада Міністрів ЄС;
2. Європейська Комісія;
3. Європейський Парламент;
4. Європейський Суд.

Рада Міністрів безпосередньо приймає законодавчі акти, які є обов'язковими для застосування організаціями-членами ЄС.

Проекти законодавчих актів та офіційні пропозиції розробляє Європейська Комісія після проведення консультацій з національними та європейськими експертами. Формальна пропозиція розглядається Комітетом з економічних та соціальних питань та Європарламентом. По результатах обговорювання Комісія вносить поправки у свій проект та передає його на розгляд у Раду Міністрів.

Для розгляду пропозиції у Раді Міністрів звичайно створюють робочу групу. У разі схвалення проекту документу більшістю членів робочої групи, його передають до Європейського парламенту на друге читання.

Після схвалення проекту Європарламенту, Рада Міністрів знову розглядає його та приймає. Після прийняття законодавчого акту Радою Міністрів усі держави-члени ЄС мають впровадити його у національне законодавство, але шляхи запровадження уряд будь-якої країни обирає самостійно.

При Комісії створено Контактний комітет, до якого входять представники від усіх держав-членів та Комісії. Основними функціями цього комітету є:

1. Сприяння гармонізованому застосуванню директив у сфері бухгалтерського обліку шляхом проведення регулярних засідань , на яких, зокрема, вирішувати практичні питання їх застосування.

2. Коли це необхідно, надавати консультації Комісії стосовно внесення необхідних змін та доповнень до директив.

Крім того, Комісія вирішує питання про можливість застосування на території Співтовариства міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

У цьому Комісії допомагає Комітет з регулювання бухгалтерського обліку, який складається з представників держав-членів. Цей комітет, крім власне регулюючої функції, висловлює думку з приводу пропозицій Комісії щодо прийняття МСФЗ.

Загальне регулювання обліку і звітності в країнах ЄС здійснює Європейська федерація бухгалтерів (ЄФБ) – представницька організація бухгалтерської професії в Європі. Ця організація створена в 1987 р, сьогодні до складу ЄФБ входять 44 професійні організації-члени з 32 країн ЄС. ЄФБ об'єднує понад 500.000 членів, її штаб-квартира знаходиться в Брюсселі, Бельгія.

З прийняттям Регламенту (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту змінилася структура ухвалення стандартів та принципів обліку в ЄС. На сьогоднішній день вона включає в себе: Комітет з регулювання бухгалтерського обліку ЄС; EFRAG (Європейська дорадча група з фінансової звітності); Європейська федерація бухгалтерів (FEE);) Спілка підприємців Європейського Співтовариства (UNICE); Регуляторний комітет з бухгалтерського обліку (ARC); Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (ASB) (рис. 1.5)

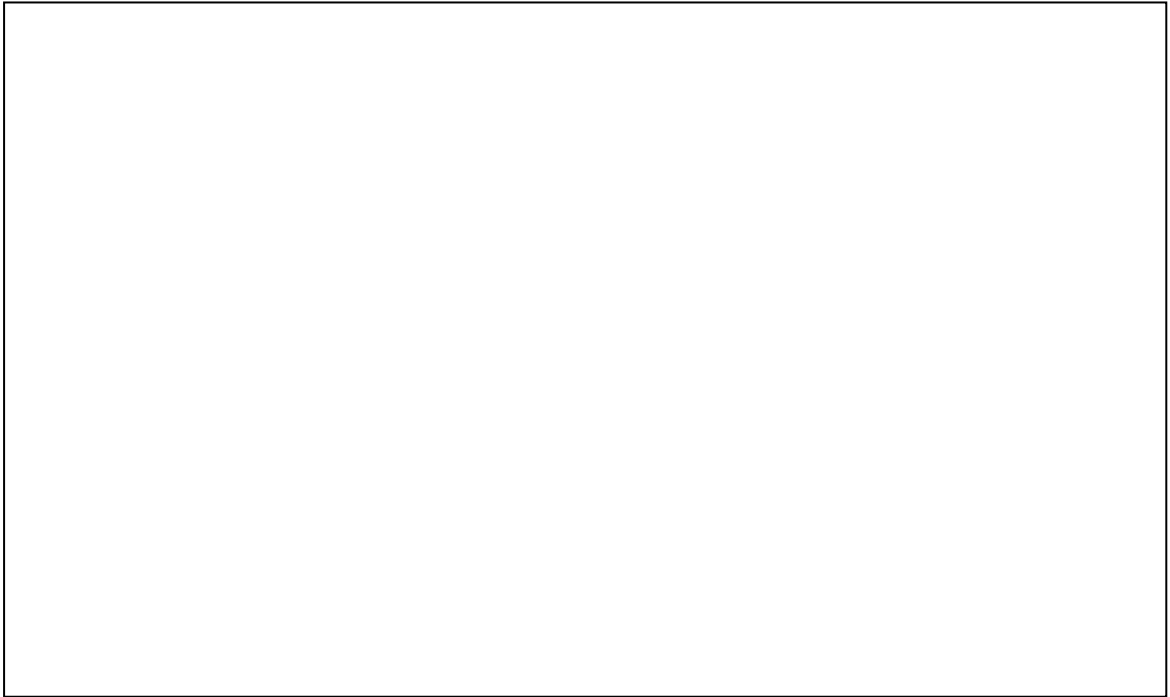


Рис. 1.5 Органи, що регулюють облік в ЄС

Пропозиції Комісії щодо прийняття МСФЗ базуються на висновку Дорадчої Групи з європейської фінансової звітності (EFRAG).

Дорадча Група з європейської фінансової звітності є недержавною установою, яку було створено у червні 2001 року. До її складу входять представники бухгалтерської професії, користувачі фінансової звітності, національних органів, що встановлюють стандарти бухгалтерського обліку.

Засновниками цієї організації є:

- UNICE та ERT Business (від тих, хто складає фінансову звітність);
- ЄФБ (від бухгалтерів);
- Банківські організації (FBE, ESBG, ECBG);
- EFFAS (від фінансових аналітиків);
- СЕА (від страховиків);
- FESE (від фондових бірж);
- UEAPME/EFAA (від малих та середніх підприємств).

Головними завданнями EFRAG є:

- брати участь в роботі IASB та IFRIC;

- брати участь та впливати на процес встановлення стандартів IASB на етапі видання стандартів;
- надавати рекомендацій Єврокомісії в питаннях ухвалення стандартів;
- технічна оцінка МСФЗ та тлумачень IFRIC після їхнього видання;
- вносити пропозицій змін до директив ЄС, які регулюють бухгалтерський облік;
- забезпечувати діяльність дорадчого форуму для проведення обговорень.

Дозвіл на розробку і використання національних стандартів обліку для окремих країн узгоджено не лише з EFRAG , але й з РМСБО (IASB). Наприклад, в період з 2001 р. до цього часу РМСБО (IASB) визнала:

- розробників національних стандартів (PHC);
- розробників світових стандартів (PCC).

PHC серед країн ЄС включають Великобританію, Францію та Німеччину. Втім цей перелік переглядається ще сьогодні.

Національні стандарти країн членів ЄС мають такі особливості:

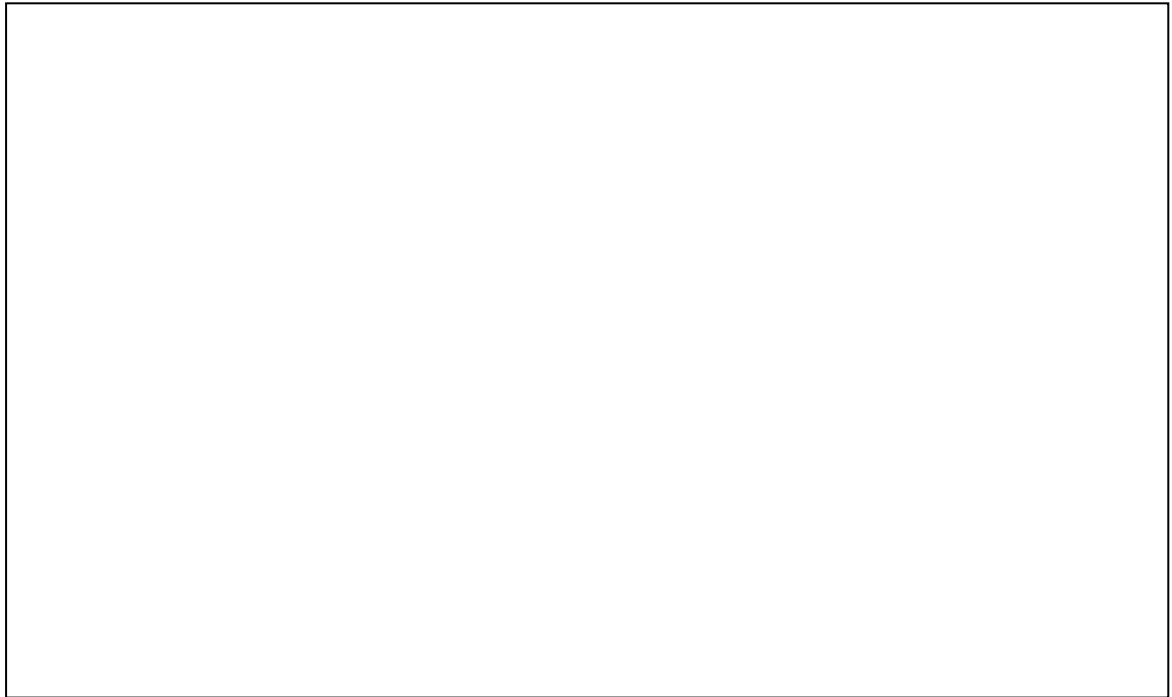
- базуються на Четвертій та Сьомій директивах ЄС;
- покликані привести національне законодавство у відповідність до “сучасної практики бухгалтерського обліку”;
- усувають всі протиріччя між законодавством з бухгалтерського обліку ЄС та МСФЗ з 1 травня 2002 р.

Є небезпека створення 28 різних систем національних стандартів, і це лише в одній Європі.

Втім, системи національних стандартів різних країн в ЄС відрізняються одна від одної, хоча всі вони в тій чи іншій мірі відповідають МСФЗ та передбачають їхнє вибіркоче застосування.

Прийняті міжнародні стандарти фінансової звітності публікуються повністю на кожній офіційній мові Співтовариства, у вигляді Регламенту

Комісії в Офіційному віснику Європейського Союзу . В узагальненому вигляді процес схвалення МСФЗ в ЄС має наступний вигляд (рис. 1.6).



Примітка. Розроблено самостійно

Рис. 1.6 Процес затвердження стандартів в ЄС

Поряд з цим важливе значення має процес моніторингу і забезпечення дотримання МСФЗ.

В ЄС цю функцію виконує Комітет європейських органів регулювання ринку цінних паперів (CESR).

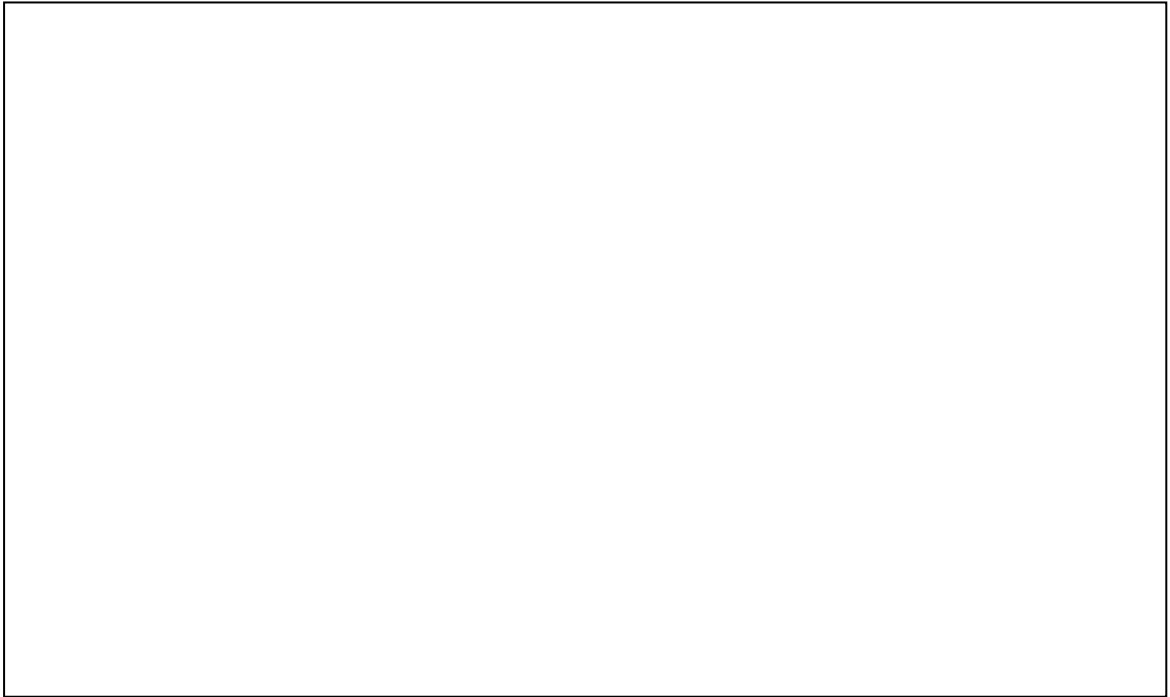
Одними з ключових цілей CESR є:

а) здійснювати завчасний моніторинг розробки та прийняття МСФЗ в ЄС

б) сприяти належному та послідовному застосуванню МСФЗ лістинговими компаніями ЄС через координацію наглядової діяльності національних органів та обмін інформацією;

в) здійснювати моніторинг розвитку подій в Європі в галузі аудиту.

Отож, в ЄС створено реальний механізм затвердження та застосування МСФЗ (рис. 1.7).



Примітка. Розроблено самостійно

Рис. 1.7 Основні у часники процесу встановлення та застосування стандартів в ЄС

Директиви є обов'язковими в плані завдань і строків, вказаних у них, але форми та засоби досягнення цілей, окреслених у них, можуть обирати національні органи влади. Директиви мають бути прийнятими на рівні національного законодавства відповідно до процедур, визначених окремо кожною державою-членом. Вони набувають чинності через 20 днів після опублікування в офіційному виданні, або ж з моменту, вказаного в них; однак, термін імплементації директиви у національне законодавче поле зазвичай коливається між 18 та 24 місяцями з дня опублікування.

Рішення мають обов'язковий характер і їхнє виконання тими, кого вони стосуються, є обов'язковим в усіх аспектах. Для дотримання рішень ЄС не потрібні додаткові законодавчо-регулятивні акти на рівні національного законодавства. Рішення може адресуватися до будь-якого або ж до усіх держав-членів, суб'єктів господарської діяльності чи окремих осіб.

Рекомендації роз'яснювальні звернення і коментарі Комісії не несуть обов'язкового характеру і вважаються «рекомендаційними положеннями».

Вони розглядаються як «правила, котрі не мають юридичної сили, проте можуть мати практичний вплив». Часто вони є відправною точкою для впровадження законодавства ЄС у певній сфері.

Законодавчі та нормативні акти ЄС в сукупності називають «*acquis communautaire*» (здобутки європейської спільноти).

«*Acquis communautaire*» охоплюють прямі законодавчі акти (угоди), підзаконні акти, а також прецедентне право.

До підзаконних актів належать регламенти, директиви, рішення та рекомендації. Регламенти (Regulations) можуть приймати Європейський Парламент і Рада (застосовуючи процедуру спільного рішення), Рада окремо або окремо Комісія ЄС. Регламенти застосовуються і є обов'язковими до виконання безпосередньо в усіх державах-членах, і вони вступають в силу без додаткового затвердження відповідного національного законодавства. Регламенти є нормативними актами, котрі найбільш тісно пов'язані з національним законодавством, і їх застосовують, коли абсолютно необхідно досягти певної уніфікації. Регламенти набувають чинності через 20 днів після опублікування в офіційному виданні, або ж моменту, вказаного в них.

Основними актами ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності є:

1. Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту та Ради від 19 липня 2002 року про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані звіти окремих видів компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС.

3. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС.

4. Директива Ради від 19 грудня 1991 року про річні звіти і консолідовані звіти страхових підприємств (91/674/ ЄЕС).

5. Директива 86/635/ ЄЕС від 8 грудня 1986 року щодо річної звітності та консолідованої звітності банків та інших фінансових установ.

6. Директива Ради 89/117/ Є ЕС від 13 лютого 1989 року щодо зобов'язання стосовно публікації щорічних бухгалтерських документів структурними підрозділами кредитних та фінансових установ, що створені в державах-членах, головний офіс яких знаходиться на території іншої держави-члена.

7. Директива Ради 89/666/ ЄЕС від 21 грудня 1989 року про вимоги щодо розкриття інформації філіями окремих видів компаній, відкритими у державі-члені, на які поширюється дія права іншої держави.

8. Рішення № 14-64 від 8 липня 1964 року про торгові книги та бухгалтерські документи , які підприємства повинні надавати для контролю з боку посадових осіб або агентів вищого органу , які здійсню -ють перевірки та контрольні інспекції щодо цін.

9. Рекомендація Комісії від 30 травня 2001 про визнання , оцінку та розкриття питань, пов'язаних з довкіллям у річній звітності та звітах товариств.

Висновки до розділу I

Бухгалтерський облік - це система інформації про стан та рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику. Бухгалтерський облік є ланкою зв'язку між господарською діяльністю і людьми, які приймають рішення. Отже, дані про господарську діяльність є немов би входом в систему бухгалтерського обліку, а корисна інформація для людей, які приймають рішення, - виходом із неї, але завжди слід пам'ятати про обмежений доступ користувачів до вихідної інформації.

В сучасних умовах створення належної системи обліку, яка б давала можливість збирати і обробляти інформацію, що відповідає вимогам фінансової звітності всіх країн можна забезпечити за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку, розуміючи під ними таке:

гармонізація - узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей;

стандартизація - обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку;

уніфікація - це вилучення альтернативних методів обліку господарюючих операцій, подій та обставин.

На нашу думку, така деталізація понять та гармонізації обліку дає змогу певною мірою розподілити обов'язки щодо розвитку бухгалтерського обліку у світі. Гармонізація правил ведення обліку і складання звітності покликана забезпечувати відповідність складу і змісту бухгалтерських звітів вимогам більшості користувачів. Необхідність гармонізації очевидна, а ось що стосується можливості, то це питання постає досить складним в силу вище зазначених причин. Слід підкреслити, що методологічні проблеми у процесі гармонізації принципів регулювання обліку, які діють у різних національних системах бухгалтерського обліку, обумовлені не стільки відмінностями в техніці обліку, скільки різною правовою основою.

