

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., професор,
Житомирський державний технологічний університет

РІШЕННЯ У СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

Розглядаються проблеми формування базових нормативних документів для ведення бухгалтерського обліку в різних країнах світу

Постановка проблеми. Глобалізаційні процеси визначають постановку нових проблемних питань в сфері бухгалтерського обліку, одним з яких є питання розбіжності у регулюванні бухгалтерського обліку, які виникають між країнами. Це спричиняє ускладнення комунікаційних процесів між суб'єктами в міжнародному бізнесі.

Системи бухгалтерського обліку різних країн відрізняються, оскільки формуються під впливом характерних для неї явищ та факторів: заборон, економічної кризи, політичних і економічних взаємовідносин з іншими країнами, культурних надбань, тобто релігії, а також ряда інших явищ і процесів.

Одним з суттєвих факторів, що впливає на регулювання бухгалтерського обліку в країні, є її правова система. Визначення стандартів бухгалтерського обліку значною мірою спирається на правові традиції.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання формування базових постулатів ведення бухгалтерського обліку цікавить багатьох фахівців. На жаль, можна назвати лише декілька справжніх науковців, які висловили свою думку з цієї проблеми: Ю.М. Медведєв, Д.О. Панков, Я.В. Соколов, К.Ю. Циганков, А. Яруга.

Викладення основного матеріалу дослідження. В країнах, де правова система сформувалась на основі римського права, принципи бухгалтерського обліку встановлюються урядом або законодавчими органами, що спостерігається, наприклад в країнах континентальної Європи: Франції, Німеччині, Італії, Іспанії, Португалії. Питання бухгалтерського обліку в цих країнах зазвичай регулюються Торговельним кодексом, законами про підприємства чи акціонерні товариства. Одержувачами узагальної облікової інформації є кредитори, податкові органи, акціонери. Іншою характерною ознакою країни, на які вплинуло римське право, є обмежений вплив професійного середовища на становлення права.

По-іншому представлена ситуація в країнах з правовими традиціями, що виникали у зв'язку з обмеженим втручанням держави, таких, як Великобританія, Сполучені Штати Америки, Ірландія, Австралія, Канада, Нова Зеландія. Стандарти бухгалтерського обліку в зазначених країнах сформовані без участі урядових організацій, а правове регулювання має місце тільки у відношенні до конкретних випадків, що не формують загальні принципи бухгалтерського обліку на майбутнє. В цих країнах існує система звичайного права – common law, в якій суттєве значення мають прецеденти і інтерпретації. Одержувачами облікової інформації є головні акціонери, а стандарти бухгалтерського обліку розробляються в професійному середовищі, є незалежними та мають директивний характер.

Незважаючи на те, що жодна з представлених правових систем не існує в чистому вигляді, вони впливають на порядок становлення права і його зміст, в чому і полягає основна особливість. Що стосується балансового права, то принципові розбіжності між звичаєвим правом і тим, що ґрунтується на римському праві, були виявлені під час опрацювання і затвердження IV і VII Директив Європейського Союзу.

Звичаєве право – Сполучені Штати Америки і Великобританія. Типовими представниками держав, правова система яких побудована на звичаєвому праві, є Сполучені Штати Америки і Великобританія.

Зародження бухгалтерського обліку в Сполучених Штатах Америки пов'язане з діяльністю створеної в 1886 році Американської асоціації громадських бухгалтерів (American Association of Public Accountants) та Інституту рахівників і бухгалтерів (Institute of Bookkeepers and Accountants). Обидві організації сприяли створенню професії сертифікованого громадського бухгалтера – certified public accountant – спочатку в штаті Нью-Йорк, а потім в інших штатах. Започатковано видання професійного журналу "Journal of Accountancy" і **вперше опубліковано термінологію бухгалтерського обліку**. Спочатку питання, пов'язані з бухгалтерським обліком, сприймалися як такі, що належали до компетенції приватних підприємств, які не зобов'язані були розкривати інформацію.

Фінансова криза 1929 року, внаслідок якої була втрачена довіра інвесторів до ринку капіталів, суттєво змінила функціонування підприємств і значення бухгалтерського обліку в Сполучених Штатах Америки. Корпорації, бухгалтери і біржа стали предметом суворої критики. Аналіз такої ситуації дозволив виявити одну з її причин – брак комплексної і зрозумілої інформації, яку акціонери могли б використовувати під час прийняття рішень. Крім того, помічено факт застосування підприємствами різних методик бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. Це також обумовлено проблемою відсутності загальнодержавних правил, які регулювали проблеми звітності – кожен штат керувався власними правилами при її складанні¹.

