

УДК 657.1; 339.92

С. Р. Яцишин,

*к.е.н., доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет*

**Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням
вимог Європейського законодавства**

S. R. Yatsyshyn,

PhD in economics, associate professor of department of accounting in the public sector and service sector, Ternopil national economic university

**EU experience in shaping the company's accounting policies to meet the
requirements of European legislation**

Анотація. У статті досліджено особливості формування облікової політики у країнах Європейського союзу відповідно до вимог законодавства щодо гармонізації та стандартизації облікової діяльності обліку через окремі Директиви та згідно міжнародних стандартів обліку і звітності. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетною складовою процесу інтеграції України до Європейського Союзу, що в свою чергу є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики. Серед головних напрямів такої адаптації визначено бухгалтерський облік, який є важливим об'єктом гармонізації в межах ЄС. Облікова політика підприємства розглядається як важливий інструмент, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Summary. The article studies peculiarities of formation of accounting policy in the European Union in accordance with legislative requirements on harmonization of and standardization of accounting activities through separate Directives and in accordance with international of accounting standards and reporting. Approximation of legislation Ukraine to the EU legislation is a priority component of the process integration of Ukraine into the European Union, which in turn is a priority of the Ukrainian foreign policy. Among major directions of such adaptation is defined

accounting, which is an important subject of harmonization within the EU. The accounting policy of the company is regarded as an important means by which is possible optimum combination of the state regulation and company's own initiatives in the organization and accounting.

Ключові слова. Облікова політика, законодавство ЄС, Директиви ЄС, гармонізація обліку, МСБО, МСФЗ.

Keywords. Accounting policies, legislation of EU, harmonization of accounting, IAS, IFRS.

Постановка проблеми. Першочерговим завданням національної зовнішньої та внутрішньої політики України є її входження до європейського політичного, економічного та правового простору, утвердження країни як впливової європейської держави та набуття повноправного членства в Європейському Союзі (ЄС). Серед пріоритетних напрямів адаптації законодавства України до законодавства ЄС було визначено бухгалтерський облік, який є важливим об'єктом гармонізації в межах ЄС.

Питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу постало перед нашою державою після підписання 14 червня 1994 року «Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими спільнотами та їх державами-членами (УПС)» [19].

«Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» (далі – Програма), що визначає механізм досягнення Україною відповідності третьому Копенгагенському та Мадридському критеріям набуття членства в Європейському Союзі, була затверджена 18 березня 2004 року Верховною Радою України підписанням однойменного Закону № 1629-IV [8]. Він чітко визначає пріоритетні сфери адаптації законодавства України, зокрема бухгалтерського обліку компаній. Даний механізм включає адаптацію законодавства, утворення відповідних інституцій та інші додаткові заходи, необхідні для ефективного правотворення та правозастосування.

Метою адаптації законодавства України до законодавства ЄС є досягнення

відповідності правової системи України *acquis communautaire*¹ з урахуванням критеріїв, що висуваються ЄС до держав, які мають намір вступити до нього.

Вказаним вище Законом визначено, що адаптація законодавства – процес приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire*. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетною складовою процесу інтеграції України до Європейського Союзу, що в свою чергу є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики. Це є планомірним процесом, що включає декілька послідовних етапів, на кожному з яких повинен досягатися певний ступінь відповідності законодавства України до *acquis* Європейського Союзу.

Аналіз останніх досліджень. Питання реформування законодавства України в аспекті європейської інтеграції піднімалося в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідників. Важливий внесок у всебічне вивчення процесу становлення європейського правового простору зробили такі вчені, як І. Бураковський, Г. Немиря, О. Павлюк, В. Гомонай, С. Грищак, Г. Друзенко, О. Євглевська, Т. Качка, Ю. Мовчан, І. Кравчук, М. Парапан, В. Опришко, М. Пашков, В. Чалий, Н. Сюр тощо. В їхніх наукових працях детально проаналізована нормативна база стосунків Україна – ЄС, визначено чим ЄС привабливий для України і чим Україна приваблива для ЄС як економічний партнер, намічено основні заходи щодо подальшої інтеграції України в ЄС.

Постановка завдання. Вивчення досвіду країн Європейського Союзу у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог Європейського законодавства з метою досягнення відповідності нормативної системи України у процесі її інтеграції до ЄС.

Виклад основного матеріалу дослідження. Гармонізація бухгалтерської справи в ЄС є частиною політики гармонізації законодавства про компанії, завданням якої є забезпечення свободи здійснення підприємницької діяльності.

Правова основа політики в сфері бухгалтерського обліку визначена в статті

¹ *acquis communautaire* (фр. *акі комюнетер* – «надбання спільноти») – самоназва правової системи, правого порядку ЄС; не перекладається національними мовами.

44(2)(g) (колишня 54(3)(g)) «Договору про заснування Європейського Співтовариства». Тому в рамках щорічних планів з виконання Програми [8] було започатковано роботу щодо запровадження механізму безпосереднього застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що є основним питанням адаптації законодавства України до *acquis communautaire* у сфері бухгалтерського обліку.