РОЗДІЛ II

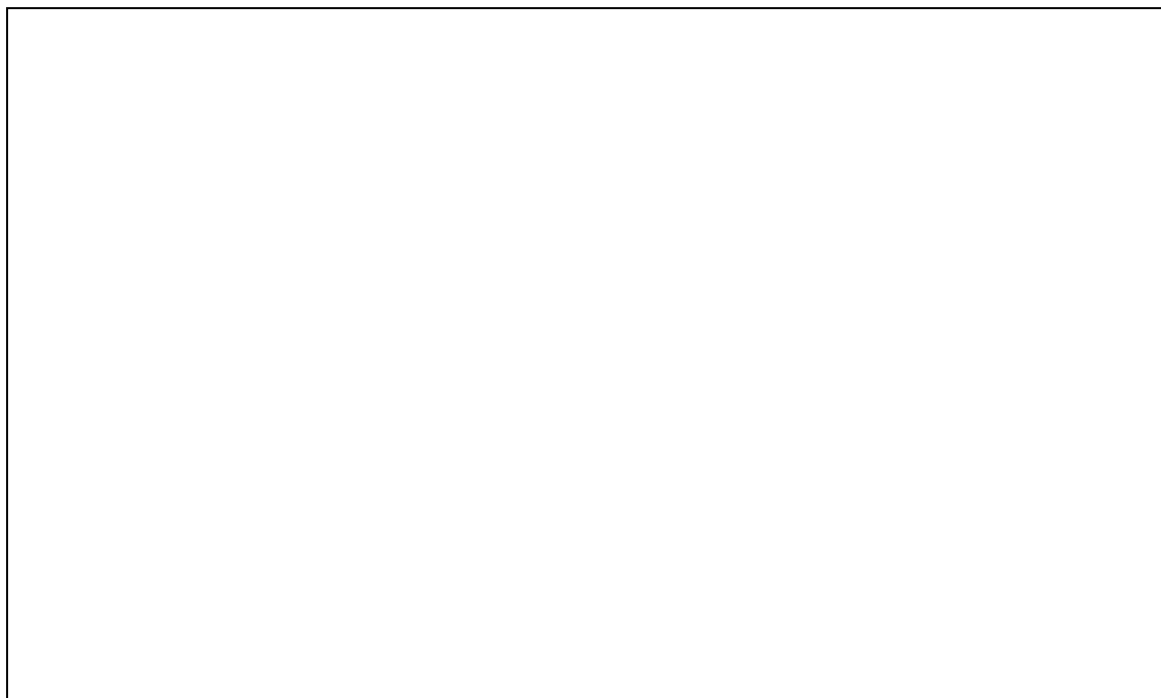
МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КРАЇНАХ ЄС

2.1 Вплив МСФЗ на формування звітності в країнах ЄС

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) зі штаб-квартирою у Лондоні розпочала свою роботу в 2001р. РМСБО покликана розробляти, в інтересах суспільства, єдиний набір високоякісних універсальних стандартів, які вимагають прозорості та зіставлюваної інформації у фінансових звітах загального призначення (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Короткий огляд історії РМСБО



Примітка. Розроблено самостійно

Для досягнення цієї мети IASB співпрацює із розробниками стандартів бухгалтерського обліку в окремих країнах з метою забезпечення зближення стандартів бухгалтерського обліку в усьому світі. 14 співробітників IASB (для 12 з яких це постійна робота) мають різнобічну професійну підготовку та відповідають за міжнародні зв'язки з різними країнами світу. Склад IASB відбирається, контролюється, а його діяльність

фінансується Фондом Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). Фінансова підтримка надходить від відомих бухгалтерських фірм, приватних фінансових організацій та промислових компаній різних країн, центральних банків та банків розвитку, а також від інших міжнародних та професійних організацій.

Нагляд за діяльністю Фонду IASC та IASB здійснюють 22 члени Правління. Обов'язки членів Правління включають призначення членів IASB, Консультативної ради з питань стандартів та Комітету з тлумачень міжнародної фінансової звітності; моніторинг ефективності IASB та дотримання встановлених для нього порядку та консультаційних процедур; забезпечення фінансування та збільшення бюджету Фонду IASC, а також відповідальність за зміни статуту.

До складу Правління входять особи, які разом забезпечують потрібний баланс професійних якостей, тобто аудитори, ті, хто складає фінансову звітність, користувачі, науковці та інші посадовці, які діють в інтересах суспільства. Згідно Статуту Фонду IASC у редакції від липня 2005р., (див. нижче), згадані 22 Члени правління призначаються таким чином, щоб шість із них представляли регіон Азія/Океанія, шість – Європу, шість – Північну Америку, а останні чотири – із будь-якого регіону за умови збереження географічної рівноваги.

До складу IASB входить чотирнадцять осіб (дванадцять постійно працюючих та членів дві особи, які працюють за сумісництвом), Рада самостійно розробляє та реалізує детальну програму встановлення стандартів бухгалтерського обліку. Головними вимогами до членів IASB є професійна компетентність та досвід практичної роботи. Члени правління мають обирати членів таким чином, щоб IASB як колектив, найкращим можливим чином поєднувала технічні знання з міжнародним досвідом комерційної та ринкової діяльності та щоб забезпечувався принцип відсутності переважного впливу на IASB будь-якої конкретної групи або географічних інтересів. Передбачається також, що IASB буде реалізовувати

належне поєднання останніх практичних досягнень аудиторів, розробників документів, користувачів та науковців. Очікується, що IASB, консультуючись із Членами правління, встановить та буде підтримувати зв'язок із особами, відповідальними за встановлення стандартів у різних країнах, а також з іншими офіційними органами, які займаються встановленням стандартів з метою підтримки зближення стандартів окремих країн із МСФЗ. Публікація Стандарту, його попереднього варіанту або остаточного Тлумачення IFRIC вимагає затвердження дев'ятьма із чотирнадцяти членів IASB.

Дорадчий комітет з питань стандартів (SAC) являє собою трибуну обговорень для організацій та окремих осіб, які цікавляться проблемами міжнародної фінансової звітності і представляють різні географічні регіони та види діяльності. Метою SAC є консультування IASB щодо розробки програми та вибору пріоритетів діяльності, доведення до IASB думки членів SAC щодо головних проектів встановлення стандартів та надання іншої інформації IASB та Членам правління.

SAC налічує близько сорока членів. Зазвичай SAC збирається як мінімум три рази на рік. Наради SAC є відкритими для публіки. Голова SAC призначається Членами правління, він не може бути членом або співробітником IASB. Голову SAC запрошують відвідувати наради Членів правління та брати участь у їх роботі.

Члени правління уповноважують Комітет з питань тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) сприяти IASB у створенні та вдосконаленні стандартів фінансового обліку та звітності для забезпечення потреб користувачів, розробників та аудиторів фінансових звітів. IFRIC було засновано Членами правління у березні 2002р., тоді він замінив собою попередній комітет з питань тлумачень – Постійно діючий комітет з питань тлумачень (SIC). Завдання IFRIC полягає у вчасній розробці керівних матеріалів із нещодавно визначених питань фінансової звітності, які не знайшли спеціального висвітлення у Міжнародних стандартах фінансової

звітності (МСФЗ - IFRS), або з питань, відносно яких було розроблено, або можливо буде розроблено, незадовільні або суперечливі тлумачення. Таким чином Комітет сприяє точному та однаковому застосуванню МСФЗ.

IFRIC сприяє IASB у досягненні зближення стандартів бухгалтерського обліку в усьому світі, це реалізується шляхом взаємодії з аналогічними групами фахівців у різних країнах, що фінансуються відповідними організаціями встановлення стандартів, з метою досягти близьких висновків із питань, де базові стандарти є суттєво подібними.

Дванадцять із чотирнадцяти членів IFRIC мають право голосу при затвердженні рішень. Голова, сьогодні це член IASB Сью Ллойд, не голосує. Голова має право виступати при обговоренні технічних питань, що розглядаються, але не може голосувати. Члени правління, якщо вважатимуть це за необхідне, можуть призначити неголосуючими спостерігачами регуляторні організації, представники яких мають право відвідання та виступу на засіданнях. На даний момент неголосуючими спостерігачами є Міжнародна організація комісій з цінних паперів та Європейська комісія.

IASB видає резюме рішень IFRIC невдовзі після кожного засідання IFRIC. Таке резюме - IFRIC Update публікується в електронному форматі на Web-сайті IASB.

Персонал працює у Лондоні, його роботою керує Голова IASB, він забезпечує підтримку діяльності IASB. За станом на 1 жовтня 2016р. до складу технічного персоналу входили спеціалісти з Ірландії, Кореї, Нової Зеландії, Південної Африки, Об'єднаного Королівства та Сполучених Штатів.

МСФЗ розробляються шляхом застосування затвердженої системи встановлених процедур та широких міжнародних консультацій.

IASB несе повну відповідальність за усі технічні аспекти діяльності IASB, включаючи розробку та видання МСФЗ та їх проектів та остаточне затвердження Тлумачень, які створює IFRIC. IASB надається повна свобода

у формулюванні та виконанні своєї технічної програми. Формалізовані встановлені процедури розробки проектів звичайно, але не обов'язково, включають наступні етапи:

1. Персоналу IASB пропонують визначити, переглянути та підняти питання, що могли б заслуговувати уваги Правління. IASB обговорює потенційні проекти та свої рішення про прийняття нових проектів на відкритих засіданнях Правління. Перед прийняттям таких рішень IASB проводить консультації з SAC щодо запропонованих пунктів програми та встановлення пріоритетів.

2. При додаванні нового пункту до своєї активної програми IASB вирішує, чи буде Рада виконувати проект самостійно, або спільно з іншою організацією з встановлення стандартів.

3. Після розгляду характеру питань та співставлення важливості складових частин IASB може переходити до створення робочої групи.

4. Хоча розробка документу, що виноситься на обговорення, не є обов'язковим шагом встановленої процедури, зазвичай IASB публікує документ, що виноситься на обговорення, як перше видання з будь-якого важливого нового питання. У типовому випадку документ містить широкий огляд проблеми, можливі підходи до її вирішення, попередню думку авторів або IASB та запрошення надати коментарі. Якщо IASB вирішує пропустити цей етап, вона має це обґрунтувати.

5. Опублікування проекту для обговорення є обов'язковим етапом встановленої процедури. Розробка документу здійснюється під час засідань IASB, що проводяться відкрито. Процес розробки включає розгляд IASB питань та прийняття відповідних рішень на базі досліджень та рекомендацій персоналу, а також коментарів із будь-якого документу, винесеного на обговорення, рекомендацій, внесених SAC, робочими групами та організаціями по встановленню стандартів окремих країн, а також таких, що надійшли під час зустрічей із громадськістю для її ознайомлення з проблемою, проведених від імені IASB. Проект для обговорення має бути

затверджений як мінімум дев'ятьма членами IASB. До такого проекту додаються обґрунтування висновків, він також має включати будь-які альтернативні точки зору незгодних з проектом членів IASB.

6. IASB розглядає отримані коментарі та результати інших консультацій. Для подальшого вивчення питань та заохочення нових коментарів і пропозицій IASB може здійснювати поїздки на місця, організувати публічні слухання та наради - круглі столи.

7. Розробка МСФЗ здійснюється на нарадах IASB, відкритих для громадськості. Після вирішення питань, що впливають із проекту для обговорення, IASB приймає рішення, чи потрібно виносити на суд публіки для отримання коментарів будь-які переглянуті пропозиції. Якщо IASB вважає, що рішення питань, що впливають із проекту для обговорення знайдено, Рада надає персоналу інструкції щодо створення проекту МСФЗ. МСФЗ має бути затверджений як мінімум дев'ятьма членами IASB*. До МСФЗ додаються обґрунтування висновків, він також має включати будь-які альтернативні точки зору членів IASB, що голосували проти стандарту.

Публікація проекту для обговорення, Стандарту або остаточної версії Тлумачення потребують згоди дев'яти із чотирнадцяти членів IASB. Інші рішення IASB, включаючи рішення про публікацію дискусійних матеріалів, вимагають простої більшості голосів членів IASB присутніх на засіданні за умови його відвідання як мінімум 60% членів IASB, особисто або через телекомунікаційний доступ. Кожний член IFRIC з правом голосування має один голос. Дев'ять членів IFRIC з правом голосу складають кворум. Члени голосують на підставі власних незалежних поглядів, вони не є представниками, що голосують відповідно до думки будь-якої компанії, організації або групи осіб, з якими їх можна асоціювати. Затвердження проекту або остаточної версії Тлумачення допускають не більше трьох голосів членів з правом голосування проти проекту або остаточної версії Тлумачення.

IASB публікує кожний проект Стандарту для обговорення та дискусійні документи для отримання реакції громадськості, звичайно період коментування складає 90 днів, за певних обставин IASB може виставити пропозиції для отримання коментарів на довший або коротший час. Проекти Тлумачень IFRIC зазвичай виносяться на суд громадськості для отримання коментарів протягом 60 днів, хоча за певних обставин може застосовуватися коротший, але не менше 30 днів, період.

IASB щорічно зустрічається із органами по встановленню стандартів різних країн та іншими офіційними інституціями, залученими до процесу встановлення стандартів. Крім того, співробітники персоналу IASB та органи по встановленню стандартів у галузі бухгалтерського обліку спілкуються на щоденній основі у рамках проектів, спільно використовуючи ресурси, коли це необхідно та доцільно. Для успіху діяльності IASB важливою є тісна координація встановлених процедур IASB та встановлених процедур органів по встановленню стандартів бухгалтерського обліку. Наскільки це можливо, IASB прагне до інтеграції своїх встановлених процедур із встановленими процедурами окремих країн. Крім того, такі члени IASB, що підтримують зв'язок з органами по встановленню стандартів окремих країн, являють собою механізм для здійснення більш регулярних контактів.

Створення Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) включає в себе відкриту публічну процедуру обговорення технічних аспектів та оцінювання бажаних вигод шляхом застосування декількох механізмів. Зацікавлені сторони, залежно від характеру проекту, мають наступні можливості для участі у розробці МСФЗ:

- участь у формуванні точок зору у якості члена SAC;
- участь у робочих групах;
- подання питання до IFRIC (подробіці процесу детально описано на Web-сайті IASB);

- направлення листа з коментарями після публікації документа для обговорення;
- направлення листа з коментарями після публікації проекту для обговорення;
- направлення листа з коментарями після публікації проекту Тлумачення;
- участь у публічних слуханнях та дискусіях типа “круглий стіл”; а також
- участь у відвіданнях відповідних місць.

IASB щорічно публікує доповідь про свою діяльність протягом останнього року з визначенням пріоритетів на наступний рік. Згадана доповідь є основою та можливістю для зацікавлених сторін надати свої коментарі.

В IASB існує документ під назвою Концептуальні основи розробки та представлення фінансових звітів. Концептуальні основи допомагають IASB у вирішенні наступних питань:

- розробка майбутніх МСФЗ та перегляд існуючих МСФЗ;
- підтримка гармонізації правил, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, що стосуються представлення фінансової звітності шляхом забезпечення основи для зменшення кількості альтернативних трактовок бухгалтерського обліку, що їх дозволяють МСФЗ.

Крім того, Концептуальні основи можуть бути корисними для таких спеціалістів:

- осіб, які готують фінансові звіти при застосуванні та при їх роботі з питаннями, які ще тільки мають стати предметом Стандарту або Тлумачення;
- аудиторів при складенні думки щодо відповідності фінансової звітності МСФЗ;
- користувачів фінансових звітів при тлумаченні інформації, що міститься у фінансових звітах, складених відповідно до МСФЗ;

– осіб, які цікавляться роботою IASB, надаючи їм відомості про підхід Ради до формулювання стандартів звітності.

Концептуальні основи – це не МСФЗ. Однак, при розробці політики звітності за відсутності Стандарту або Тлумачення, які можна застосувати у конкретному випадку, керівництво суб'єкту економічної діяльності має звернутися до ідей, які містяться у Концептуальних основах та розглянути можливість їх використання (IAS 8 Політика звітності, зміни у процедурах попереднього обліку та помилок).

Дуже рідко виникає конфлікт між Концептуальними основами та вимогами Стандарту або Тлумачення. В таких випадках за наявності конфлікту вимогам Стандарту або Тлумачення віддається перевага над вимогами Концептуальних основ.

IASB публікує свої Стандарти як серію формулювань, що називаються Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Після створення IASB організація затвердила більшу частину Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS), що їх видав її попередник, Рада Міжнародного комітету з питань міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Термін „Міжнародні стандарти фінансової звітності” включає в себе МСФЗ, IAS та Тлумачення, розроблені IFRIC або її попередником, колишнім Постійно діючим комітетом з тлумачень (SIC).

Міжнародні стандарти обліку являють собою документи, які визначають загальний підхід до складання фінансової звітності і які пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємств. Однак, в силу об'єктивних інтеграційних процесів в розвитку світового господарства, ці стандарти набувають все більшого значення як найзручніший засіб „спілкування” між підприємствами різних країн. МСБО не наказують підприємству, які слід використовувати рахунки, яку форму звіту обрати, які первинні документи складати і в якому вигляді. Це вирішує саме підприємство. В МСБО також не зазначається про всі відомі фінансовому обліку методи, мова йде тільки про тих з них, які дозволяються

стандартами використовувати при складанні фінансової звітності. Проте МСБО побудовані таким чином, що вибір певного правила завжди базується на загально визнаних принципах обліку, покладених в основу складання фінансової звітності, що забезпечує доступність її сприйняття.

Переваги використання фінансових звітів, складених за МСФЗ, такі:

- а) об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансової звітності, складеної за МСБО;
- б) задоволення потреб користувачів фінансової звітності завдяки активному підходу Ради з МСБО до відстеження змін цих потреб;
- в) полегшення процесу гармонізації стандартів і, таким чином, підвищення зі ставності і "прозорості" незалежно від країни або галузі;
- г) сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;
- г) доступ до міжнародних ринків капіталу.

Кожний МСБО включає: інформацію про завдання і концепції, покладені в основу його розробки; перелік питань, що розглядаються в стандарті; визначення основних термінів; критерії застосування певного стандарту; бази вимірювання та методи обліку, способи розкриття інформації та пояснення до них.