Безпосереднім результатом фінансової кризи було створення Конгресом в 1934 році Комісії з цінних паперів і фондової біржі (Securities and Exchange Commission – SEC). Спочатку SEC виконувала значну кількість обов'язків у сфері розробки положень і правил, що стосуються фінансових звітів товариств. Поступово дійшли висновку: для того, щоб вимагати від підприємств фінансові звіти, яким можна довіряти, потрібно створити окрему організацію, яка б відповідала за опрацювання принципів бухгалтерського обліку і фінансових звітів².

З цією метою в 1939 році створено Комітет з бухгалтерських процедур (Committee on Accounting Procedures – CAP), який в 1959 році замінили Радою з принципів бухгалтерського обліку (Accounting Principles Board – APB).

Діяльність APB критикувалася від початку її заснування. Обвинувачення стосувалися того, що, замість загальних принципів бухгалтерського обліку, вона вивчала стандарти, спрямовані на специфічні проблеми. Членами APB були бухгалтери, які належали до Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accounting – AICPA) – організації, яка об'єднала професійних бухгалтерів з усіх штатів. Тісний взаємозв'язок цих двох організацій було сприйнято негативно, перш за все, тому, що бухгалтери, будучи членами APB, в своїй діяльності могли захищати погляди

¹ P. Walton, A. Haller, B. Raffournier, International Accounting, Thomson Learning, 2003, s. 66-67.

² S.T. Surdykowska, Rachunkowość międzynarodowa, Zakamycze, Kraków 1999, s. 146.

своїх клієнтів. Зрозуміло, що структура APB була також визнана неефективною. APB була великою організацією, члени якої не були штатними працівниками, працювали безкоштовно і зустрічалися лише кілька днів на місяць³. Розроблені APB проекти стандартів також вважалися важкодоступними для громадськості, що ускладнювало розуміння положень і коментарів до них, а також досягнення завдань стандарту щодо розв'язання конкретних проблем.

У результаті цієї критики в 1973 році APB була реорганізована й перейменована на Раду зі стандартів фінансового бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB). Найважливішу різницю між двома організаціями наведено в табл. 1.

FASB є інститутом, який опрацював першу в світі сукупність концепцій системи бухгалтерського обліку. Напрямом діяльності є створення основ для розвитку всіх напрямів бухгалтерського обліку, з одночасним збереженням спільних рис та тісного зв'язку з потребами практики. Метою діяльності Ради є розробка стандартів, що будуть схвалені як підприємствами, так і користувачами фінансових звітів. Тому Радою зі стандартів бухгалтерського обліку дотримувався політики доступності або відкритості (sunshine policy), згідно з якою, її застосування відкрито для громадськості⁴.

Таблиця 1. Порівняння окремих особливостей Ради з принципів бухгалтерського обліку (Accounting Principles Board – APB) і Ради зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB)

Ознака організації	APB	FASB
Чисельність членів	18	7
Спосіб зайнятості членів	Умовна зайнятість, без заробітної плати	Повна зайнятість, добре оплачувана робота
Автономія	Один з комітетів AICPA	Відповідальність перед FAF*
Фінансування	Відсутність власних фондів	Фінансово незалежна – фінансується на однаковому рівні багатьма організаціями
Характеристика членів	Професійні бухгалтери, члени AICPA	Не тільки професійні бухгалтери

* Financial Accounting Foundation (Фундація з фінансового обліку)
Джерело: власне опрацювання

Нині до процесу розробки стандартів бухгалтерського обліку в Сполучених Штатах Америки, крім FASB, залучено наступні організації⁵:

– Фундація з фінансового обліку (Financial Accounting Foundation – FAF) – наглядає за діяльністю FASB, є відповідальною за залучення і управління її фондами. Обирається до 7 членів, а також обираються члени FASAC;

– Консультативна рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC) – радник FASB, коментує і інтерпретує проблеми, що виникають в ході її діяльності. Її члени представляють широке коло бухгалтерів, аудиторів, а також користувачів фінансової звітності;

– Група з вирішення цільових питань (Emerging Issues Task Force – EITF) – колектив, створений FASB, займається ідентифікацією термінових питань, що виникають, а також формулюванням шляхів швидкого розв'язання проблем;

– Рада зі стандартів обліку в державних установах (Governmental Accounting Standards Board – GASB) – займається розробкою стандартів в сфері

бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств державного сектору.