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 [21].

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.

Формування облікової політики на міждержавному рівні здійснюється Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше – Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО).

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 [11]. Варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», що розкриває відповідні питання [11], 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» [16].

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...» [16].

В той же час, Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» зустрічаємо визначення «облікові політики» [11]. 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, установлена 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 [21].

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 конвергенції² бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. Зараз відомі два основні підходи до вирішення цієї проблеми: гармонізація і стандартизація.

Гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб облікові стандарти суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним.

Таким шляхом свого часу пішли країни Європейського економічного співтовариства (ЄЕС). Першим кроком на шляху до інтернаціоналізації та гармонізації діяльності країн ЄС було запровадження принципу досягнення рівних економічних умов у рамках Європейського співтовариства. 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 ЄЕС, 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.

Зокрема, найбільш важливими і значимими серед них є Четверта (78/660/ЄЕС) (щодо звітності товариств) № 78/660 «Про річну звітність певних

² **Конвергенцію** можна визначити, як зближення стандартів фінансової звітності різних юрисдикцій шляхом спільного визначення єдиних оптимальних принципів і методів розробниками цих стандартів [3, с.23]

видів компаній» від 25 липня 1978 р. [20] і Сьома (83/349/ЄЕС) директиви ЄС (щодо консолідованої звітності товариств) 83/349 «Про консолідовану звітність» від 13 червня 1983 р.) [18]. Вони є обов'язковими для виконання у всіх країнах, що входять до ЄЕС. Цей підхід до уніфікації обліку відносять до регіонального рівня.

Четверта директива спрямована на гармонізацію національного законодавства в галузі обліку для компаній. Крім аспектів, що впливають на формат та оцінку, основною особливістю Четвертої директиви було встановлення вимог щодо підготовки річної звітності, яка забезпечує повне і правильне уявлення про активи компанії, її зобов'язання, фінансовий стан, прибутки і збитки, а також вимоги до інформації, яка повинна надаватися у примітках.

Ключовим положенням Четвертої Директиви є пункт 2, в якому розкриваються цілі обліку та річної звітності. Вона стандартизує вимоги, яким повинні задовольняти дві основні форми звітності будь-якого зарубіжного підприємства, – бухгалтерський баланс і звіт про прибутки (збитки) [20].

При цьому директивою встановлено гнучкий підхід до побудови звітності. Передбачено чотири можливих варіанти звіту про прибутки (збитки) і два варіанти балансу. Вибір того чи іншого варіанту звіту залежить головним чином від розміру підприємства, типу власності та в цілому забезпечує порівнянність даних.

Четверта Директива містить у собі лише найбільш загальні положення і залишає достатню свободу дій країнам-членам ЄС і транснаціональним компаніям. Їй властивий ряд недоліків, пов'язаних головним чином з відзнаками та змінами, що відбуваються в національних законодавствах, наприклад з питань специфіки лізингових операцій, звітності про рух грошових коштів, з обліку різних фінансових інструментів, за контрактами тощо.

Таким чином, Директива 78/660/ЄЕС [20] містить положення стосовно змісту річного бухгалтерського звіту, коректності відображення фінансового стану тієї чи іншої компанії, методів оцінки активів і зобов'язань, аудиту та оприлюднення звітності. Однак показники фінансового стану однієї окремої компанії в умовах

сучасної економіки, для якої характерним є побудова складних, розгалужених систем компаній, пов'язаних між собою відносинами контролю та підпорядкування, не можуть дати уявлення про місце такої компанії на ринку, її реальний стан та перспективи.

Саме тому, Сьома Директива 83/349/ЕЕС [18] передбачає зобов'язання таких компаній надавати консолідовану звітність та розкривати облікову політику щодо пов'язаних сторін, яка б забезпечила інвесторам можливість отримати уяву про фінансову ситуацію такої системи (групи компаній) в цілому.

Основні положення Сьомої Директиви присвячені взаєминам материнської і дочірніх компаній, складання консолідованої звітності транснаціональних корпорацій, аудиторським перевіркам, порядку надання гласності звітності компаній.

Прийняття Сьомої Директиви було зумовлено необхідністю уніфікації питань відображення в обліку і звітності операцій з іноземними валютами, методів приведення показників бухгалтерського балансу, звіту про прибутки (збитки) та інших форм до єдиної валюти, термінів складання звітності, методам забезпечення порівнянності даних, стабільності прийомів і способів консолідації звітів.

Основні положення вище визначених 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. Найбільш важливими наслідками прийняття директив країнами ЄС було забезпечення повного і достовірного уявлення про фінансовий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання, зробивши облікову інформацію більш цінною, актуальною і корисною (особливо для акціонерів, кредиторів та інвесторів).