Залежно від призначення та сфери застосування стандарти можна умовно розподілити на такі групи:

- 1) базові стандарти (1; 5; 7; 17; 37; 29), які регламентують застосовувані методи обліку, головні принципи його побудови та зміст і порядок формування, оприлюднення та подання фінансової звітності;
- 2) стандарти, які регулюють взаємовідносини підприємства і держави (12; 15; 16; 18; 20; 23);
- 3) стандарти, що визначають порядок обліку на підприємстві, відображають зв'язки компанії з її партнерами та фінансові результати діяльності (24; 28;);

4) стандарти, що визначають правила обліку діяльності підприємства та його структурних підрозділів (2; 4) і обліку господарських і фінансових операцій, що відбуваються в процесі злиття компаній (22);

5) стандарти, що регулюють відносини роботодавців і працівників стосовно оплати праці та пенсійного забезпечення (26);

6) стандарти, що регулюють порядок обліку в окремих сферах діяльності, зокрема в будівництві, банках, страхових компаніях (9; 11; 30), та під час виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;

7) стандарти, які регулюють облік діяльності на міжнародній арені (21; 27; 28; 31).

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають свої негативні і позитивні риси. Їх об'єктивними перевагами перед національними стандартами в окремих країнах є:

- чітка економічна логіка;
- узагальнення кращої сучасної світової практики в області обліку;
- простота сприйняття для користувачів фінансової інформації в усьому світі.

Однак необхідно відмітити і недоліки МСБО до яких можна віднести :

- узагальнений характер стандартів, що передбачає достатньо велике розмаїття методів обліку;
- відсутність детальних інтерпретацій і прикладів додатків стандартів до конкретних ситуацій. [22, с.18].

Найбільшим кластером, який використовує МСФЗ, є країни-члени ЄС, у яких згідно з регламентом 1606/2002, що був затверджений Європарламентом та Радою ЄС в 2002 році, консолідована фінансова звітність лістингових компаній починаючи з січня 2005 року повинна готуватися відповідно до МСФЗ. Країнам-членам ЄС надається право самостійно вирішувати питання щодо обов'язкової вимоги, дозволу або заборони застосування МСФЗ при складанні консолідованої звітності

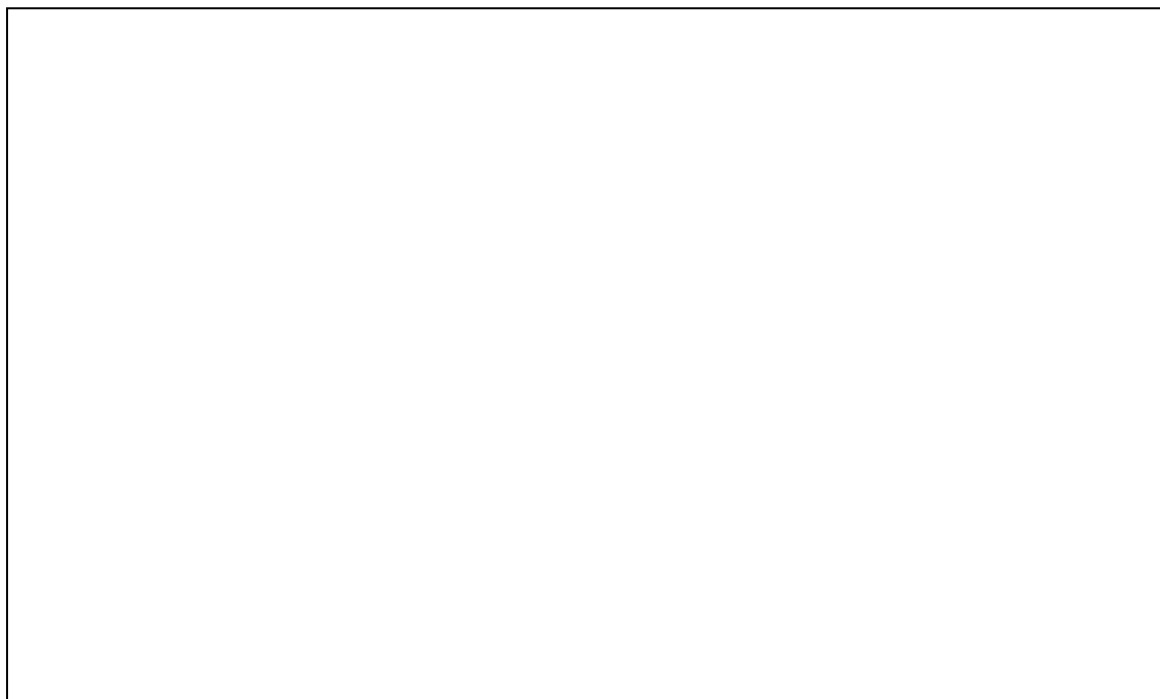
нелістингових компаній та річної звітності лістингових/нелістингових компаній.

У більшості країн ЄС та Європейського економічного простору компанії можна умовно поділити на три групи: компанії, для яких використання МСФЗ обов'язкове; компанії, для яких використання МСФЗ дозволено; компанії, для яких використання МСФЗ заборонено.

Оскільки МСФЗ обов'язково застосовуються для лістингових компаній, важливо дослідити саме рівень добровільної адаптації міжнародних стандартів в країнах ЄС та Європейського економічного простору, який можна оцінити на основі інформації щодо нелістингових компаній (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Використання МСФЗ для нелістингових компаній
в країнах-членах ЄС та Європейського економічного простору



Примітка. Країни Європейського економічного простору.

Тобто, МСФЗ обов'язково застосовуються для деяких компаній у 12 країнах-членах ЄС та Європейського економічного простору (це стосується банків, страхових, фінансових установ та консолідованої звітності),

дозволяються для всіх – 17 країн; дозволяються для деяких – 11 країн; забороняються для деяких – 9 країн [51, с. 27]. Обов'язковими для усіх компаній МСФЗ є лише на Кіпрі – єдиній країні серед членів ЄС, в якій міжнародні стандарти обліку були прийняті ще у 1981 році.

Зазначимо, що країни ЄС використовують МСФЗ з певними обмеженнями, з врахуванням європейського законодавства та директив щодо обліку і звітності. Зокрема, МСФЗ для малого та середнього бізнесу не схвалені до прийняття в ЄС. Саме тому чинне законодавство більшості країн ЄС передбачає, що малі та середні підприємства, для яких встановлено обмеження щодо розміру капіталу, обсягу виручки та чисельності працівників, мають право самостійного прийняття рішення щодо переходу на МСФЗ і можуть подавати фінансову звітність відповідно до діючих національних стандартів. За інформацією Європейської комісії таких компаній у країнах ЄС налічується більше 20 мільйонів [9].

Отже, не дивлячись на спроби ЄС щодо впровадження МСФЗ та їх конвергенцію з національними стандартами, країни-члени ЄС на даний час використовують їх лише фрагментарно в межах європейського законодавства. Таким чином, як зазначає С.Ф. Голов, за межами гармонізаційних процесів в галузі бухгалтерського обліку в ЄС залишається 3/4 всіх підприємств [23, с. 20].

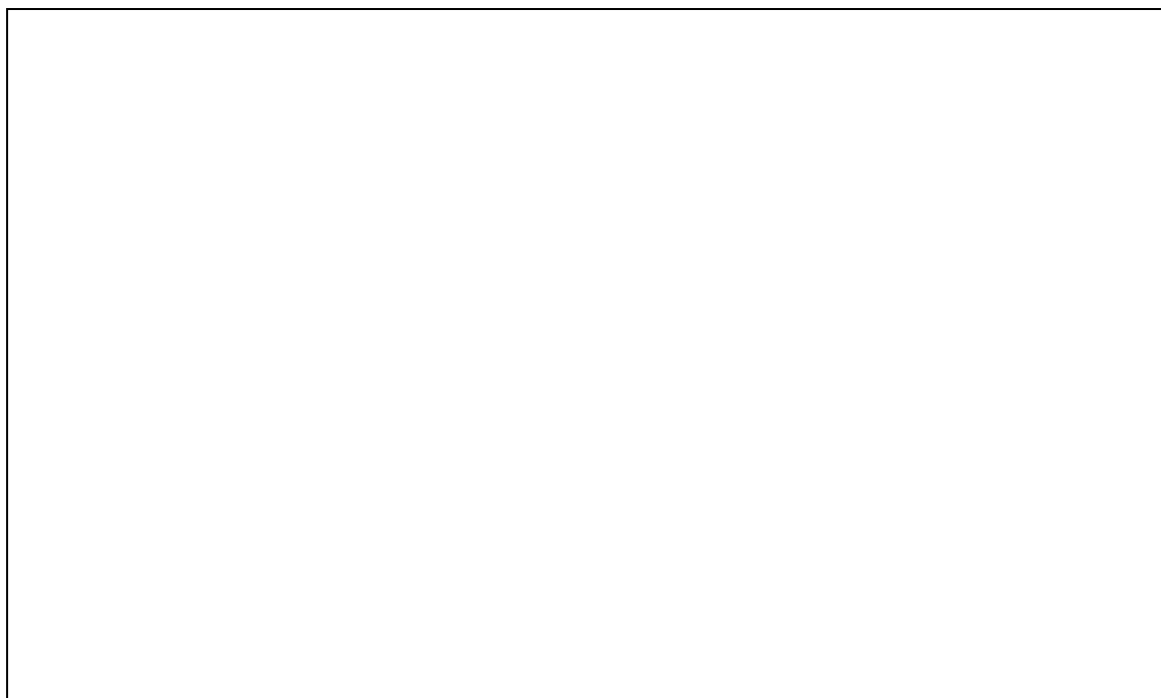
Поряд з цим виникає питання: чи впливає рівень розвитку країни на прийняття рішення щодо впровадження МСФЗ? Ряд вчених вважають, що країни, які розвиваються, є більш адаптивними для міжнародних стандартів обліку. Зокрема, Т. Каменська зазначає, що національна систем обліку таких країн недостатньо розвинена та їм набагато простіше перейти на МСФЗ відразу [39, с. 39].

Головним критерієм Світового банку для класифікації країн є валовий національний дохід (ВНД) на душу населення. У зв'язку з цим всі країни класифікуються на такі, що мають низький рівень доходу (1035\$ або менше); з середнім рівнем доходу (1036-4085\$ – нижче середнього та 4086-12615\$ –

вище середнього), або високий дохід (12616\$ або більше) [97]. Використовуючи класифікацію Світового банку, інформацію, наведену на офіційному сайті РМСБО та дані досліджень, проведених компаніями PwC та Deloitte, отримано такі результати (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Використання МСФЗ у країнах з різним рівнем розвитку

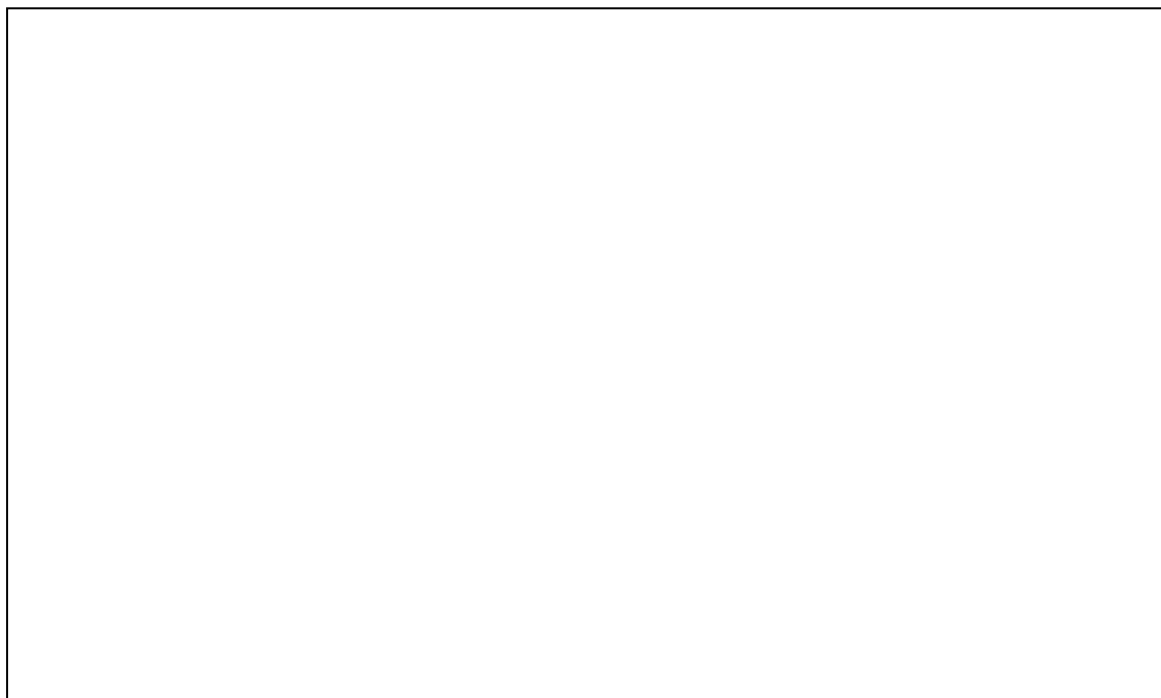


Примітка. Сформовано на основі [51]

Питома вага країн, які дозволили або вимагають використання МСФЗ, серед 103 країн з середнім рівнем доходу становить 71,6%, що на 2% вище, ніж у групі з низьким рівнем доходу. Серед країн з високим рівнем доходу питома вага таких країн – 85,5 %, тобто на 15,9 % більше ніж у першій групі. Отже, наведені в таблиці 2.3 дані дозволяють зробити висновок про те, що країни з вищим рівнем розвитку прихильніші до впровадження МСФЗ.

Різна фінансова та законодавча культура в кожній країні сформувала свою унікальну систему звітності. Серед країн Євросоюзу можна виділити два історичних класи системи фінансової звітності (табл. 2.4):

Історичні класи системи фінансової звітності країн ЄС



Дана таблиця 2.4 включає країни Євросоюзу (а також Норвегію та Швейцарію) до того, як до нього приєдналися країни колишнього соціалістичного блоку, в яких фінансова звітність не була присутня як така.

Враховуючи те, що Міжнародна рада зі стандартів бухгалтерського обліку (IASB, орган, що створює МСФЗ) не має реальних повноважень вимагати застосування МСФЗ компаніями, реакція різних юрисдикцій призвела до того, що де-факто в кожній країні запроваджувалися національні версії даних стандартів, навіть у випадку, коли оригінальні МСФЗ запроваджувалися без змін.

2.2 Особливості облікової політики країн ЄС та її вплив на формування звітності

Невід'ємною умовою ефективного функціонування кожного господарюючого суб'єкта є якісно побудована цілісна система бухгалтерського обліку, яка передбачає формування та прийняття на тривалу перспективу чіткої облікової політики, як специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності.

Встановлення нормативних меж, в яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, їх закріплення у законодавчих документах є проявом облікової політики певного рівня в сфері бухгалтерського обліку.

На фоні стандартизації обліку створилась міжнародна стандартизація, що має наближені риси політики обліку. Політику бухгалтерського обліку слід розуміти як сферу діяльності державних органів або інститутів, утворених через державні та міжнародні об'єднання бухгалтерів, направлену на нормалізацію чи стандартизацію бухгалтерського обліку.

Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Державна облікова політика виконує функцію нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку і складання фінансової звітності у межах країни. Мета державної облікової політики зводиться до зменшення (стирання) відмінностей у способах відображення, оцінки, методів подання фінансової інформації та звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються [91]. Процес глобалізації світової економіки, необхідність посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості міжнародних ринків капіталу зумовили нові вимоги до формування інформаційної бази підприємств. Тому існування міждержавного рівня облікової політики зумовлено сучасними процесами глобалізації, наслідком яких є утворення об'єднань країн.

Термін «облікова політика» (англ. – accounting policies) офіційно почав використовуватись у міжнародній практиці з 1973 року, з'явившись у МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року діє новий МСБО 1 «Подання

фінансових звітів», виданий на базі цих стандартів, який містить вимоги до розкриття інформації в облікових політиках [54].

Варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», що розкриває відповідні питання [54], а також Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містить вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування стандартів, сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах. В Україні ж можливість використання підприємствами окремих елементів облікової політики з'явилася в 90-х роках минулого століття. Однак, в офіційний обіг термін «облікова політика» був введений в 1999р. Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [72]. Необхідність формування облікової політики суб'єктів господарювання встановлена в законодавчому порядку. Зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 - XIV її визначено як спеціальний термін.

У ст. 1 зазначено: «Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності», а в ст. 8 (п.5) цього Закону вказано, що «...підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства...» [72]. В той же час, Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» зустрічаємо визначення «облікові політики» [54].

Згідно із зазначеним нормативно-правовим документом, облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Нескладно помітити, що у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення поняття «облікова політика» в однині, а в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» дане поняття характеризується у множині. Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкту обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от виходячи з національного тлумачення зазначеного поняття, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства [91].

У будь-якому випадку, мова йде про облікову політику підприємства яка є, по суті, конкретизованим кодексом правил, прийомів і процедур ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності, який забезпечує дотримання єдиної методики відображення господарських операцій суб'єкта господарювання упродовж тривалого періоду із дотриманням основних методологічних принципів бухгалтерського обліку та звітності.

В останні роки за рахунок зростання темпів інтернаціоналізації торгівлі та інвестицій все частіше виникають питання необхідності порівняння показників фінансової звітності у міжнародному масштабі, що передбачає впровадження єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності з узгодженням національних стандартів бухгалтерського обліку.

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 були першими країнами, які зробили перші кроки в напрямку конвергенції бухгалтерського обліку і фінансової звітності. На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку.

Одним із завдань ЄС було гармонізація систем бухгалтерського обліку країн-членів ЄС шляхом узгодження методологій обліку різних країн. Для вирішення цього завдання опубліковано низку нормативних документів, які називаються Директивами, або законами ЄС, які були присвячені уніфікації вимог щодо розкриття інформації та бухгалтерської звітності, тобто встановлювали основні положення ведення обліку і складання фінансової звітності, які країни-учасниці інтегрують в національне законодавство.

Основні положення Директив ЄС встановлюють докладні правила в багатьох сферах бухгалтерського обліку та являють собою «мінімальні вимоги щодо гармонізації», за якими держави-члени розробляють власні додаткові вимоги і вносять зміни в національне законодавство. Наразі вони містять близько 40 варіантів на рівні держав-членів, багато з яких спрямовані на зниження вимог до звітності для малих і середніх компаній.