Підсумовуючи вище наведені проблемні питання, можна відзначити, що стандарти бухгалтерського обліку в Сполучених Штатах Америки приймаються приватними інститутами, а урядові інститути відповідають за їх введення і виконання державними товариствами. Необхідно відзначити, що співпраця між державними і урядовим сектором проходить на належному рівні. Незважаючи на те, що SEC має право вето щодо пропонуванних стандартів FASB, вона рідко його використовує.

Подібна ситуація представлена і у Великобританії. Система правових стандартів бухгалтерського обліку побудована професійними організаціями бухгалтерів, які з'явилися в цій країні найпершими в світі, вже в 1850 році. Спочатку основну роль під час розробки стандартів відігравали наступні професійні організації бухгалтерів:

– Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW);

– Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (The Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS);

– Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (The Institute of Chartered Accountants in Ireland – ICAI);

– Сертифікована асоціація присяжних бухгалтерів (The Chartered Association of Certified Accountants – CACA);

– Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (The Institute of Cost and Management Accountants – ICMA);

– Інститут державних фінансів та обліку (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA).

ICAEW видавав стандарти бухгалтерського обліку до 1970 року. Потім був замінений на Комітет з регулювання стандартів бухгалтерського обліку (Accounting Standards Steering Committee – ASSC), пізніше перейменований на Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку (Accounting Standards Committee – ASC), що діяв до 1990 року. Як ASSC, так і ASC були підпорядковані Консультативному комітету бухгалтерських організацій (The Consultative Committee of Accountancy Bodies), який створений був в 1970 році і викупив частину згаданих раніше організацій. Обидві організації називалися представниками ASC, які співпрацювали в рамках його діяльності з представниками середовища користувачів фінансових звітів. Кожен вчений, мав пройти апробацію Комітетом або всіма організаціями, кожна з яких мала право вето. Це спричинило продовження процесу прийняття стандартів, проте, компроміси, які виникали, негативно впливали на їх якість. Аналіз цієї ситуації, результати якого представив Dearing Report (“Очікуваний звіт”), обумовив внесення у 1990 році змін і виникнення нової структури для розробки стандартів бухгалтерського обліку у Великобританії⁶. Метою діяльності новоствореної урядом Ради з фінансової звітності (Financial Reporting Council – FRC), яка складалася з 40 членів, став нагляд за процесом визначення стандартів і створення фондів, необхідних для здійснення цієї діяльності⁷.

В FRC створено дві наглядові організації: Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Accounting Standards Board – ASB) і Наглядова група з фінансової звітності (Financial Reporting Review Panel – FRRP).

Метою діяльності ASB є прийняття і опублікування стандартів бухгалтерського обліку. Обмежень в діяльності, які мала ASC, у Ради немає. Вона є автономною і може видавати стандарти без консультацій, хоча на практиці звертається з проханням коментувати проекти. Рада співпрацює з IASB і Європейським Союзом у сфері розробки стандартів бухгалтерського обліку і їх застосування державами-членами.

Що стосується FRRP, то вона контролює ті підприємства, які при складанні звітів не користуються обов'язковими принципами бухгалтерського обліку, а тому викликають підозру, що не стосується принципу достовірного і справедливого представлення (true and fair

³ P. Walton, A. Haller, B. Raffournier, International Accounting, s. 68.

⁴ S.T. Surdykowska, Rachunkowość, s. 152.

⁵ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fasb.org>.

⁶ S.T. Surdykowska, Rachunkowość, s. 193-194.

