

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ГАРМОНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Динамізм економічного розвитку державного сектору, особливо у світовому масштабі, вимагає приведення у зрозумілий та доступний формат найважливішої складової господарської діяльності – обліку й звітності. Яскравим прикладом їх гармонізації та уніфікації є кроки країн Європейського союзу. В якості вагомої аргументації можна навести вжиття заходів щодо забезпечення порівняльності звітності в країнах-членах ЄС. Генезис і хронологія реалізації заходів з реалізації цього завдання засвідчує досить специфічний підхід, який, безумовно, має вплив на подібні процеси і багатьох інших країнах, зокрема й в Україні.

Найперше, на що слід звернути увагу – це наявність двох напрямів вирішення проблеми гармонізації. По-перше, реалізовувати застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, по-друге, – формувати власні підходи на їх базі. Країни ЄС обрали другий шлях, прийнявши Директиву Ради 2011/85/ЄС [3]. Дослідники цього процесу зазначають: «Директива Ради 2011/85/ЄС ... вимагає від держав-членів мати системи бухгалтерського обліку, які охоплюють усі підсектори загального державного управління та отримують інформацію, необхідну для створення даних нарахування для підготовки національних рахунків... Ця основа є початком процесу гармонізації, який розпочався у 2012 році з громадських консультацій щодо придатності МСБОДС і змусив Єврокомісію оголосити, що політика гармонізації має ґрунтуватися на розробці набору Європейських стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (EPSAS)» [1, с. 20].

Таким чином, зазначена Директива сприяла відкриттю консультацій в цьому контексті для пошуку власного, європейського рішення. Варто зауважити, що аналіз доступних літературних джерел, присвячених проблематиці гармонізації обліку й звітності в Європейському союзі, вказує на наявність різних точок зору і позицій, а також різні погляди на сам цей процес. Зокрема, гармонізація, а саме її розвиток, оцінювався виходячи з економічних, політичних й організаційних, а також бухгалтерських міркувань.

Перша складова вважається однією з найбільш вагомих, оскільки характеризує рівень вигоди від запровадження європейських стандартів. Зрозуміло ж, що для їх розробки і затвердження потрібні були фінансові вкладення (в т.ч для забезпечення людськими та іншими ресурсами).

Щодо другої складової, то вона виступала одночасно і умовою і проблемою, яка полягала в потребі згладжування національних відмінностей з одночасним збереженням суверенних прав відповідних органів кожної з країн Європейського союзу. Це питання настільки виявилось критичним, що деякі країни ЄС взагалі не мали бажання застосовувати євростандарти обліку в своєму державному секторі. У їх складі можна назвати Німеччину та Фінляндію, які помітно повільніше, ніж інші країни працюють у такому напрямі [4, с.232].

Щодо третьої складової (з точки зору бухгалтерського обліку) також варто констатувати наявність проблем і викликів, оскільки зміни в принципах обліку та підходах до його ведення для кожної окремо взятої країни пов'язані з викликами невідповідності національним традиціям. В кінцевому результаті змінюється не тільки практика визнання й розкриття інформації. Виникають диспропорційні впливи на фінансові ринки, змінюються взаємовідносини між різними державними ієрархічними рівнями управління та їхня підзвітність.

Відповідно до цих моментів сама модель гармонізації набуває ознак хаотизму, оскільки узгодити всі проблемні моменти достатньо складно, що сповільнює дію на вироблення єдиного європейського підходу. Науковці при цьому, досліджуючи нестандартність випадку формування EPSAS, вказують на використання різних інструментів в цьому процесі (залучення до участі в ньому

зацікавлених сторін, проведення громадських консультацій, діяльність робочих груп, звітність про результати тощо), а також використання специфічної моделі, яка рідко приймається вченими бухгалтерами, так звана модель «сміттєвого бака» [1, с. 22-23]. Сутність останньої полягає в тому, що «згідно з цією моделлю вибір схожий на сміттєвий бак, у якому учасники, проблеми та рішення являють собою сировину для організації та сприяють остаточному рішення» [2, с. 7-21].

Щодо використання цієї моделі в цілях вироблення європейських облікових стандартів, то її прояв виражається у відсутності єдиних узгоджених країнами-учасниками спільних цілей, неясності мети такої стандартизації, наявності конфліктних питань між країнами тощо. Безумовно, такий приклад є достатньо складним до активного використання як позитивний досвід для України, однак, зважаючи на його результат, зокрема затвердження EPSAS і їх послідовне втілення в практику, він досить показовий і корисний. Тобто, незважаючи на розбіжності, результат, сформований на основі незалежних потоків інформації (характерних для аналізованої моделі), проблем і їх рішень, співпраці учасників і можливих альтернатив, виявився комплексним, інтерпретованим, об'єктивним і реальним.

Література

1. Cohen S., Manes Rossi F., Brusca I. Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model. *Financial Acc & Man.* 2023. No39. P.471–492. DOI: 10.1111/faam.12348.
2. Cohen, M. D., March, J. G., & Olsen, J. P. A garbage can model of organizational choice. *Administrative Science Quarterly.* 1972. No17(1). P.1-25.
3. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0085>.
4. European Public Sector Accounting (2nd edition) / Eedited by Peter Lorson, Susana Jorge and Ellen Haustein. Imprensa da Universidade de Coimbra, 2023. 441 s. DOI:<https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6>.