Так як гармонізація обліку та звітності спирається на законодавчу основу, виконання вимог директив ЄС є обов'язковим для всіх компаній. Періодично директиви удосконалювалися та кілька разів вносилися до них зміни, але вони не піддавалися докорінному перегляду з моменту їх створення.

У період розробки Четвертої і Сьомої директив (1978-1983 роки) гармонізація обліку держав-членів ЄС набула високого політичного і економічного значення, створюючи умови для формування спільного європейського економічного ринку та досягнення загальних політичних цілей.

Отже, запровадження вимог директив супроводжувалося різним впливом на національні GAAP багатьох європейських країн.

Так, у країнах з континентальною моделлю обліку (Австрія, Німеччина, Франція) впровадження норм директив ЄС законодавчо закріпило вимоги щодо якості, корисності і цінності фінансової інформації, що вплинуло на зростання інформативності фінансової звітності та зниження впливу податкового законодавства на бухгалтерський облік і фінансову звітність.

У країнах з англо-американською моделлю обліку (Великобританія, Ірландія) фінансова звітність спрямована на задоволення інформаційних потреб інвесторів та кредиторів, а бухгалтерський облік регулюється незалежними від податкового законодавства організаціями, що зумовило значно менші зміни в національному законодавстві з регулювання обліку і складання фінансової звітності.

Незважаючи на наявність великої кількості економічних, політичних і соціальних відмінностей країн-членів ЄС, Четверта і Сьома директиви ЄС призвели до гармонізації та узгодження основних елементів обліку і фінансової звітності в національному законодавстві окремих країн, викликавши зміни більше ніж у 7 млн. компаній в оцінці та визнанні активів, зобов'язань і капіталу, вимогах до розкриття інформації у фінансовій звітності, та як наслідок, аудиті фінансової інформації.

Міждержавна облікова політика включає аспекти облікової політики підприємств-членів міждержавних об'єднань.

Міжнародна практика свідчить, що облікова політика в різних країнах має деякі специфічні особливості. Наприклад, у Великобританії та Нідерландах облікова політика менше структурована, не настільки деталізована й не так формалізована, як у США.

З іншого боку, розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації фінансового обліку, що обумовлює більш детальну його структуру й облікову політику.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності мають рекомендаційний характер, проте саме їх зміст є основою створення нормативно-правового забезпечення облікової політики.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності», передбачає, що повний комплект фінансової звітності повинен включати: а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду; б) звіт про сукупні доходи за період; в) звіт про зміни у власному капіталі за період; г) звіт про рух грошових коштів за період; г) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші

пояснення; д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перегрупує статті своєї фінансової звітності.

Фактично за всіх обставин суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності застосованим міжнародним стандартам.

Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання:

а) обирати та застосовувати облікові політики відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». МСБО 8 наводить ієрархію авторитетних рекомендацій, які управлінський персонал враховує за відсутністю міжнародного стандарту, що застосовується до конкретної статті;

б) подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;

в) надавати розкриття додаткової інформації, коли відповідність конкретним вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» передбачає, що суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями.

Решта міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку містять рекомендації щодо елементів облікової політики або господарських операцій, де застосовується облікова політика.

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» приписує розкривати у Примітках до фінансової звітності всі

ключові моменти облікової політики – принципи, яких дотримується компанія, і методи, використані для втілення в життя цих принципів (оскільки подібна інформація є істотною для визначення фінансового становища підприємства, спрямування потоків грошових коштів, а також для визначення результатів діяльності).

У процесі формування облікової політики МСФЗ відмічають ті вимоги, які необхідно брати за основу, тобто принципи безперервності діяльності компанії, нарахування, послідовності, суттєвості, сталості. В якості основних варто виділити сталість або постійність з року в рік. Виключення складають випадки удосконалення облікової політики, наслідки яких повинні розкриватися в поясненнях до річної фінансової звітності. Порядок внесення змін до облікової політики регламентує законодавство.

Так, у Великобританії відповідно до стандарту 17 (SSAP 17) усі випадки змін після складання балансу поділяються на ті, які підлягають коригуванню, матеріальні (наприклад, операції, пов'язані з дебіторами) і не підлягають коригуванню, які розкриваються в примітці до звітності й описують їх результат та характер (наприклад, не існуючі на дату складання балансу факти, такі як, пожежа).

Згідно з стандартом 6 (SSAP 6), удосконалення облікової політики, яке викликало матеріальні (або, так звані, суттєві) зміни, повинно відноситися до статей поточного звітного періоду, як коректування до раніше нарахованих резервів, і стосуватися суми доходу поточного періоду.

У Німеччині зміни в обліковій політиці, які впливають на поточний дохід, повинні бути юридично погоджені з Комерційним Кодексом.

У Бельгії, Італії та Іспанії застосовується інша практика, а саме: усі коригування повинні проходити через рахунок «Прибутків і збитків» за минулий звітний період.

Слід відмітити, що облікова практика цих країн визнає збитки від скорегованих подій, але не доходи. У Франції, наприклад, усі зміни повинні проходити через рахунок «Прибутків і збитків» за екстраординарними

статтями. Якщо зміни в обліку викликані удосконаленням облікової системи, то всі коригування повинні відноситися до «Резервів».

Усі події, що не підлягають коригуванню відповідно до основного принципу «діючого підприємства», повинні бути детально проаналізовані в окремому документі – управлінському звіті.

Однією з особливостей зарубіжної облікової практики є те, що у великих компаніях готуються два варіанти облікової політики. Перший, який складається на початку року, є начебто формальним, оскільки служить позначкою діючих національних облікових принципів, відпрацьованих в даній компанії в минулому році, з передбачуваними змінами і уточненнями в наступному році.

Другий варіант складається в кінці звітної року перед складанням звітності. Тобто протягом року на фірмі облікова політика може змінюватись.

Розкривається облікова політика у Примітках до фінансових звітів. У першій примітці зазвичай коротко викладаються облікові методи, які застосовувалися при складанні звітів, іншими словами, особливості обліку цієї компанії. У другій примітці відображаються результати змін в обліковій політиці, якщо вона змінювалася протягом року.

Якщо для більшості компаній показники безнадійних боргів, витрати по гарантіях відображаються у розрахунковому вигляді та носять оціночний характер, то доходи від реалізації продукції, товарів та послуг піддаються ретельному аналізу. При цьому є так звана «особлива стаття» звіту – це зміни нерозподіленого прибутку компанії, пильна увага до якої пояснюється необхідністю дотримання інтересів акціонерів в отриманні дивідендів. У зв'язку з цим у Пояснювальній записці вимагається розглянути вплив облікової політики на стан справ у компанії. І якщо для цілей внутрішнього аналізу складається карта можливих варіантів отримання прибутку при різних підходах до оцінки запасів, витрат, амортизації, умов реалізації, асортименту продукції, що випускається, тощо, то для цілей фінансової звітності ці показники представляються у згорнутому вигляді.

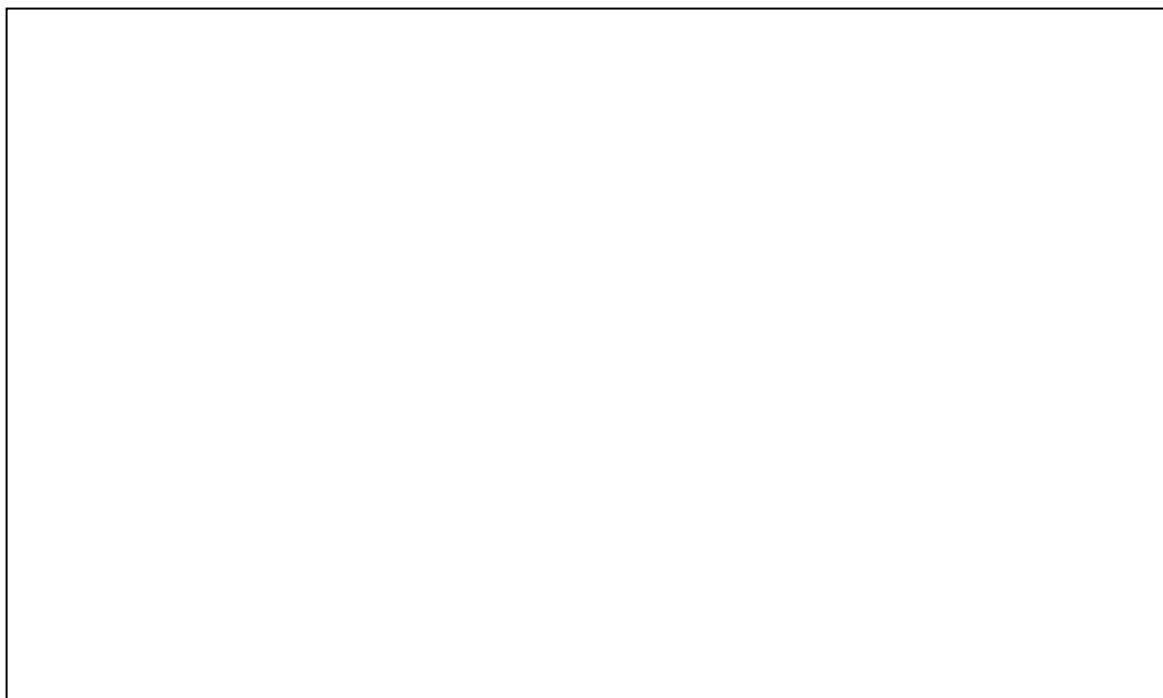
Національні системи регулювання обліку країн ЄС орієнтовані на стандарти КМСФЗ, які є основою для створення європейської регіональної системи бухгалтерського обліку. Відповідно до її вимог регулювання діяльності компаній проводиться в залежності від їх виду і розміру (таблиця 2.5).

У різних країнах є окремі послаблення у вимогах публікації звітності і результатів аудиторських перевірок. Диференційований підхід у вимогах до публікації звітності і результатів аудиторських перевірок призводить до розходжень у ступені свободи компаній при виборі ними тих чи інших методів обліку.

З одного боку, позитивний вплив відкритої системи звітності на посилення довіри урядових органів і інвесторів є очевидним. З іншого боку, бувають ситуації, коли публікація фінансової звітності компанії може спровокувати її фінансовий крах.

Таблиця 2.5

Диференційований підхід до формування облікової політики країн-членів ЄС



Саме цими причинами обумовлені розходження у вимогах названих країн. Іншими словами, вимога публікації звітності повинна узгоджуватися з вимогою її конфіденційності, згідно з якою, опублікована інформація не повинна завдавати збиток інтересам підприємства.

2.3 Формування фінансової звітності окремих категорій підприємств в країнах-членах ЄС

Протягом більше ніж тридцять років завдання щодо подолання розбіжностей між національними економіками європейських країн у сфері практики бухгалтерського обліку виконували Четверта Директива «Форма та зміст річного фінансового звіту компаній» (1978 р.) та Сьома Директива «Вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності та методи підготовки» (1983 р.), які являли собою у певному сенсі «політичний компроміс».

Мюллер Г., Гернон Х. та Міїк Г. вказували на проблематичність реалізації цих Директив у повному обсязі через суттєві відмінності у соціально-економічних традиціях країн-учасниць. Разом з тим, вони вважали: «зусилля ЄС заслуговують пильної уваги насамперед тому, що це перша спроба підвести законодавчі основи під уніфіковані стандарти, що розробляються» [55, с. 47].

У директиви кілька разів вносилися поправки, але вони не були предметом фундаментального перегляду з моменту їх випуску. За словами чеської дослідниці Марцели Жарової (Marcela Žárová), поправки, що стосувались нових вимог до розкриття у річній звітності, правил оцінювання елементів звітності, включаючи докладні положення щодо обліку за справедливою вартістю, врешті-решт зробили директиви складними для читання. Більш того, багатоваріантність позначилася на порівнянності національних фінансових звітів держав – членах ЄС [92].

З урахуванням сталих тенденцій міжнародної інтеграції можна було очікувати їх оновлення на засадах МСФЗ або їх скасування, оскільки

Європейська комісія неодноразово заявляла про те, що розглядає МСФЗ як підходящу основу для гармонізації фінансової звітності всередині ЄС. Проте, на зміну вищезазначеним директивам Європейський парламент 26 червня 2013 року ухвалив нову Директиву № 2013/34/ ЄС « Щодо річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних з ними звітів окремих типів підприємств», з положеннями якої країни-учасниці ЄС зобов'язані синхронізувати своє національне законодавство.

Основною метою Директиви 2013/34/ЄС декларується впровадження системи регулювання, яка забезпечить:

- скорочення кількості адміністративних процедур, особливо для малих і середніх підприємств (далі – МСП);
- досягнення відповідного балансу між інтересами користувачів фінансової звітності та намаганням підприємств уникнути надмірного тягаря вимогами до звітності ;
- узгодження фінансової звітності у країнах ЄС, у тому числі однаковість вимог до МСП на території усього Євросоюзу, підвищення якості та порівнянності фінансової інформації [99].

Проте вивчення вимог Директиви 2013/34/ ЄС дозволили зробити висновок про неповне забезпечення задекларованих у ній принципів, а також сформулювати деякі міркування відносно проблем , що можуть виникнути при її імплементації.

По-перше, результати дослідження робочої групи з бухгалтерського обліку та консолідованої звітності за МСФЗ у Європі (European Records Of IFRS Consolidated Accounts, ERICA WG) свідчать : Директива 2013/34/ ЄС не забезпечує міжнародної порівнянності, оскільки вона передбачає два формати звіту про прибутки і збитки (за функціями і за економічною сутністю) та два формати бухгалтерського балансу (горизонтальний і вертикальний) [100]. Крім того, фахівці Європейської Федерації Бухгалтерів та Аудиторів Малих і Середніх Підприємств (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs, EFAA) наголошують на значній кількості

варіантів ведення бухгалтерського обліку, якими можуть скористатися країни-члени під час транспонування вимог Директиви 2013/34/ ЄС до національного законодавства, що також не полегшує порівнянність звітності [101].

По-друге, прийняття Директиви 2013/34/ ЄС привело до додаткових розбіжностей з МСФЗ. Це є суттєвою проблемою впровадження Директиви з огляду на міжнародну гармонізацію обліку та тривале реформування систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності країн-членів, особливо, «новачків», у напрямі узгодження з МСФЗ.

Слід відзначити, що Директива 2013/34/ ЄС орієнтована у першу чергу на середній і малий бізнес, регулювання фінансової звітності якого на інтернаціональному рівні здійснюється Міжнародним стандартом фінансової звітності для підприємств малого і середнього бізнесу (далі – МСФЗ для підприємств МСБ), який на сьогоднішній день прийнятий у 58 країнах світу (у тому числі, у 8 країнах Європи). Втім Європейська комісія вважає, що застосування МСФЗ для підприємств МСБ є трудомістким порівняно з Директивою 2013/34/ ЄС. На думку ЕФАА, нова Директива усуває більшість перешкод, встановлених раніше законодавством ЄС для прийняття МСФЗ для підприємств МСБ.

Разом з тим, представники Європейської Комісії акцентують: не дивлячись на відсутність у Директиві 2013/34/ЄС посилання на МСФЗ для підприємств МСП, у країнах-членах ЄС немає заборони на його використання [78].

Водночас слід підкреслити гнучкість МСФЗ. Наприклад, МСФЗ для підприємств МСБ не містять кількісних критеріїв віднесення підприємств до малих і середніх. Основне ж нововведення Директиви 2013/34/ ЄС - диференціація вимог до фінансової звітності залежно від категорій компаній у залежності від їх розміру, що по суті необхідно визнати її перевагою. Незважаючи на встановлення Директивою 2013/34/ ЄС лише мінімальних еквівалентних законодавчих вимог до обсягу фінансової інформації, яку

повинні публікувати конкуруючі між собою підприємства, та дозвіл державам-членам більш детально розбивати статті, додавати проміжні результати та нові статті за умови дотримання встановленого формату, такий підхід засвідчує уніфікацію фінансової звітності на європейському просторі. Це не збігається з ідеологією МСФЗ, які передбачають гнучкий формат подання фінансових звітів, що запобігає накопиченню недоречної інформації.

По-третє, задеклароване в Директиві 2013/34/ ЄС зниження «адміністративного навантаження» розуміється як можливість об'єднання окремих статей або можливість їх класифікації в інших статтях. Застосовуючи максимально можливі послаблення, передбачені Директивою для мікропідприємств, можна припустити, що обсяг звітності мікропідприємства буде включати:

Баланс, який деталізуватиметься двома статтями в активі (Необоротні активи / Оборотні активи) та двома статтями у Пасиві (Власний капітал/Кредиторська заборгованість);

Звіт про прибутки і збитки, який складатиметься із статей «доходи-витрати-податок на прибуток – прибуток (збиток)»;

декілька приміток до фінансової звітності: позики керівництву, гарантії та події після дати балансу, без додаткових розшифрувань, пояснень та опису облікової політики.

Вибір такого занадто полегшеного варіанту може призвести до появи низки загроз, пов'язаних з практикою ведення бухгалтерського обліку, а саме:

– втрати аналітичності обліку. Наприклад, відсутність необхідності групувати статті витрат у звітності буде сприяти включенню усіх витрат в «загальний котел» (особливо, якщо керівництво не приділяє достатню увагу аналізу та плануванню витрат);

– зниження ступеню надійності інформації і недотримання задекларованого у Директиві принципу збалансованості інтересів користувачів, адже спрощені фінансові звіти не забезпечать достатньою

інформацією для прийняття рішень окремих категорій користувачів: банки, лізингові компанії, інших позикодавців, які вимагатимуть від підприємства складання і подання особливої фінансової звітності, що стане додатковим навантаженням для її укладачів;

– втрати професійних знань та навичок і деградації професії у цілому через відсутність стандартів бухгалтерського обліку та застосування вкрай спрощених методів обліку.

Вчетверте, структура балансу (як горизонтальний, так і вертикальний формат) за Директивою 2013/34/ ЄС порушує методичну основу аналізу фінансового стану, про що свідчить нечітке розмежування в ньому активів та зобов'язань на поточні і довгострокові, відхід від нетто-оцінок (наприклад, відображення неоплаченого капіталу в окремому розділі активу балансу, вилученого капіталу у складі короткострокових інвестицій).