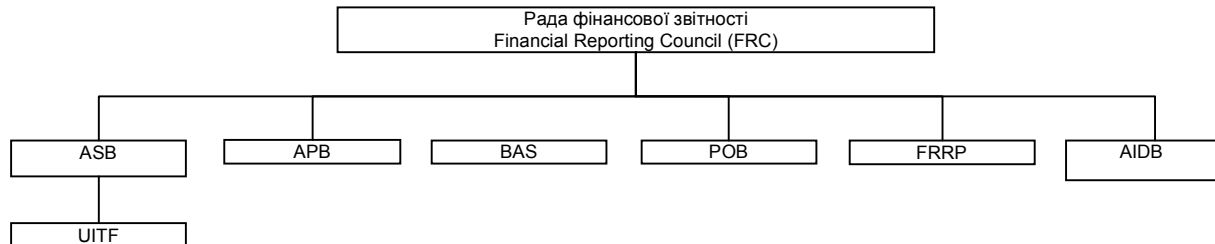
⁷ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk>.

view). Організація не має права накладати санкції, проте, може притягти підприємство до суду.

Організацією, що співпрацює з ASB, є Група з актуальних проблем (Urgent Issues Task Force – UITF), метою якої є вирішення тих проблем в сфері бухгалтерського обліку, які недостатньо врегульовані існуючими стандартами, врегулювання нових питань або тих, які спричиняють виникнення інтерпретаційних розбіжностей.

Прийняті стандарти, такі, як ASC та ASB, є сукупністю загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку у Великобританії.

Структуру FRC утворюють також наступні установи (рис. 1)⁸:



ASB – Accounting Standards Board – Рада зі стандартів бухгалтерського обліку

APB – Auditing Practices Board - Рада з аудиторської практики

BAS – The Board for Actuarial Standards - Рада зі стандартів страхування

POB – Professional Oversight Board - Рада з професійного нагляду

FRRP – Financial Reporting Review Panel – Наглядова група з фінансової звітності

AIDB – Accountancy Investigation and Discipline Board – Рада з розслідування бухгалтерських справ та підтримання порядку

Рис. 1. Інститути, залучені до процесу визначення принципів бухгалтерського обліку у Великобританії

Джерело: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk/about/organisation.cfm>

Багато рішень щодо стандартів бухгалтерського обліку базуються на правилах Лондонської фондової біржі. До 1 травня 2000 року вони відігравали роль британського законодавства у сфері принципів, що регулюють біржовий оборот (UK Listing Authority), після чого ці обов'язки прийняла Організація з фінансових послуг (Financial Services Authority – FSA)⁹.

Римське право – Франція і Німеччина. Представниками групи держав, в яких обов'язкова правова система базується на римському праві, є Франція і Німеччина.

Франція є державою, де норми регулювання, розроблені урядом, визначають найбільш формалізовану систему бухгалтерського обліку в світі. Інститути, які формують розвиток бухгалтерського обліку у Франції – це, передусім, створені наглядові ради та комітети:

– Національна рада з бухгалтерського обліку (Conseil National de la Comptabilité – CNC);

– Комітет з регулювання бухгалтерського обліку (Comité de la Réglementation Comptable – CRC);

– Комісія з цінних паперів і фондової біржі (Commission des Opérations de Bourse – COB).

CNC є найстаршою державною радою з бухгалтерського обліку, яка виникла ще в 1947 році при Міністерстві фінансів як публічний інститут, що фінансується з державного бюджету. Її діяльність здійснюється в п'яти напрямках: підприємствах, міжнародних стандартах, інших організаціях, кредитних інститутах і страхових інститутах¹⁰.

CNC, перш за все, формує початкові судження та рекомендації з питання правил, що стосуються бухгалтерського обліку, незалежно від того, де вони виникли – чи у Франції, чи у Європейському Союзі, або з питання стандартів, що публікуються IASB. В CNC діє

– Рада з аудиторської практики (Auditing Practices Board – APB) – займається створенням стандартів у сфері фінансового контролю, зміцнюючи при цьому публічну довіру;

– Рада зі стандартів страхування (The Board for Actuarial Standards – BAS) – створена в 2006 році, займається страховою діяльністю. Її завданням є розробка стандартів високої якості в цій галузі;

– Рада з професійного нагляду (Professional Oversight Board – POB) – наглядає за діяльністю бухгалтерів, аудиторів і страховиків, здійснює моніторинг якості процесу фінансової ревізії щодо суб'єктів господарювання;

– Рада з розслідування бухгалтерських справ та підтримання порядку (Accountancy Investigation and Discipline Board – AIDB) – є незалежною слідчою і дисциплінарною організацією для бухгалтерів у Великобританії.