Вп'яте, Директива 2013/34/ ЄС породжує різного роду термінологічні суперечності . Наприклад, замість звиклих понять «знос» і «амортизація» використовується термін «корекція вартості».

Критику викликає відсутність будь-яких роз'яснень з приводу обліку тих чи інших статей що, на думку проф. С . Я . Зубілевич, буде утруднювати порівнянність фінансових звітів європейських компаній [37, с . 9], оскільки для урегулювання відображення даних об'єктів в обліку і звітності необхідно звертатись до національних або міжнародних стандартів.

Дискусійним питанням імплементації положень Директиви 2013/34/ ЄС є встановлення складу фінансової звітності підприємства. Директивою 2013/34/ ЄС для всіх категорій підприємств, включаючи суб'єкти суспільного інтересу , передбачено три форми фінансової звітності у складі балансу, звіту про прибутки і збитки та приміток до звітності проти п'яти форм, передбачених МСФЗ та встановлених Законом про бухгалтерський облік для усіх підприємств, крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва включає .

Розбіжності у вимогах до комплектації звітності дали підставу проф. В.М. Пархоменку внести пропозиції щодо вилучення із вітчизняної нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку відсутні у Директиві форми фінансової звітності та /або окремі показники, зокрема, сегментну звітність, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал [68, с . 4]. Автор вважає такі кроки позитивно очікуваними у професійному середовищі, але з таким твердженням не можна погодитись з декількох причин.

По-перше, звіт про рух грошових коштів (далі - ЗРГК) є потужним інформаційним ресурсом у сучасній економіці. Слід підкреслити цінність та актуальність інформації ЗРГК для проведення фінансового аналізу, зокрема для оцінки ефективності діяльності суб'єкта господарювання, його ліквідності та платоспроможності, а також прогнозування банкрутства в основному завдяки тому, що дозволяє виключити вплив різноманітних систем розподілу витрат.

З метою підвищення оперативності звітної інформації про грошові потоки підприємства та поліпшення управління ними необхідно ввести ЗРГК у склад проміжної фінансової звітності, що відповідатиме, своєю чергою, вимогам МСФЗ.

По-друге, відповідно до п. 1 ст . 4 Директиви 2013/34ЄС країни-члени можуть вимагати від підприємств, які не є суб'єктами малого підприємництва, включати інші звіти у річну фінансову звітність додатково до тих, що визначені Директивою.

Враховуючи наведені вище недоліки Директиви 2013/34/ ЄС та необґрунтованість окремих її вимог, вважаємо, що імплементацію її положень слід здійснювати шляхом розумного і зваженого їх застосування та не вводити радикальні інновації у структуру і зміст фінансової звітності України. Критерії поділу підприємств згідно з Директивою 2013/34/ ЄС наведені у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Критерії розмежування підприємств за їх розміром згідно з директивою
2013/34/ЄС

Критерії розмежування підприємств	Категорії підприємств			
	Мікро-підприємства	Малі	Середні	Великі
Валюта балансу, млн. євро **	0,350	≤ 4 Мах: 6	20	20
Чистий оборот, млн. євро **	0,700	≤ 8 Мах: 12	40	40
Середня чисельність працівників у фінансовому році, чол.	10	50	250	250

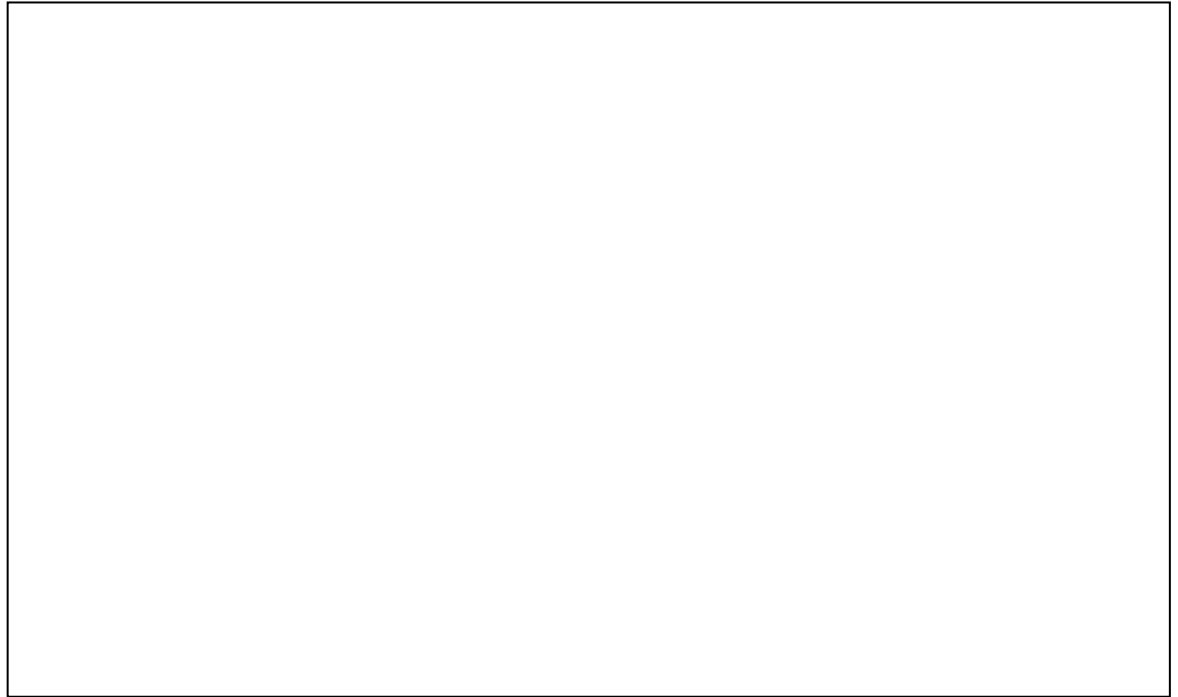
Примітка. Розроблено самостійно

Необхідно відзначити: згідно з п. 10 ст. 3 Директиви 2013/34/ЄС у разі перевищення двох з трьох вказаних критерії протягом двох фінансових років поспіль підприємство переходить з однієї категорії в іншу. Вочевидь, зміна категорії може призвести до проблеми зміни облікової політики підприємства з відповідними наслідками, які необхідно врахувати при імплементації положень Директиви. Наступним важливим кроком є визначення, за якими стандартами кожна категорія підприємств має складати свою фінансову звітність.

У процесі імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС необхідно зважено підійти до складу фінансової звітності підприємства та вимог щодо її оприлюднення. У табл. 2.7 наведено порівняння вимог до річної звітності підприємств згідно з Директивою 2013/34/ЄС.

Таблиця 2.7

Вимоги до річної звітності підприємств відповідно до директиви
2013/34/ЄС



Примітка. Розроблено самостійно

Аналізуючи вимоги Директиви 2013/4/ ЄС до складу фінансової звітності, необхідно наголосити на обов'язковості (не враховуючи деякі послаблення) таких елементів як примітки та звіт про управління для всіх категорій підприємств, які не передбачені чинним законодавством України. Впровадження цих складових звітності не означатиме для бухгалтерів зменшення витрат на її формування, проте сприятиме більшій прозорості діяльності підприємств. Необхідно підкреслити, що в ЄС публічність розглядається як основний інструмент запобігання можливих правопорушень у сфері фінансової звітності та покарання за здійснені правопорушення. Підприємства країн-учасниць ЄС повинні розкривати громадськості будь-які вжиті заходи і накладені санкції за порушення нормативно-правових актів тощо. Таке розкриття не повинно проводитися лише в тому випадку, якщо це створює серйозну загрозу для фінансових ринків або завдасть непропорційний збиток залученим у справу сторонам. Тому Директива 2013/34/ ЄС вимагає підприємства складати звіт про управління, який є важливим елементом фінансового звітування. Він передбачений для середніх та великих підприємств і ССІ, хоча країни-члени можуть звільнити середні

підприємства від надання у звіті нефінансової інформації. Малі підприємства звільняються від складання звіту про управління за умови надання у примітках інформації про придбання власних акцій. Одним із істотних моментів імплементації Директиви 2013/34/ЄС є впровадження положень, пов'язаних з обов'язковим оприлюдненням річної фінансової звітності та звіту управління.

Згідно з Директивою 2013/34/ ЄС масштаб оприлюднення річної фінансової звітності та звіту управління залежить від категорії компанії. Найпростіші умови оприлюднення передбачені для мікропідприємств, яким достатньо надати баланс визначеному національним законодавством органу та у комерційний реєстр Деякі звільнення також можуть отримати малі й середні підприємства. Водночас встановлений Директивою 12-місячний термін оприлюднення фінансової звітності значно знижує релевантність наданої інформації. Експрес-опитування, проведене ЕФАА, показало, що сьогодні цей термін у країнах Європи варіюється від 3 до 13 місяців, і найбільш поширений – 7. Тому при адаптації законодавства України до положень Директиви 201334/ ЄС слід врахувати цю прогалину і скористатися можливістю встановити такий термін (наприклад, 7 місяців, що відповідає практиці більшості країн Європи) оприлюднення звітності, щоб інформація користувачам надходила своєчасно. Необхідно відзначити, що Директива 2013/34/ ЄС не передбачає складання проміжної фінансової звітності.

Висновки до розділу 2

Міжнародні стандарти обліку являють собою документи, які визначають загальний підхід до складання фінансової звітності і які пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємств. Однак, в силу об'єктивних інтеграційних процесів в розвитку світового господарства, ці стандарти набувають все більшого значення як найзручніший засіб "спілкування" між підприємствами різних країн. МСБО не наказують підприємству, які слід використовувати рахунки, яку форму звіту обрати, які первинні документи складати і в якому вигляді. Це вирішує саме підприємство. В МСБО також не зазначається про всі відомі фінансовому обліку методи, мова йде тільки про тих з них, які дозволяються стандартами використовувати при складанні фінансової звітності. Проте МСБО побудовані таким чином, що вибір певного правила завжди базується на загально визначених принципах обліку, покладених в основу складання фінансової звітності, що забезпечує доступність її сприйняття.

Створення Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) включає в себе відкриту публічну процедуру обговорення технічних аспектів та оцінювання бажаних вигод шляхом застосування декількох механізмів.

Європейська Комісія оголосила стратегію ЄС щодо фінансової звітності – ввести в дію вимогу до всіх компаній, акції яких знаходяться в лістингу ЄС, готувати фінансові звіти винятково відповідно до МСБО. Країнам-учасницям ЄС рекомендується поширити використання МСБО також на емітентів, акції яких не котируються на організованих ринках Європейського Союзу. Європейська Комісія має за мету встановити механізм підтримки МСФЗ в Європі та постійно здійснювати конструктивний діалог з Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 3

ДОСВІД ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В РІЗНИХ КРАЇНАХ ЄС

2.1 Гармонізація бухгалтерського обліку в країнах центральної та східної Європи

Центральна та Східна Європа (ЦСЕ) (англ. Central and Eastern Europe (CEE)) – загальний термін для групи країн у Центральній Європі, Південно-Східній Європі та Східній Європі, зазвичай означає колишні комуністичні держави у Європі.

Термін ЦСЕ включає у себе усі країни Східного блоку на захід від встановленого за результатами Другої світової війни кордонами із колишнім Радянським Союзом, незалежні країни, які утворились на теренах колишньої Югославії (яка не вважалася частиною Східного блоку), і три Балтійські країни – Естонія, Латвія, Литва – які вирішили не приєднуватись до СНД разом з іншими 12 колишніми республіками СРСР.

Перехідні країни у Європі, таким чином, на сьогоднішній день класифікуються, як два політико-економічні утворення: ЦСЕ та СНД. Країни ЦСЕ в свою чергу поділяються за своїм статусом щодо вступу в Європейський Союз (ЄС): вісім країн першої хвилі вступу, які приєдналися до ЄС 1 травня 2004 року (Естонія, Латвія, Литва, Чеська Республіка, Словаччина, Польща, Угорщина та Словенія), дві країни другої хвилі вступу, які приєдналися 1 січня 2007 року (Румунія та Болгарія) і країна третьої хвилі вступу, яка приєдналися 1 липня 2013 року (Хорватія). Згідно з даними Світового банку, «перехід завершено» для 10 країн, які приєдналися до ЄС у 2004 та 2007 роках. Він також може розумітися, як усі країни Східного блоку.

Становлення та розвиток обліку в цих країнах має такі риси:

1. Професіоналізм проти законодавчого контролю – професійне судження та саморегуляція, на відміну від жорстких юридичних вимог та законодавчого контролю вимог до обліку і звітності.

2. Однорідність та гнучкість – рівень впровадження стандартизованої та послідовної практики бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

3. Консерватизм проти оптимізму – ретельний підхід до вимірювання показників в обліку, на відміну від більш оптимістичного і підхід до ризику.

4. Секретність проти прозорості – конфіденційність та обмеження розкриття інформації, на відміну від більш прозорий та публічний підхід.

Після розпаду СРСР було зроблено спроби гармонізації системи бухгалтерського обліку та аудиту в рамках СНД. З цією метою, зокрема, була створена Координаційна рада з методології бухгалтерського обліку країн СНД.

На четвертій конференції Координаційної ради в 1994 р. зазначалося, що надзвичайно важливим є посилення координації реформ бухгалтерського обліку країн СНД для уникнення помилок і неефективного використання ресурсів, надання доступу до необхідної інформації всім зацікавленим сторонам та здійснення внеску в справу гармонізації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [18, с.10].

Результатом спільних зусиль представників державних органів і учених країн СНД стали Загальні положення формування бухгалтерської (фінансової) звітності комерційних організацій у державах – учасницях СНД, прийняті в 1998 р. на Сьомій конференції Координаційної ради в Кишиневі. Цей документ містив основні підходи до формування фінансової звітності, що ґрунтуються на МСФЗ, із яких слід виходити при розробці Національних стандартів бухгалтерського обліку.

Діяльність Координаційної ради мала позитивне значення для обміну досвідом і рішення загальних завдань реформування бухгалтерського обліку в країнах СНД. Разом із тим на сьогодні цей орган по суті вичерпав себе, оскільки законодавство держав-учасниць СНД розвивається з урахуванням їх внутрішньої й зовнішньої політики, і розробка регіональних положень втратила актуальність. У зв'язку із цим В. Моссаковський вважає, що немає потреби створювати єдині основи побудови обліку в країнах СНД і

об'єднувати зусилля вчених і практиків на розробку регіональних стандартів [52, с.28].

Координація зусиль професійних організацій бухгалтерів і аудиторів СНД спочатку здійснювалася за допомогою Міжнародної регіональної федерації бухгалтерів і аудиторів (МРФБА) «Євразія».

МРФБА «Євразія» була створена 17 червня 1999 р. і до жовтня 2000 р. включала 17 професійних організацій із 9 країн СНД, що об'єднують більш як 18 000 бухгалтерів і аудиторів. Комітетами МРФБА «Євразія» було проведено порівняльний аналіз національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, здійснено експертизу перекладу російською мовою Міжнародних стандартів аудиту, розроблено Концепцію з професійної освіти бухгалтерів та аудиторів і Кодекс професійної етики МРФБА «Євразія».

Однак у зв'язку з припиненням фінансування з боку міжнародних організацій з 2002 р. МРФБА «Євразія» припинила активну діяльність.

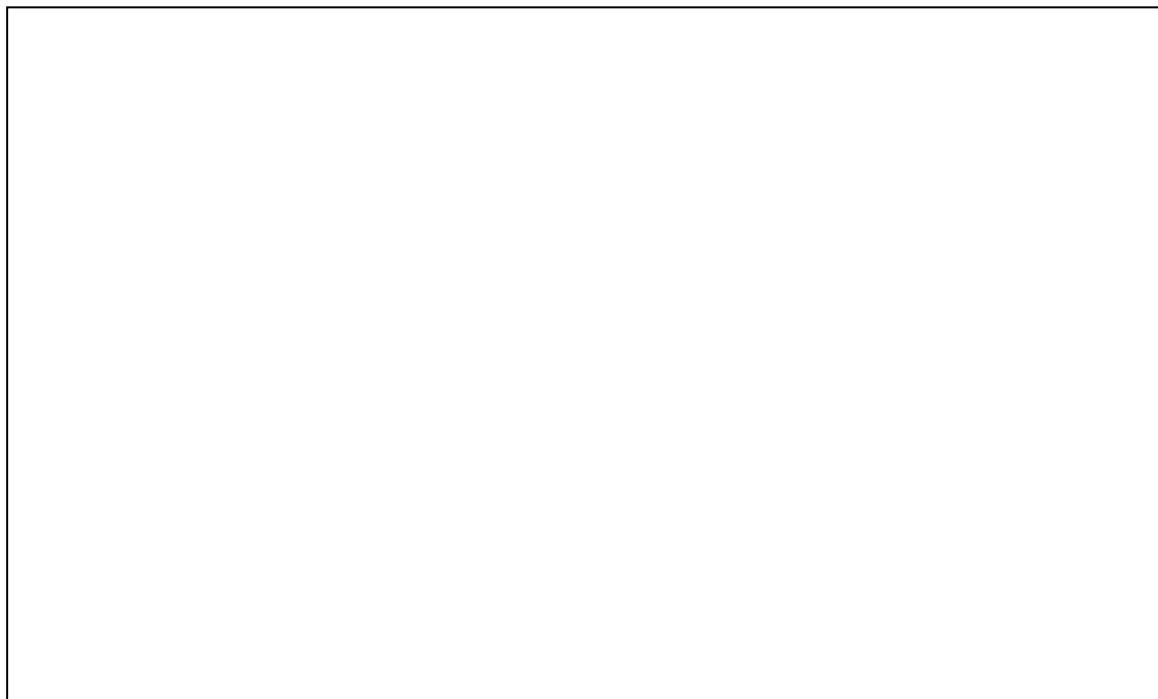
Сьогодні співробітництво професійних організацій у регіоні здійснюється в рамках Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (ЄРСБА), створеної в 2001 р. за підтримки Агентства США із міжнародному розвитку. ЄРСБА об'єднує 24 професійні організації бухгалтерів і аудиторів Білорусі, Казахстану, Киргизстану, Молдови, Росії, Таджикистану, Туркменістану, Узбекистану та України.

Основним напрямом діяльності ЄРСБА є координація навчання і сертифікація бухгалтерів за програмою „Сертифікований міжнародний бухгалтер”, яка узгоджується з вимогами Міжнародної Федерації бухгалтерів (МФБ) і включає два рівні:

- сертифікований бухгалтер-практик (САР);
- сертифікований міжнародний професійний бухгалтер (СІРА).

У результаті реформування обліку та аудиту в державах - колишніх республіках СРСР відбулися суттєві зміни в системі регулювання і методології обліку та аудиту (табл. 3.1).

Регулювання обліку в країнах центральної та східної Європи



Поряд із цим у більшості країн зберігається державне регулювання обліку, суб'єктом якого є Міністерство фінансів (або Міністерство економіки і фінансів). При цьому в Грузії і Киргизстані статус державного регулювання посилено створенням Комісії із стандартів фінансової звітності. У Латвії та Естонії суб'єктом регулювання бухгалтерського обліку є недержавний орган – Рада з бухгалтерського обліку.

Методологія бухгалтерського обліку в більшості держав орієнтована на застосування принципів і положень МСФЗ, при цьому спостерігаються відмінності в сфері й часі їх використання. Дані табл. 3.1 дають змогу виділити шість стратегій упровадження МСФЗ у конкретному правовому полі:

1. Повне пряме застосування МСФЗ.
2. Обмежене пряме застосування МСФЗ.
3. Повне застосування МСФЗ через впровадження НСБО.
4. Обмежене застосування МСФЗ через впровадження НСБО.
5. Імплементация основних положень МСФЗ в НСБО.
6. Обмежене пряме застосування МСФЗ з альтернативою.

Повне пряме застосування МСФЗ означає обов'язкове використання МСФЗ всіма суб'єктами господарювання. Така модель реалізується в Киргизстані та Грузії (за винятком малих і некомерційних підприємств). Крім того, ця модель може стати реальною для України в разі практичного здійснення п. 18 Плану першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності, затвердженого Указом Президента України від 10 квітня 2006 р. № 300/2006, яким передбачений перехід на МСФЗ до 2008 р. усіх господарюючих суб'єктів.

Досвід застосування цієї моделі в окремих постсоціалістичних державах, зокрема Болгарії й Румунії, свідчить, що декларативне проголошення курсу на МСФЗ на практиці не приводить до повного додержання вимог МСФЗ через відмінність у кваліфікації персоналу та мотивації різних суб'єктів господарювання.

Тому, згодом, така модель зазвичай трансформується в напрямі обмеженого застосування МСФЗ.

Обмежене пряме застосування МСФЗ передбачає обов'язкове використання МСФЗ окремими суб'єктами господарювання.

Таку модель здійснюють Прибалтійські держави, оскільки вони є членами ЄС. При цьому Литва і Латвія обмежують сферу обов'язкового застосування МСФЗ консолідованою звітністю лістингових компаній, а Естонія включає в цю сферу також річну звітність компаній, які входять до складу групи, що подає консолідовану звітність за МСФЗ.

Перехід на обмежене застосування МСФЗ у Росії передбачається здійснити для консолідованої звітності спочатку суспільно значущих господарських суб'єктів (до 2007 р.), а потім (до 2010 р.) - інших суб'єктів.

Спроби переходу до обмеженого прямого застосування МСФЗ в Україні були зроблені в останні три роки шляхом підготовки змін до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, які передбачали, зокрема, що підприємства, цінні папери яких перебувають на лістингу, банки та інші фінансові установи мають складати й оприлюднювати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ.

Однак цей законопроект не отримав необхідної кількості голосів при його розгляді у Верховній Раді України.

Недоліком поширення МСФЗ тільки на консолідовану звітність, з одного боку, є ускладнення процесу консолідації внаслідок застосування різних стандартів підприємствами групи. З другого боку, поширення МСФЗ на всі підприємства групи, як свідчить досвід Польщі, недоцільно в умовах динамічності лістингу.

Повне застосування МСФЗ через впровадження НСБО намагалися здійснювати Вірменія і Молдова. У цих державах нумерація, назва та зміст національних стандартів практично не відрізнялися від МСФЗ. Однак цей підхід себе не виправдав, оскільки подальші зміни в МСФЗ призвели до зрос-

тання розбіжностей між ними і НСБО. У результаті в Молдові до 2000 р. було розроблено тільки 20 НСБО, а у Вірменії після 2001 р. нові стандарти не були розроблені незважаючи на значну зміну МСФЗ:

Обмежене застосування МСФЗ через впровадження НСБО розпочала Білорусь, у якій триває розробка Національних стандартів фінансової звітності на основі МСФЗ для банківського сектора. З огляду на досвід Вірменії і Молдови, можна прогнозувати, що в Білорусі виникнуть аналогічні розбіжності між НСФЗ і МСФЗ.

Більшість держав на пострадянському просторі починали реформування системи бухгалтерського обліку з розробки національних стандартів на основі МСФЗ. Такий підхід до імплементації МСФЗ, зокрема, продовжують застосовувати Казахстан, Узбекистан, Україна, Таджикистан. Інші держави, як уже зазначалося, поступово переходять до обмеженого застосування МСФЗ.

Як показують дослідження [18], імплементація положень МСФЗ в НСБО хоча й дає змогу досягти значного ступеня гармонізації, однак зберігає певний діапазон розбіжностей (табл. 3.2). При цьому такий підхід, як і два раніше розглянутих, призводить до необхідності внесення змін у НСБО в міру зміни МСФЗ.

Крім того, підприємства, що добровільно застосовують МСФЗ, змушені складати два комплекти фінансової звітності: один згідно із НСБО, а другий – відповідно до МСФЗ.

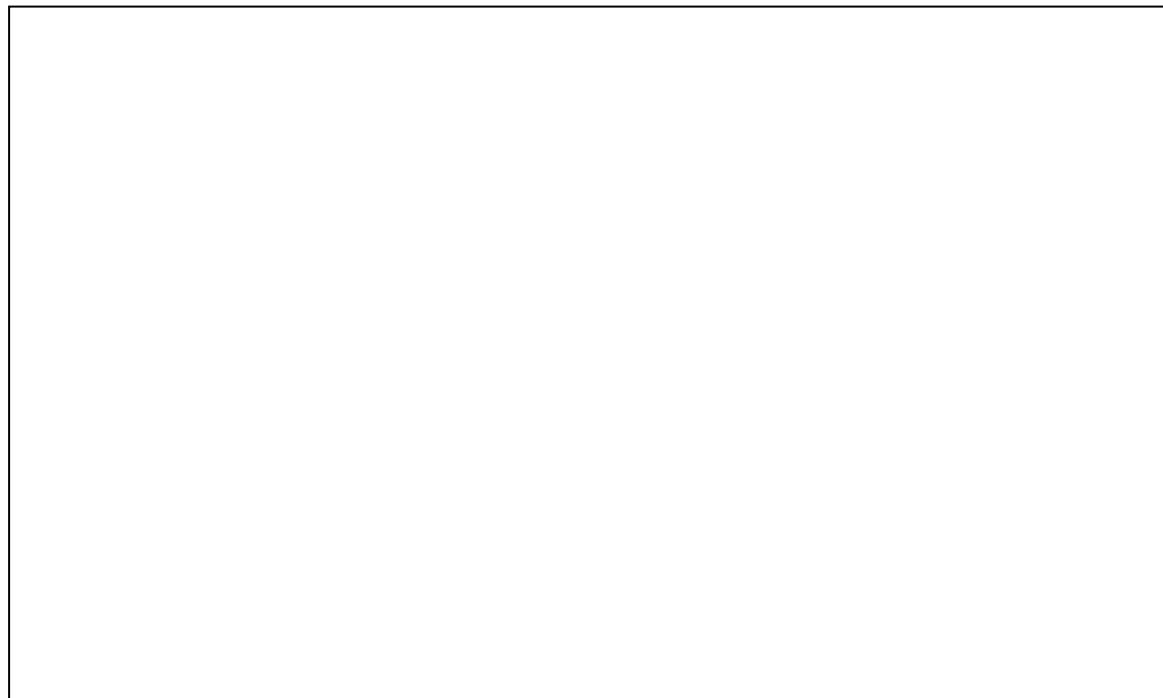
У зв'язку з цим варто звернути увагу на підхід Азербайджану до вирішення цієї проблеми. Як уже зазначалося, новим Законом Азербайджанської Республіки „Про бухгалтерський облік” передбачено, що з 1 січня 2008 р. комерційні підприємства, які не зобов'язані застосовувати МСФЗ, можуть за своїм вибором використовувати НСБО або МСФЗ.

В усіх розглянутих державах важливим нормативним документом залишаються План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування. При цьому одні держави продовжують розвивати підхід на

основі кругообороту коштів, закладений у радянському плані рахунків, а інші (Вірменія, Грузія, Молдова, Литва, Латвія, Естонія, Україна) перейшли до побудови Плану рахунків на основі структури фінансових звітів.

Таблиця 3.2

Відмінності між НСБО та МСФЗ в країнах центральної та східної Європи



Обидва підходи до Плану рахунків дають змогу реалізувати вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності. Разом із тим при першому підході потрібна спеціальна вибірка при складанні фінансових звітів на основі даних рахунків бухгалтерського обліку. Другий підхід забезпечує більш органічний взаємозв'язок рахунків і статей фінансової звітності, але внаслідок цього більш чутливий до змін формату фінансової звітності.

З розвитком бухгалтерського обліку тісно пов'язано становлення аудиту, активний розвиток якого в пострадянських державах розпочався із середини 90-х років минулого століття. У більшості країн регулювання аудиту здійснюється державним органом, зазвичай Міністерством фінансів. В Азербайджані, Казахстані, Україні та Прибалтійських республіках регулювання аудиту здійснює недержавний орган, як правило, Аудиторська палата.

При цьому спостерігається поступовий перехід від Національних стандартів аудиту (НСА) до Міжнародних стандартів (МСА). МСА вже прийняті у Вірменії, Киргизстані, Україні й Латвії. У більшості держав актуальним питанням залишається контроль якості аудиторської діяльності.

Реформування бухгалтерського обліку і розвиток аудиту обумовили відповідні зміни в програмах та змісті навчальних курсів. У результаті студенти навчальних спеціальностей вивчають такі дисципліни, як „Фінансовий облік”, „Міжнародний облік”, „Контролінг”, „Міжнародні стандарти фінансової звітності”.

Важлива роль у розвитку обліку та аудиту, підвищенні кваліфікації облікових працівників належить професійним організаціям бухгалтерів і аудиторів, що представляють професію на міжнародному й регіональному рівнях. Найбільш активно здійснюють міжнародні зв'язки Палата аудиторів Азербайджану, Палата аудиторів Казахстану, Асоціація професійних бухгалтерів і аудиторів Молдови, Інститут професійних бухгалтерів Росії, Товариство бухгалтерів і аудиторів Киргизстану і Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України.

Одним із напрямів діяльності професійних організацій є сертифікація бухгалтерів і аудиторів. На відміну від сертифікації аудиторів, сертифікація бухгалтерів зазвичай є добровільною. Винятком є законодавство Вірменії, яке передбачає сертифікацію головних бухгалтерів, яка мають право підпису фінансової звітності, що публікується.

3.2. Оцінка можливостей та перспектив застосування європейського досвіду щодо формування звітності в Україні

На початку 90-х років в економіко-правовому житті України відбулися серйозні перетворення. Отримання Україною статусу незалежної держави в 1991 році та входження її в Європейський простір ставило нові вимоги до системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, адже відбувся перехід від моделі планової економіки до моделі економіки ринкового типу, що і вимагало переорієнтування обліку з контрольних-розподільчих функцій на сервісно-управлінські. За час незалежності України відбулися також великі зміни в організаційних формах підприємств, що суттєвим чином вплинуло на форми, види, методи планування, управління, аналізу. Брак точної інформації про підприємство унеможлиблювало прийняття рішень щодо самого підприємства, а відсутність мікропоказників не дозволяло державним органам отримати відповідні макропоказники щодо цілих галузей народного господарства. Звідси висновок: відсутність бухгалтерського обліку негативно позначалась на ефективності дій державних органів влади [61, с.15].

З переходом України від командно-адміністративної до ринкової економіки в житті нашої держави відбулися деякі помітні зміни, а саме: приєднання економіки України до світового економічного співтовариства через залучення іноземних інвесторів, створення спільних підприємств і вільних економічних зон. Однак однією з реальних перешкод для залучення іноземних інвестицій є застосування традиційної системи бухгалтерського обліку, що містить зайву, непотрібну іноземним інвесторам інформацію, і не дає можливості реально оцінювати результати діяльності підприємств, а також приймати економічно обґрунтовані рішення. Вкладаючи кошти у будь-якій формі, іноземний інвестор хоче бути впевнений у тому, що його вкладення в підприємство дадуть очікуваний результат. Але розбіжності між системами обліку, які застосовують у нашій країні та в інших країнах світу, створюють певні труднощі для залучення іноземних інвестицій, розвитку

зовнішньо – економічних зв'язків і співробітництва України з міжнародними організаціями. Іноземні інвестори хочуть мати достовірну інформацію про майновий і фінансовий стан, результати діяльності підприємства відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Отже, розвиток ринкових відносин в Україні, інтеграція її економіки в світове економічне співтовариство, вступ України до ЄС може бути успішним за умови адаптації усього господарського механізму до європейських стандартів, тому краще раніше узгодити всі елементи цього механізму, ніж пізніше втратити значні кошти на цю справу. Так, Польщі на адаптацію законодавства до нормативів ЄС необхідно було витратити 40 млрд. дол. США.

Перехід на міжнародні стандарти обліку, крім вирішення проблеми комунікації між бізнесменами різних країн і взаєморозуміння, - вигідний також в економічному аспекті (усунення зайвих витрат на адаптацію національної системи обліку до міжнародних норм; довіра іноземців до інформації про бізнес і безпека інвестицій дозволяють залучити в економіку України необхідні кошти для її розвитку; співставність цін; однаковий підхід до визначення фінансових результатів та ін.) [53, с. 29].

Трансформація економіко-правового середовища, курс на ринкові перетворення в Україні викликали необхідність реформування бухгалтерського обліку [67, с.12]. Необхідно згадати і про “Конституцію” бухгалтерського обліку, виражену в урядовій постанові від 3 квітня 1993 року № 250, яка була базисною. Дія вказаного Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні разом з наступними змінами і доповненнями поширювалась на всі госпрозрахункові підприємства та організації (крім банків) незалежно від форм власності, але також і на бюджетні установи та застосовувалась для відображення в бухгалтерському обліку здійснюваних з 1993 року господарських операцій.

23.05.1992 р. вийшов Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятих у міжнародній практиці системи обліку і статистики”. Постановою Кабінету Міністрів України від 04.05.1993 р. № 326 затверджено

Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики, яка передбачала розробку вітчизняних стандартів обліку і аудиту на основі міжнародних стандартів.

Першим практичним кроком по втіленню ідеї реформування бухгалтерського обліку в Україні в життя була постанова Кабінету Міністрів від 28.10.1998 року № 1706 “Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку зі застосуванням міжнародних стандартів”. Постановою затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку, а також було передбачено її фінансування в 1999 – 2001 рр. [67, с.9].

Головним завданням трансформації бухгалтерського обліку згідно з Програмою є приведення національної системи обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності. Україна вперше самостійно здійснювала формування цілісної національної системи бухгалтерського обліку.

Для реалізації Програми реформування обліку в життя і наповнення її конкретними результатами взяли участь всі керівники, менеджери, бухгалтери, вчені, які зацікавлені в інтеграції економіки України в світову систему.

Слід зауважити, що наші сусіди Чехія, Угорщина, Польща, Болгарія, більшість країн колишнього СРСР вже давно прийняли закони, що регламентують бухгалтерську діяльність. В одних державах – колишніх республіках СРСР (Латвія, Литва, Естонія, Казахстан) Закон про бухгалтерський облік затвердив новий підхід до обліку і звітності, що відповідає курсу на ринкові перетворення, а в інших (Росія, Білорусія, Молдова) – закріпив досягнуті рубежі, раніше викладені у відповідних положеннях з бухгалтерського обліку [34, с.49].

З урахуванням зовнішньополітичного курсу України на євроінтеграцію та вступ до ВТО Урядом країни, було прийнято відповідні постанови та рішення, спрямовані на запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Внесення зазначених змін по суті означатиме реалізацію Меморандуму про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, в якому передбачено таку диференціацію вимог до фінансової звітності:

підприємства, цінні папери яких перебувають в обігу на фондовому ринку, а також підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність (І рівень), для складання бухгалтерської (фінансової) і консолідованої бухгалтерської (фінансової) звітності застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності;

підприємства, що не випускають в обіг цінних паперів і не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, (II рівень), застосовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

підприємства - суб'єкти малого підприємництва (III рівень) застосовують спрощену систему правил і процедур бухгалтерського обліку і бухгалтерської (фінансової) звітності.

На нашу думку, всі суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінки та визнання елементів звітності, але обсяг інформації, яка підлягає розкриттю, визначається винятково потребами користувачів. Тому на законодавчому рівні слід встановити передбачені Директивами ЄС мінімальні вимоги до складу фінансової звітності суб'єктів господарювання, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність за МСФЗ. Для цього насамперед треба з'ясувати, якою мірою П(С)БО узгоджуються з Директивами ЄС.

У рамках проекту "Моніторинг законодавства України у пріоритетних сферах адаптації" на замовлення Центру Європейського та порівняльного права фахівцями ФПБАУ було проведено порівняльно-правове до слідження відповідності законодавства України законодавству ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У процесі дослідження було здійснено:

огляд компетенції ЄС щодо регулювання правовідносин у сфері бухгалтерського обліку та аудиту;

аналіз рівня гармонізації законодавств держав-членів ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту на момент передання компетенції щодо регулювання правовідносин у зазначених сферах органам ЄС;

визначення актів *acquis communautaire*, які регулюють правовідносини в сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС;

опис регулювання в ЄС правовідносин в сфері бухгалтерського обліку та аудиту та перспектив його розвитку;

аналіз відповідності законодавства України *acquis* ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту;

термінологічну експертизу та наукове редагування перекладу актів *acquis* ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту українською мовою;

підготовку глосарія термінів *acquis communautaire* у сфері бухгалтерського обліку та аудиту;

розробку рекомендацій щодо адаптації законодавства України до *acquis* ЄС в сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно – правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Отже, Закон не вимагає повної відповідності національних положень (стандартів) МСФЗ. Відсутність такої вимоги пояснюється тим, що:

1) МСФЗ зорієнтовані насамперед на великі транснаціональні корпорації та компанії, акції яких користуються на фондових ринках;

2) МСФЗ – це повною мірою “компроміс” між системами бухгалтерського обліку різних країн;

3) МСФЗ розроблені з урахуванням певного рівня економічного та соціально-культурного розвитку;

4) МСФЗ не охоплюють всіх питань, наприклад, вони не встановлюють порядок обліку безоплатно отриманих активів, продовжується розробка стандартів щодо “галузевих” особливостей обліку (страхування, сільське господарство та ін.);

5) Діюча в Україні система статистики та права не дає змоги застосувати «вільні» форми звітності й принцип суттєвості;

6) Мова МСБО відрізняється від мови нормативного документа, до якої звикли українські бухгалтери;

7) У передмові до МСБО (П. 11) чітко зазначено, що стандарти не є домінуючими над місцевими положеннями, які регулюють випуск фінансових звітів. Там також (П 9) підкреслюється, що однією з цілей РМСБО є максимально можлива гармонізація різних стандартів бухгалтерського обліку та облікової політики різних країн.