Колектив спеціальних завдань – Comité d'Urgence, який зобов'язаний надавати судження, щодо проблемних питань у сфері бухгалтерського обліку, які вимагають прийняття нагальних рішень. Судження мають бути опубліковані протягом трьох місяців.

CRC утворений в 1998 році і є установою, що зобов'язана затверджувати стандарти, розроблені CNC. Він апробує також міжнародні стандарти фінансової звітності.

COB створена урядом в 1967 році як автономний публічний інститут, аналогічно до американської SEC. Її метою є охорона інтересів інвесторів через нагляд за функціонуванням фінансового ринку. COB має право видавати правила, виступати в судах як обвинувач відносно фірм, які порушили право, а також вимагати розкриття інформації від товариств, які проводять діяльність на біржі. Рішення COB можуть мати форму правил, інструкцій, рекомендацій, суджень і пропозицій.

Професійні організації бухгалтерів не мають значного впливу на становлення правил бухгалтерського обліку у Франції, як в англосакських державах. Можна виокремити дві організації, до складу яких входять особи, професійно пов'язані з бухгалтерським обліком: Ordre des Experts Comptables (OEC) і Campagne Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).

Метою OEC, нагляд над діяльністю якої проводить Міністерство фінансів, є охорона честі і незалежності професії бухгалтера. Організацією керує Вища рада, яка представляє професію у відносинах з урядом і державними органами. Рада впливає на її представників щодо формування принципів і політики бухгалтерського обліку, публікуючи позиції, що не пов'язані з підприємствами, а стосуються принципів бухгалтерського обліку, ролі бухгалтерських експертів і професійної етики.

До складу CNCC входять аудитори, які підпорядковуються Міністерству юстиції. На чолі CNCC знаходиться Найвища рада, яка представляє CNCC опрацює стратегію її діяльності. Рада готує стандарти фінансової ревізії і коментарі, що стосуються проблем професійної етики і процесу дослідження звітності, які публікуються у спеціальних бюлетенях.

⁸ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk>.

⁹ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fsa.gov.uk>.

¹⁰ Jagura A.A., Instytucjonalizacja międzynarodowej harmonizacji rachunkowości, w: Międzynarodowe regulacje rachunkowości, red. A.A. Jagura, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 66; P. Walton, A. Haller, B. Raffournier, International Accounting, s. 133-134.

Характеристикою німецьких ознак системи бухгалтерського обліку є спостереження облікової інформації від самого початку (з юридичних питань) до її кодифікації. Особливе значення має також взаємне проникнення балансового і податкового права, що визначене принципом відповідності – *Massgeblichkeitsprinzip*. З огляду на історичні правові умови, процес

визначення принципів бухгалтерського обліку належить, передусім, до обов'язків уряду і парламенту. Однак, крім кодифікації права, яке відіграє основну роль, існує сукупність некодифікованих принципів і правил бухгалтерського обліку, що називаються "принципи правильного бухгалтерського обліку" (*Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung GoB*) (рис.2).

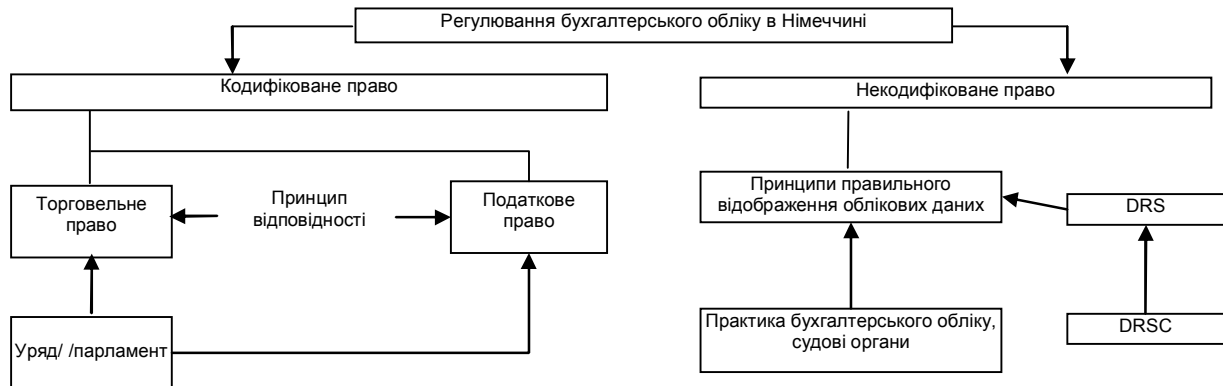


Рис. 2. Інститути, залучені до процесу визначення принципів бухгалтерського обліку в Німеччині