Не випадково у Звіті Міжнародного форуму розвитку бухгалтерського обліку „Вдосконалення фінансової звітності та аудиту у всьому світі – Основні положення” зазначається, що: “Сліпе застосування МСБО в непідготовлених до них країнах може завдати більше шкоди, ніж принести користі. Таким країнам потрібно надати час для розвитку достатньої інфраструктури, яка б дозволила ефективно застосовувати МСБО. Здійснення змін буде вимагати певного часу”.

Справедливість такого висновку підтверджується досвідом України. Впровадження принципів і методів МСФЗ через П(С)БО в існуючому адміністративно-правовому середовищі доводить, що МСФЗ – це не тільки методи та підходи до обліку та звітності, а й певною мірою відбиток ідеології та демократичності суспільства, здатності його інституцій адаптувати норми цивілізованих стосунків. П(С)БО охоплює більшість діючих МСБО, але не копіює їх. Практика використання П(С)БО свідчить, що упровадження принципів і методів міжнародних стандартів значною мірою залежить від розвитку податкової системи і правових відносин.

А чи потрібно взагалі повне впровадження МСФЗ в Україні? Це питання зовсім не риторичне з огляду на мету та тенденцію поширення МСФЗ.

Так, Європейська Комісія оголосила стратегію ЄС щодо фінансової звітності – ввести в дію вимогу до всіх компаній, акції яких знаходяться в лістингу ЄС, готувати фінансові звіти винятково відповідно до МСБО. Країнам-учасникам ЄС рекомендується поширити використання МСБО також на емітентів, акції яких не котируються на організованих ринках Європейського Союзу. Європейська Комісія має за мету встановити механізм підтримки МСФЗ в Європі та постійно здійснювати конструктивний діалог з Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Міжнародна організація комісій з цінних паперів рекомендувала своїм членам дати можливість міжнародним емітентам застосовувати МСФЗ для підготовки фінансової звітності при міжнародній пропозиції цінних паперів і допуску їх до користування. Базельський Комітет банківського нагляду, який на прохання Міністрів фінансів Великої Сімки і Керуючих Центральними банками, переглянув Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, повідомив про свою підтримку стандартів та гармонізації системи бухгалтерського обліку у світовому масштабі.

Усе це свідчить про наявність тенденції, яка полягає в тому, що МСФЗ стають обов'язковою умовою обігу цінних паперів на світових фондових ринках. Отже, необхідність введення МСФЗ в повному обсязі для акціонерних товариств, підприємств і емітентів облігацій та професійних учасників фондового ринку не викликає сумніву.

Запровадження міжнародних стандартів в побудову бухгалтерського обліку України сприяє поліпшенню обґрунтованості та ефективності обліку і контролю, не позбавляючи підприємство належної самостійності у відображенні особливостей його діяльності. Принципи та термінологія, що використовується в МСФЗ, орієнтовані передусім на комерційні підприємства (приватний сектор). Через це державні установи та

неприбуткові організації, які бажають застосовувати МСБО, за необхідності можуть змінювати назви окремих звітів та опис певних статей, а також подавати додаткові компоненти звітів.

Питання про модернізацію існуючої законодавчої бази формування фінансової звітності, яка базуватиметься на нормах останньої Директиви ЄС, доведеться вирішувати й Україні як один із заходів імплементації Угоди про асоціацію між Україною з однієї сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з іншої, яку ратифіковано Верховною Радою України 16 вересня 2014 року.

Необхідно відзначити, що приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire* було умовою виконання Угоди про партнерство і співробітництво з Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року. Втім заходи, що здійснювалися у напрямі адаптації законодавства України у сфері бухгалтерського обліку до *acquis communautaire*, обмежувалися, як зауважив проф. С. Ф. Голов, лише «запровадженням МСФЗ, ігноруючи Директиви ЄС» [20, с . 4], а питання узгодження фінансової звітності українських підприємств з вимогами ЄС «не були об'єктом серйозного дослідження» [23, с . 143].

Аналізуючи вимоги Директиви 2013/4/ ЄС до складу фінансової звітності, необхідно наголосити на обов'язковості (не враховуючи деякі послаблення) таких елементів як примітки та звіт про управління для всіх категорій підприємств, які не передбачені чинним законодавством України. Впровадження цих складових звітності не означатиме для бухгалтерів зменшення витрат на її формування, проте сприятиме більшій прозорості діяльності підприємств.

Необхідно ще раз підкреслити, що в ЄС публічність розглядається як основний інструмент запобігання можливих правопорушень у сфері фінансової звітності та покарання за здійснені правопорушення. Підприємства країн-учасниць ЄС повинні розкривати громадськості

будь-які вжиті заходи і накладені санкції за порушення нормативно-правових актів тощо. Таке розкриття не повинно проводитися лише в тому випадку, якщо це створює серйозну загрозу для фінансових ринків або завдасть непропорційний збиток залученим у справу сторонам.

Тому Директива 2013/34/ ЄС вимагає підприємства складати звіт про управління, який є важливим елементом фінансового звітування [99]. Він передбачений для середніх та великих підприємств і ССІ, хоча країни-члени можуть звільнити середні підприємства від надання у звіті нефінансової інформації. Малі підприємства звільнюються від складання звіту про управління за умови надання у примітках інформації про придбання власних акцій.

В Україні підприємства не зобов'язані складати звіти про управління. Проте такі звіти є частиною річної корпоративної звітності підприємств, які за Директивою 2013/34/ЄС відносяться до ССІ. Так, певні вимоги до такого звіту викладені НБУ, НКЦПФР та Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринку фінансових послуг. Проте вважаємо, що вимоги щодо складання та надання звіту про управління слід впровадити для всіх категорій підприємств. Аналогічно під час імплементації Директиви 2013/34/ ЄС необхідно врахувати вимогу щодо обов'язкового аудиту та оприлюднення звітності усіх категорій підприємств, окрім мікро- та малих.

Законом України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо вдосконалення деяких положень.

Відповідно до Закону сферу застосування МСФЗ поширено на великі підприємства (відповідають критеріям, установленим пп. 2 п. 2 розділу I Закону, та належать до тих, що становлять суспільний інтерес відповідно до пп. 1 п. 1 розділу I Закону) та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Відповідно до внесених змін МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності застосовують:

обов'язково – підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств, та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств), публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419);

добровільно – інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування МСФЗ.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за 2017 р. складаються підприємствами, які вперше переходять на МСФЗ згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку П(С)БО).

В Україні гармонізація національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних систем проводиться на основі міжнародних стандартів фінансової звітності, оскільки вони відображають умови ринкової економіки, мають міжнародне визначення, сформувалися на основі компромісу системи обліку, що застосовується в країнах з розвинутою ринковою економікою, і дають змогу забезпечити більшу порівнянність обліково-звітної інформації, яку представляють українські та зарубіжні господарюючі суб'єкти та структури. МСФЗ є узагальненням накопиченого десятиріччями досвіду країн із розвинутою ринковою економікою, які

дійшли до висновку, що для ефективного бізнесу є необхідні єдині правила підготовки фінансової звітності.

Передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, на нашу думку, є:

- перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку;
- диференціація вимог до фінансової звітності;
- уніфікація обліку та звітності;
- безперервна професійна освіта;
- активна позиція бухгалтерської спільноти;
- формування сучасної парадигми обліку та звітності.

Висновки до розділу 3

Перехід на міжнародні стандарти обліку, крім вирішення проблеми комунікації між бізнесменами різних країн і взаєморозуміння, - вигідний також в економічному аспекті (усунення зайвих витрат на адаптацію національної системи обліку до міжнародних норм; довіра іноземців до інформації про бізнес і безпека інвестицій дозволяють залучити в економіку України необхідні кошти для її розвитку; спів ставність цін; однаковий підхід до визначення фінансових результатів та ін.) На нашу думку, всі суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінки та визнання елементів звітності, але обсяг інформації, яка підлягає розкриттю, визначається винятково потребами користувачів. Тому на законодавчому рівні слід встановити передбачені Директивами ЄС мінімальні вимоги до складу фінансової звітності суб'єктів господарювання, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність за МСФЗ. Для цього насамперед треба з'ясувати, якою мірою П(С)БО узгоджуються з Директивами ЄС.

Практика використання П(С)БО свідчить, що упровадження принципів і методів міжнародних стандартів значною мірою залежить від розвитку законодавчої системи і правових відносин певної країни.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного у магістерській роботі дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Дослідження сутності фінансової звітності з точки зору її історичного розвитку та важливості для використання користувачами дало підстави розглядати її як інформацію, що знижує ступінь невизначеності щодо фінансово-господарської діяльності підприємства через забезпечення зв'язку між суб'єктами та об'єктами звітності. Показники, розраховані за даними фінансової звітності, характеризують економічні наслідки управлінських дій та є індикаторами втілення стратегії підприємства. Це підкреслює необхідність вдосконалення змісту і структури фінансової звітності, адаптованої до потреб фінансового менеджменту, який на її основі приймає рішення у сфері фінансового планування, структури капіталу підприємства, типів фінансування, дивідендної політики.

2. Якщо брати до уваги систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності різних країн, то можна сказати, що вони суттєво відрізняються в силу багатьох причин та обставин. Кожній країні притаманні своя історія, культурні цінності, політична система, традиції тощо, тому двох абсолютно однакових систем обліку та звітності не існує. Усі ці відмінності зумовлені як різноманітністю усіх існуючих форм господарської діяльності, так і впливом зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних тощо). У магістерській роботі вивчено та охарактеризовано основні відмінності в національних облікових системах, однак в них існують і спільні риси. Розробка загальних принципів обліку і звітності пов'язана передусім з глобалізацією економічних процесів та інформаційних технологій, а також з розвитком всесвітнього ринку інвестицій.

3. Перехід на МСФЗ здійснюють за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку, розуміючи під ними таке: гармонізація - узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням

істотних відмінностей; стандартизація - обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку; уніфікація - це вилучення альтернативних методів обліку господарюючих операцій, подій та обставин. Проте найпрогресивнішим методом є конвергенція, яка передбачає, що законодавчий орган країни, що застосовує МСФЗ, буде працювати разом з Радою з МСФЗ для розробки високоякісних сумісних стандартів бухгалтерського обліку.

4. Не дивлячись на очевидну необхідність узгодження національних систем регулювання звітності з міжнародними стандартами, необхідно підкреслити, що прості спроби вилучення та переносу принципів інших країн чи механічне використання МСФЗ, не можуть дати бажаних результатів в силу ряду причин. Передусім необхідно враховувати розбіжності у рівні економічного розвитку країн, які виявились наслідком багатовікових культурних і національних традицій. Крім того, слід додати, що неадекватність термінології, відсутність достатньої кількості спеціалістів, спроможних формувати звітність за іншими стандартами, невідповідність законодавчої бази. Внаслідок зазначених причин, спроби буквальної інтеграції і тим більше уніфікації обліку за якими-небудь єдиними стандартами представляються неможливими.

5. Реформування фінансової звітності в пострадянських країнах орієнтовано на застосування МСФЗ, проте при цьому вони використовують різні стратегії імплементації МСФЗ.

6. В Україні досягнуто високого рівня гармонізації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ. Водночас назріла необхідність переходу до обмеженого прямого застосування МСФЗ в Україні. Немає підстав вважати еталонними для України стратегії реформування обліку, прийняті в Росії, Білорусі та Казахстані. Більш перспективним є підхід Азербайджану, який передбачає обмежене пряме застосування МСФЗ з альтернативою їх добровільного застосування підприємствами замість НП(С)БО.

7. Досвід інтеграційних процесів бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Європі свідчить, що протягом тривалого часу відбувалася поступова гармонізація систем країн-членів ЄС шляхом адаптації національного законодавства та узгодження методологій звітності різних країн, у тому числі для малого бізнесу. Починаючи з 80-х років ХХ ст. ЄС розробив кілька директив гармонізації фінансової звітності з метою зниження різноманітності процедур ведення обліку і складання фінансової звітності. Подальший розвиток гармонізації спостерігався протягом 90-х років з прийняття рішення щодо розширення рамок порівнянності звітності та покращення МСФЗ. Європейська інтеграція та державна політика України щодо адаптації національного законодавства до європейських норм, враховуючи світовий досвід гармонізації бухгалтерського обліку в країнах ЄС, повинні визначити перелік пріоритетних завдань наближення діючого та майбутнього законодавства України до законодавства ЄС, що є важливою передумовою зміцнення економічних зв'язків між Україною та ЄС у найближчому майбутньому.

8. Вивчення та аналіз положень Директиви 2013/34/ ЄС дозволив зробити висновок про дискусійність імплементації вимог стосовно складу фінансової звітності підприємства та вимог до неї. Разом з тим, при адаптації законодавства України до положень Директиви 201334/ ЄС слід врахувати вимоги щодо публічності звітності підприємств, яка передбачає обов'язкове складання приміток до фінансової звітності, звіту про управління, оприлюднення та аудит звітності усіх категорій підприємств, окрім мікро- та малих. Впровадження цих складових звітності у практику українських підприємств сприятиме більшій прозорості їх діяльності, надасть можливість оцінити фактичний стан фінансово-господарської діяльності, якість ведення бухгалтерського обліку та потенційні фінансові ризики, виявити випадки шахрайства, некомпетентності, попередити і виправити допущені та можливі помилки і навмисне перекручення показників звітності тощо.

Список використаних джерел

1. Алексеева В. О. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. О. Алексеева, С. О. Клименко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 10-14. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(3\)__3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(3)__3).
2. Андрієнко В. О. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном / В. О. Андрієнко, П. С. Тютюнник // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 3(49). – С. 12–15.
3. Андрієнко Н. М. Міжнародні стандарти фінансової звітності як об'єкт економічних досліджень при імплементації в Україні / Н. М. Андрієнко // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2011. - Вип. 3. - С. 14-21. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2011_3_4.
4. Афанасієвська Т. В. Особливості складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності / Т. В. Афанасієвська // Управління розвитком. - 2014. - № 9. - С. 19-22. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_9_9.
5. Бардаш С. В. Достовірність фінансової звітності: сучасний стан та шляхи її гарантування / С. В. Бардаш // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : II Міжнар. наук-практ. конф., 26 жовтня 2012 р.: [тези] / [редкол.: О.І. Черевко та ін.]; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2012. – 231 с.
6. Більботенко І. В. Передумови та практика впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України / І. В. Більботенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 16(1). - С. 131-134. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_16\(1\)__34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_16(1)__34).
7. Бондар М. І. Бухгалтерський облік: стан і перспективи розвитку / М. І. Бондар // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 70-

річчю кафедри обліку підприємницької діяльності; 3-4 квіт. 2014 р. – К. : КНЕУ, 2014. – С. 22.

8. Борбели К. Основные особенности системы учета в некоторых странах с переходной экономикой / К. Борбели // Финансы и бизнес. – 2007. – № 1. – С. 67-71.

9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посібник для студентів вищих навч. закладів / Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.

10. Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч. 1. : навч. по-сіб. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 928 с.

11. Бурденко І. Справедлива вартість в оцінці фінансових інструментів: вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності / І. Бурденко, І. Макаренко // Вісник Національного банку України. - 2014. - № 2. - С. 44-50. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnbu_2014_2_19.

12. Бутинець Ф.Ф. Проблеми теорії і практики організації бухгалтерського обліку в умовах ринку // Вісник ЖІТІ. 1999. - № 8. – С. 12-30.

13. Бугай І. В. Нові вимоги до складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / І. В. Бугай // Університетські наукові записки. - 2009. - № 2. - С. 388-394. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2009_2_70.

14. Бойко К. В. Особливості складання фінансової звітності страховими компаніями за міжнародними стандартами / К. В. Бойко, О. Г. Софіюк. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10\(1\)_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10(1)_9).

15. Вакульчик О. М. Удосконалення концептуальної основи фінансової звітності підприємств у процесі адаптації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів / О. М. Вакульчик, В. Г. Васильєва // Вісник Академії митної служби України. Серія : Економіка. - 2015. - № 1. - С. 11-16. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2015_1_4.

16. Воськало В. І. Зміни у фінансовій звітності: підвищення якості та гармонізація із міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / В. І. Воськало, Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. - 2013. - Вип. 23.10. - С. 175-180. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23
17. Гонтаренко Т. О. Розкриття інформації з обліку доходів в умовах трансформації звітності згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності / Т. О. Гонтаренко // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. - 2016. - № 1. - С. 158-163. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvdgma_2016_1_23.
18. Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 7-8. - С. 3-15.
19. Голов С. Модернізація директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - №10. – С. 29-36
20. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 1. – С. 3-17.
21. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій “Україна-ЄС” // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - №4. - С.7-16.
22. Головач В. Про чинність МСБО в Україні // Економіка фінанси право. 2000. - №8
23. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
24. Горещька Л. Лука Пачолі – творець бухгалтерської науки і історії бухгалтерського обліку // Світ бухгалтерського обліку. 1998. - № 1 (січень).
25. Горещька Л. МСБО та проблеми їх запровадження в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. - 2000. - №11. – С. 6-9.
26. Горещька Л.Л. Системи бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ. 2000. - № 12. – С. 34-41.

27. Головай Н. М. Принципи і якісні характеристики фінансової звітності відповідно до міжнародних та вітчизняних стандартів обліку / Н. М. Головай // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. - 2012. - Вып. 33. - С. 136-140. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VzKipu_2012_33_32.