Джерело: Власне опрацювання

Останні суттєві зміни в системі бухгалтерському обліку Німеччини були здійснені в 1998 році з впровадженням двох правил: *Gesetz zur Kontrolle und Transparent im Unternehmensbereich (KonTraG)* і *Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG)*, а також *Transparenz und Publizitätsgesetz (TransPuG)* в 2002 році. Ці правила викликали зміни в торговельному кодексі і біржовому праві та мали на меті поліпшення фінансової звітності і корпоративного управління, а також адаптацію їх до міжнародних стандартів. *KonTraG* становив також правову основу створення першої приватної організації, яка визначена принципами бухгалтерського обліку в Німеччині¹¹. Стали причинами її виникнення зростаюча роль міжнародних ринків капіталу і прогресуюча гармонізація принципів бухгалтерського обліку.

В 1998 році почали функціонувати Німецький комітет зі стандартів бухгалтерського обліку (*Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee – DRSC*) і Німецька рада зі стандартів бухгалтерського обліку (*Deutsche Standardisierungsrat – DSR*), створена аналогічно до американської *FASB*¹².

Метою *DRSC* є здійснення консультативних функцій для уряду без порушення суверенності законодавчих органів і суддів. До найважливіших завдань комітету належать:

- розробка стандартів бухгалтерського обліку у сфері регулювання, пов'язаних з консолідацією фінансових звітів;
- співпраця з *IASB* та іншими організаціями, які створюють стандарти;
- консультативна діяльність у сфері державного і міжнародного регулювання з особливим врахуванням регулювання у сфері бухгалтерського обліку;
- представництво держави у міжнародних організаціях бухгалтерського обліку і інститутах, пов'язаних з гармонізацією;
- розвиток досліджень у сфері вище наведених питань.

DRSC складається з управління, наглядової ради і вільних зборів. Члени наглядової ради відповідальні за відбір членів *DSR*. Метою *DSR* є розробка і інтерпретація стандартів бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що утворення *DRSC* є позитивною тенденцією розвитку німецького бухгалтерського обліку, *DSR* не має повноважень, щоб створювати власне правове регулювання. Розроблені стандарти бухгалтерського обліку мають бути затверджені

Міністерством юстиції. В результаті затвердження вони не становитимуть кодифікованого права, а тільки визначатимуть принципи правильної організації бухгалтерського обліку. Це призводить до виникнення суперечності, оскільки завданням *DRSC* є вдосконалення права, а стандарти, які створюються, будуть затверджені за умови, якщо не суперечитимуть діючому законодавству. У зв'язку з цим, розроблені стандарти стосуються основних проблем, а їх метою є з'ясування існуючих директив і кодифікації.

Велике значення для вирішення проблем бухгалтерського обліку в Німеччині мають судові рішення, що виносяться Податковим судом (*Finanzgerichte*) і Найвищим податковим судом (*Bundesfinanzhof – BFG*)¹³.

Організацією, яка здійснює нагляд за банківською, страховою системою та ринком цінних паперів в Німеччині, є Федеральний уряд нагляду за фінансовими послугами (*Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht – BaFin*). Він підпорядковується Міністерству фінансів, фінансується з державного бюджету, а також з внесків, що належать організаціям і підприємствам, контроль діяльності яких він здійснює¹⁴.

В Німеччині не розвивалися бухгалтерські професійні організації, як у Сполучених Штатах Америки чи у Великобританії, що спричинено існуванням узаконеного підходу до бухгалтерського обліку. Однак, можна виокремити два інститути, які об'єднують аудиторів.

Перший з них утворений в 1971 році – Палата аудиторів (*Wirtschaftsprüferkammer*). Кожний з аудиторів повинен бути її членом. Початкові вимоги, які повинні виконати кандидати, дуже високі в порівнянні з іншими країнами. Крім того, членами палати є також спеціалісти, які мають нижчу професійну кваліфікацію і можуть досліджувати тільки товариства з обмеженою відповідальністю.

Обґрунтуванням стандартів, що стосуються процесу дослідження звітності чи підвищенням і актуалізацією знань, займається Інститут ревізорів (*Institute Wirtschaftsprüfer*). Членство в ньому є добровільним, в тому числі членами можуть бути аудиторів.

Зазначимо, що жодна із згаданих організацій не має права створювати рекомендації чи висловлювати позиції, які були б законними. Їх вплив на регулювання бухгалтерського обліку є непрямим і консультативним.

Інститут ревізорів тісно співпрацює з Палатою аудиторів. Він публікує постанови, що стосуються питань,

¹¹ Ibidem, s. 93.

¹² Ibidem, s. 93 і 103.

¹³ Ibidem, s. 102.

¹⁴ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bafin.de>.

пов'язаних з дослідженням фінансової звітності і бухгалтерського обліку. Вони поширюються не тільки на його членів, але трактуються як загальні приклади вирішення питань, що виникають на практиці.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Глобалізація світової економіки викликає неминучі зміни у сфері бухгалтерського обліку. Ідеальним рішенням має бути розробка світової системи бухгалтерського обліку, що базувалася б на єдиному наборі концепцій, принципів, правил і процедур, стандартів, які б регулювали порядок розкриття фінансової інформації.

Однак, вирішення даного проблемного питання є складним оскільки системи бухгалтерського обліку, характерні різних країнах, суттєво відрізняються одна від одної. Принципи і правила бухгалтерського обліку в цих країнах виникають у визначеному середовищі, що формується рядом специфічних чинників, одним з яких є правова система.

Інститути, які визначають принципи бухгалтерського обліку в іноземних країнах створюють і будуть надалі створювати правила, які формуватимуться роками і визначатимуться, передусім, правовими нормами, що характерні для цих країн. Щодо кожного з представлених способів розробки принципів бухгалтерського обліку можна виокремити ряд переваг і недоліків. В країнах, де правила бухгалтерського обліку розробляються урядом і парламентом, складний і повільний законодавчий процес є мало еластичним, що ускладнює швидке введення змін, обумовлених реакцією на динаміку господарського середовища, в практику діяльності. Регулювання сфери бухгалтерського обліку є наказовим, переважно загальним і формалізованим. Це стосується також не тільки принципів бухгалтерського обліку, але й складання облікових реєстрів.

В країнах, для яких характерна система звичаєвого права, принципи бухгалтерського обліку створюються незалежно від державних організацій, вони є більш особливими. Винятком є Сполучені Штати Америки, де розробка правил здійснюється FASB та є детальною. При застосуванні цієї системи можна говорити про явище "перевантаження стандартами".

Список використаної літератури:

1. Elliott B., Elliott J., Financial Accounting and Reporting, Prentice Hall, 2005.
2. Helin A., Czynniki kształtujące prawo bilansowe i kierunki jego rozwoju, Rachunkowość, 2005, nr 6, 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bafin.de>
4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fasb.org>.
5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk>.
6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk>.
7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk/about/organisation.cfm>.
8. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fsa.gov.uk>.
9. Jagura A.A., Instytucjonalizacja międzynarodowej harmonizacji rachunkowości, w: Międzynarodowe regulacje rachunkowości, red. A.A. Jagura, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002.
10. Nobes C., Parker R., Comparative International Accounting, Financial Times, Prentice Hall, 2000.
11. Rachunkowość w teorii i praktyce. – Tom 1. Rachunkowość finansowa /Redaktor Naukowy Victor Gabeusewicz – Akademia Ekonomiczna w Poznaniu. – Poznań, 2007. – 472 s.
12. Roberts C., Weetman P., Gordon P., International Financial Accounting. A Comparative Approach, Prentice Hall, Financial Times, 2005.
13. Roberts C., Weetman P., Gordon P., International Financial Accounting. A Comparative Approach, Financial Times, Pitman Publishing, 1998.
14. Surdykowska S.T., Rachunkowość międzynarodowa, Zakamycze, Kraków 1999.
15. Walton P., Haller A., Raffournier B., International Accounting, Thomson Learning, 2003.
16. Zabłocka S., Czynniki determinujące rachunkowość w aspekcie międzynarodowym, w: Rachunkowość międzynarodowa, red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa 2001

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку та контролю