28. Гура Н. Бухгалтерський облік і фінансова звітність недержавних пенсійних фондів в умовах переходу до міжнародних стандартів / Н. Гура, В. Швець // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 12. - С. 30-38. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_12_5.

29. Грюнинг Х. ван. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство / Х. ван Грюнинг [3-е изд., обновл. и переработ.] / Всемирный банк. – М. : Весь мир, 2006. – 344с.

30. Грэй С. Финансовый учет: глобальный подход / С. Грей, Б. Нидлз; переведено на русский язык и адаптировано корпорацией Прагма на основании контракта с Агентством США по международному развитию (USAID). – Houghton Mufflin Company, 1999. – 674 с.

31. Данилюк І. Фінансова звітність: аналіз вимог міжнародних стандартів та подальші напрями адаптації національної системи обліку до МСФЗ / І. Данилюк, Н. Зорій // Галицький економічний вісник. - 2014. - № 1. - С. 125-130. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2014_1_20.

32. Єфименко В. Міжнародний досвід і удосконалення системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. 2000. - № 11.

33. Жигайло Г. МСБО: розвиток, практика і використання в Україні // Вісник НБУ. - 2000. - № 10. – С. 5-12.

34. Журавка Ф. О. Міжнародні стандарти фінансової звітності в контексті трансформаційних перетворень національної системи бухгалтерського обліку / Ф. О. Журавка // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2012. - № 4. - С. 252-255. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2012_4_38.

35. Зорій Н. М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. - 2013. - Вип. 23. - С. 161-164. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_33.

36. Жураковська І. В. Облік майбутніх подій згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності / І. В. Жураковська // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1). - С. 109-117. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12\(1\)__17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12(1)__17).

37. Зубілевич С. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 7. – С. 3-15

38. Закон України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною з однією сторони та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами з іншої сторони» від 16.09.2014 р. № 1678-VII // Електронний ресурс : Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>

39. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Тетяна Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39–43.

40. Кондрабаева Е. А. Концепция финансовой отчетности в условиях глобализации мировой экономики : автореф. дисс. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Елена Александровна Кондрабаева. – М. : МГУ им. М.В. Ломоносова, 2009. – 24 с.

41. Кіндрацька Л. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси України. - 2000. - № 1. – С. 44-47.

42. Кучерява М. В. Імплементация змін Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / М. В. Кучерява // Наукові праці НДФІ. - 2016. - Вип. 3. - С. 84-96. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2016_3_7.

43. Кемарська Л. Г. Формування облікової інформації для складання звітності суб'єктів державного сектору в умовах трансформації до міжнародних стандартів / Л. Г. Кемарська // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2016. - № 1. - С. 55-61. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2016_1_11.

44. Ловінська Л. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні / Л. Ловінська // Доповідь на Міжнародній науково-практичній конференції «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах перехідної економіки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=70591&cat_id=70590.

45. Лукановська І. Р. Адаптація фінансової звітності України до вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу / І. Р. Лукановська // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 321-324. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1\(2\)__67](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1(2)__67).

46. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік: функціональний підхід / М. Р. Лучко // Незалежний аудитор. - 2016. - № 17. - С. 7-11. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2016_17_4.

47. Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 33-38. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1\(2\)__9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1(2)__9).

48. Мельник Н. Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні : монографія / Наталія Мельник // Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич.; М-во освіти і науки України; Міжнар. технол. ун-т «Миколаївська політехніка»; Нац. гірн. ун-т. Харк. ін.-т банк. спр. Житомир. держ. ун-т. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152.

49. Метелиця В. М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі / В. М. Метелиця // Accounting and Finance. – 2014. – № 2 (64). – С. 41-55.

50. Мельник Н. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку / Н. Мельник // Журнал європейської економіки. - 2013. - Т. 12, № 4. - С. 507-518. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jee_2013_12_4_8.

51. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. - 2014. - № 3. - С. 25-30. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_3_6.

52. Мельник, Н. Г. Особливості розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації [Текст] / Н. Мельник, Н. Михайлишин // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 217-220.

53. Мельник Н. Транспарентність обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні / Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. - С. 10-17.

54. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Режим доступу: // http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010?test=XX7MfyrCSgkyfR QIZiSHJw7PHI41Ms80msh8Ie6

55. Мюллер Г., Гернон Х., Миих Г. Учет: международная перспектива. - М., 1999. - 136 с.

56. Мюллер Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.: ил. 136. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту UNCTC).

57. Нападівська Л. Облік в системі управління підприємствами / Л. Нападівська // Економіка України. - 2000. - № 9. – С. 12-14.

58. Нападівська Л. Тенденції розвитку обліку в системі управління підприємствами / Наукові записки кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві ТАНГ. Випуск 1 . – Тернопіль: ТАНГ. – 1999. – 223 с.

59. Несенко П.П. Ще раз про необхідність створення системи бухгалтерського обліку / П.П. Несенко // Світ бухгалтерського обліку. - 1998. - № 2.

60. Нечаєва І. Оцінювання фінансового стану підприємства на основі фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами / І. Нечаєва, М. Хандога // Економічний аналіз. - 2013. - Т. 12(2). - С. 290-295. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2013_12\(2\)_59](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2013_12(2)_59).

61. Озеран А. В. Визначення впливу зовнішнього середовища на систему бухгалтерського обліку та звітності / А. В. Озеран, М. О. Вовк // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики : тези виступів Х-ої Ювілейної Міжнар. наукової конференції / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 58-60 с. , с. 59

62. Орлова В. К. Концептуальні основи складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / В. К. Орлова, С. М. Кафка // Сталій розвиток економіки. - 2013. - № 3. - С. 245-250. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_54.

63. Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти) Монографія. / Лучко М.Р., Остапюк М.Я., Даньків Й.Я., - Ужгород: Ужгородський держ університет, 1998. – 148 с .

64. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування // Бухгалтерський облік і аудит.-2005. - №8-9. - с.3-20.

65. Пархоменко В. Концептуальні основи побудови бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки // Світ бухгалтерського обліку. - 2000. - № 7. – С. 2-14.

66. Пархоменко В. Національні системи бухгалтерського обліку і звітності // Світ бухгалтерського обліку. 1999. - №5. – С. 12-15.

67. Пархоменко В. Нормативне регулювання бухгалтерським обліком // Цінні папери. 21 жовтня 2000. - № 41(78).
68. Пархоменко В. Євроконвергенція бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 3-4
69. Пархоменко В. Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. - 1999. - № 33.
70. Петрік О. Чи існує в Україні і чи потрібен управлінський облік ? // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - № 2.
71. Петрук О.М. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку: правовий аспект // Вісник ЖІТТІ. - 1999. - № 9.
72. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, від 16.07.99 р. № 996 – XIV, Закон України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
73. Правила (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради від 19 липня 2002 року „Про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку”
74. Прилипко С. Бухгалтерська професія в Україні: шлях до міжнародного визнання // Бухгалтерський облік і аудит.-2004.-№5.- с.20-24.
75. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4 (23). – С. 118–122
76. Рожелюк В. М. Алгоритмізація вирішення проблем гармонізації обліку в Україні з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності / В. М. Рожелюк // Бізнес Інформ. - 2016. - № 6. - С. 160-165. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_6_26.
77. Ричаківська В. Досвід впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності в банківській системі України // Бухгалтерський облік і аудит.-2005.-№8-9.- с.37-44.

78. Рыбак Т.Н. Новая программа Всемирного банка по бухгалтерскому учету и аудиту в действии / Т. Н. Рыбак // Налоги Беларуси . - № 20 (308). – 30 мая 2014 г.
79. Свідерській Д. Особливості аудиту малих підприємств за міжнародними стандартами аудиту // Бухгалтерський облік і аудит.-2006.- №2.- с.61-65.
80. Соколов Я.В. Нариси по історії бухгалтерського обліку. – М.: Фінанси і статистика. 1994. – 415 с .
81. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с .
82. Сопко В.В. Бухгалтерський облік – основа управління економікою // Наукові записки Києво-Могилянської Академії. – 2000. Том 15.
83. Сопко В.В. Природа бухгалтерського обліку // Економіка Фінанси. Право. - 2001. - № 1.- С. 24-27.
84. Сушко Н. Бухгалтерський облік у державному секторі України та перспективи його реформування // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - №8-9.- с.21-25.
85. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів. – 5-те вид., допов. і перероб. – К.: А.С.К., 2000. 784 с .
86. Ткач В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
87. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.] / [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
88. Чайка В. Порівняльна характеристика світових моделей бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Бухгалтерський облік і аудит.-2005.-№3.- С.49-54.

89. Чумаченко М.Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасність ... майбутнє?! // Світ бухгалтерського обліку, 1997. - № 6.
90. Чепоров В.В. Возможна ли гармонизация и стандартизация системы бухгалтерского учета // Вісник ЖДТУ. - 2002. - № 19. - С. 30.
91. Яцишин, С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / С. Р. Яцишин // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Випуск 8 (29). – Ч. 4. – Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua;><http://library.tneu.edu.ua/index.php/nmkd/73-resursy-biblioteku/pratsi-vykladachivtneu/ya/588-2011-12-13-08-04-11>
92. Щирба М. Роль стандартів в гармонізації бухгалтерського обліку і звітності // Наукові записки. 2001. - №7
93. Commission Recommendation 2003/361/EC of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises // OJ L 124/36, 20.5.2003.
94. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies // OJ L 222. – 14.08.1978.- P.11.
95. Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts // OJ L 193. - 18.07 1983. – P. 1.
96. Regulation 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards // OJ L 243 - 11.09.2002. -P. 1.
97. Country and Lending Groups [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://data.worldbank.org/about/country-classifications/country-and-lending-groups#Low_income
98. Žárová M. Could New Accounting Directive Improve European Financial Reporting? / Marcela Žárová // European Financial and Accounting Journal, 2013, vol. 2013, issue 2

99. Directive on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings of the European parliament and of the council of 26 June 2013 N 2013/34/EU // Электронный ресурс : Режим доступа: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivaco nt.pdf>

100. ERICA (EUROPEAN RECORDS OF IFRS CON-SOLIDATED ACCOUNTS) WORKING GROUP. Directive 2013/34/EU on the annual financial statements - Implementation impacts (consolidated accounts) // Электронный ресурс : Режим доступа: http://www.bde.es/f/webbde/SES/cenbal/colabora/ficheros/Doc2-2-ERICAWG_accountingdirectivesconsolidatedaccounts_F.pdf

101. EFAA: Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices / Электронный ресурс : Режим доступа: <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications>

102. Luchko M. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Электронный ресурс] : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luchko. - Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.

103. Hofstede G. Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values / G. Hofstede. – Beverly Hills, CA : Sage Publications, 1984.

104. Melnyk Nataliya, History of origins and development of system of international accounting [Text] / Nataliya Melnyk // Journal of European Economy. – 2013. - 12 (4). – pp. 487-497.

Додаток А

**Офіційні організації з регулювання
бухгалтерського обліку та звітності в ЄС**

Абревіатура	Термін	Переклад
CAG	Consultative Advisory Group	Консультативна дорадча група
CC	Contact Committee	Комітет зі зв'язків
CEBS	Committee of European Banking Supervisors	Комітет європейських банківських наглядачів
CEIOPS	Committee of European Insurance and Occupational Pension Supervisors	Комітет європейських страхових та пенсійних наглядачів
CESR	Committee of European Securities Regulators	Комітет європейських органів регулювання ринку цінних паперів
EBC	European Banking Committee	Європейський банківський комітет
EC	European Commission	Європейська комісія
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group	Європейська дорадча група з фінансової звітності
ESC	European Securities Committee	Європейський комітет з цінних паперів
FEE	European Federation of Accountants	Європейська федерація бухгалтерів
FRC	Financial Reporting Council	Рада з фінансової звітності
IAASB	International Auditing & Assurance Standards Board	Міжнародна рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості
IASB	International Accounting Standards Board	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IASCFC	International Accounting Standards Committee Foundation	Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IBRD	The International Bank for Reconstruction and Development	Міжнародний банк реконструкції та розвитку
IFAC	International Federation of Accountants	Міжнародна федерація бухгалтерів
IMF	International Monetary Fund	Міжнародний валютний фонд
IOSCO	International Organization of Securities Commission	Міжнародна організація комісій з цінних паперів
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development	Організація економічного співробітництва та розвитку
PIOB	Public Interest Oversight Board	Громадська наглядова рада
ROSC	Report on the Observance of Standards and Codes	Звіт про дотримання стандартів та кодексів
SEC	Securities and Exchange Commission	Комісія з цінних паперів та фондового ринку
WBI	World Bank Institute	Інститут Світового банку

Додаток Б

Розпорядчі документи ЄС щодо регулювання звітності

Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards	Регламент Ради (ЄС) № No 1606/2002 від 19 липня 2002 року щодо застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
Council Regulation (EC) No 2533/98 of 23 November 1998 concerning the collection of statistical information by the European Central Bank	Регламент Ради (ЄС) № No 2533/98 від 23 листопада 1998 року щодо збирання статистичної інформації Європейським Центральним Банком
Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents	Восьма Директива Ради 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 року що базується на статті 54 (3) (g) Угоди щодо надання дозволу особам, які здійснюють офіційні перевірки бухгалтерських документів
Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts	Сьома Директива Ради 83/349/ЄЕС від 13 червня 1983 року що базується на статті 54 (3) (g) Угоди щодо консолідованих звітів
Fourth Council Directive 78/660/CEE of 27 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies	Четверта Директива Ради 78/660/ЄЕС від 27 липня 1978 року що базується на статті 54 (3) (g) Угоди і стосується річних бухгалтерських звітів деяких типів компаній
Commission Recommendation 2002/590/EC of 16 May 2002 Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles	Рекомендація Комісії 2002/590/ЄС від 16 травня 2002 року щодо незалежності офіційного аудитора: фундаментальні принципи
Commission Recommendation 2001/256/CE of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements	Рекомендація Комісії 2001/256/ЄС від 15 листопада 2000 року щодо мінімальних вимог до якості контролю офіційним аудитором у ЄС
Communication from the Commission of 20 September 1997 Participation of European Economic Interest Groupings (EEIGs) in public contracts and programmes financed by public funds	Повідомлення Комісії від 20 вересня 1997 року щодо участі Європейської Групи з економічних інтересів в державних замовленнях та у програмах, що фінансуються публічними фондами

AntiPlagiarism.NET

Файл Правка Вид Операции Справка [Ebx.ru - биржа контента](#)

Стандартная Экспресс Глубокая На реерит Пакетная проверка Проверка сайта SEO проверка Проверка картинок

Проверить уникальность Игнорировать домены:

Редактор Адрес: Страница

Текст(163161):

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
В КРАЇНАХ СС

1.1 Сучасні тенденції розвитку обліку та фінансової звітності в світі

Найхарактернішою закономірністю сучасного світу є зростання зовнішньоекономічних зв'язків країн з різним ступенем розвитку. Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи та характер економічного та соціального розвитку, на загальний економічний та політичний стан. Тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Становлення та розвиток цих відносин - це безпосередній результат поступової інтернаціоналізації виробництва та формування ринку.

Відображення міжнародних економічних відносин передбачає вивчення, узагальнення та аналіз міжнародної системи обліку та звітності, стандартів, рекомендацій та положень міждержавних та професійних організацій. Це пояснюється рядом таких причин.

1. Рівень розвитку та характер сучасних продуктивних сил зазнає динамічних змін під впливом змін у науці і техніці, що у свою чергу спричиняє необхідність перегляду концепцій управління з метою формування достовірної обліково-аналітичної інформації.
2. У господарських структурах відбувається значний рух продуктивних сил у національних та інтернаціональних масштабах, що змінює погляди стосовно замкнутості облікових систем.
3. Високий рівень інтернаціоналізації виробництва сформував міжнародний поділ праці, який об'єднує відокремлене виробництво окремих країн і поступово виводить його на міжнародний рівень. Це вимагає об'єднання принципів формування та надання облікових даних користувачам у різних країнах.
4. На основі міжнародного поділу праці розширюється сфера обміну в формі міжнародної торгівлі та вкладення капіталів в економіку інших країн. Це потребує дотримання певних облікових стандартів та принципів на міжнародному рівні.

Вищезазначене має значний вплив на організацію бухгалтерського обліку, головною метою якого стає інформаційне моделювання процесів управління, а також встановлення цілей діяльності та вибору шляхів їх досягнення. Таким чином, завдання міжнародної системи обліку та звітності зводяться до відображення господарської діяльності та збереження власності суб'єктів міжнародних економічних відносин. Завданням міжнародної системи обліку та звітності є збереження власності суб'єктів міжнародних економічних відносин.

Журнал: Автопрокрутка Очистити журнал

[23:36:07] **Найдено 1% совпадений** по адресу: <https://piz.nv.ua/ukr/experts/buknnapitnja-po-novomu-2448532.nmi/> (Сохраненная копия)

[23:36:10] **Найдено 1% совпадений** по адресу: https://studopedia.com.ua/1_55373_garmonizatsiya-ta-standartizatsiya-obliku.html/ (Сохраненная копия)

[23:36:13] Возникла ошибка при загрузке страницы из запроса №975-3 (1125 миллисек.): <https://ref.online-books.net.ua/major/250/24856/> (Сохраненная копия) (Удаленный сервер)

[23:36:14] **Найдено 1% совпадений** по адресу: <http://5rik.ru/better/article-197238.php>

[23:36:14] **Найдено 1% совпадений** по адресу: <http://all-referats.com/14/4-12002-obl-k-kontrol-ta-anal-z-formuvannya-pributku-p-dpriyemstva-ta-rozrahunok-z-byudzhetoj-yogo-opoda>

[23:36:24] **Найдено 1% совпадений** по адресу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/20056-99>

[23:36:38] Не загружена страница из запроса №962-1 (18078 миллисек., превышен таймаут в 18000 миллисек.): <http://www.brovary-rda.gov.ua/brovarsa-odpi-informue>

[23:37:27] **Найдено 1% совпадений** по адресу: http://ena.lp.edu.ua/8080/bitstream/mtb/12737/1/51_265-274_Vis721menegment.pdf

[23:37:28] Тип проверки: *Стандартная* (Поисковики = Go,Yah)

[23:37:28] Настройки: Число слов в шингле = 5

[23:37:28] **ВНИМАНИЕ! Уникальность может быть определена некорректно! (Обнаружено ошибок: 29%)**

[23:37:28] **Уникальность текста 75%** (Проигнорировано подстановок: 0%)