Однак реалізація спільних цілей супроводжувалася наявністю національних пріоритетів та виникненням різного роду перешкод від політичних партій, податкових органів, бізнесових структур. Впровадження вимог директив ЄС в національне законодавство країн-членів з різним рівнем економічного і соціального розвитку, особливостями правової і податкової систем, значенням малого і середнього бізнесу в економіці країни по-різному вплинуло на розвиток систем бухгалтерського обліку і звітності в кожній країні. 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.

Зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, значної популярності набуває ідея стандартизації бухгалтерського обліку. Стандартизація обліку передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності.

Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC). Під підходом стандартизації обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні, а тому відпадає потреба в розробці національних стандартів.

Міждержавний рівень облікової політики включає принципи та правила щодо ведення обліку, визначені міжнародними стандартами фінансової звітності.

Стосовно країн з розвинутою ринковою економікою можна говорити про виражену тенденцію до стандартизації обліково-аналітичних систем на національному і міжнародному рівнях. Зазначимо, що:

- по-перше, процес розробки і впровадження міжнародних стандартів з обліку та звітності є динамічним, окремі з них уточнюються або замінюються новими з урахуванням досвіду застосування та сучасних вимог;
- по-друге, міжнародні стандарти не є обов'язковими, це рекомендації для запровадження;
- по-третє, міжнародні стандарти не регулюють техніки та методики бухгалтерського обліку, яка була і буде різною в різних країнах світу.

Найсуттєвішою особливістю сучасного етапу міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку та звітності слід вважати орієнтацію зусиль на чітке і прозоре відображення інвестиційних операцій на фондових ринках.

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 [11] мають рекомендаційний характер, проте саме їх зміст є основою створення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [11], 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; ґ) 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 [11] 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» [11] 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» [11] 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 звітної 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 1).

Таблиця 1

Диференційований підхід до формування облікової політики країн-членів ЄС

№ з/п	Підприємства	Вимоги до складання звітності	Облікова політика
1.	Підприємства, які є учасниками міжнародного ринку капіталу	Складають та подають звітність за правилами своєї країни та за МСФЗ або правилами країни з якою співпрацюють (країни власників)	Облікова політика полягає в побудові обліку таким чином, щоб він задовольняв вимоги країни, де засноване підприємство, та дозволяв трансформувати звітність до правил МСФЗ чи іншої країни, з якою співпрацює підприємство
2.	Підприємства, які обмежуються діяльністю в межах однієї країни	Складають та подають звітність за правилами цієї країни	Єдина методична складова облікової політики для підприємств в межах однієї галузі або в межах вертикально інтегрованої структури, вибір елементів організаційної та технічної складової здійснюється підприємством
3.	Малі підприємства	Складають спрощену звітність	Аналогічно до попередньої групи, з врахуванням особливостей складання форм спрощеної звітності

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. 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.

Висновки. Досвід інтеграційних процесів бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Європі свідчить, що протягом тривалого часу (більше 40 років) відбувалася поступова гармонізація систем бухгалтерського обліку країн-членів ЄС шляхом адаптації національного законодавства та узгодження методологій обліку 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 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

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.

Література.

1. Адаптація законодавства України до законодавства європейського союзу: стан, проблеми та перспективи [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.razumkov.org.ua/ukr/article.php?News_id=138
2. Бураковський І. Україна і європейська інтеграція / І. Бураковський, Г. Немиря, О. Павлюк // Політика і час. – 2000. – №3-4. – С.5-14.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Гомонай В.В. Зближення законодавства України з правовою системою Європейського Союзу / В.В. Гомонай // Держава і право. – 2009. – Вип. 44. – С. 204-212.
5. Грищак С. В. Теоретичні основи адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу / С. В. Грищак // Форум права. - 2012. – № 4. – С. 273-277.
6. Друзенко Г. Адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу: досвід часткового прийняття *Acquis Communautaire* без чіткої перспективи членства в Союзі [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=1658>.
7. Євглевська, О. Л. Адаптація законодавства як умова майбутнього членства України в Європейському Союзі / О. Л. Євглевська // Держ. будівництво та місц. самоврядування : зб. наук. пр. ; редкол. : Ю. П. Битяк та ін. – Х. : Право, 2009. – Вип. 17. – С. 129.
8. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>
9. Качка, Т. Нова практика перекладу актів *acquis communautaire* [Електронний ресурс] / Т. Качка, Ю. Мовчан // Офіц. сайт Центру європ. та порівняльного права. – Режим доступу: http://www.clc.org.ua/ukr_publikazzi/

article_poselsky_02.htm.

10. Кравчук, І. В. Гармонізація національних правових систем з правом ЄС / І. В. Кравчук, М. В. Парапан. – К. : Вид. Дім «Слово», 2005. – С. 106.
11. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Режим доступу: // http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010?test=XX7MfyrCSgkyfRQIZiSHJw7PHI41Ms80msh8Ie6
12. Опришко В. Питання трансформації Європейського права в законодавство України / В. Опришко // Право України. – 2001. – №2. – С.28.
13. Пашков М., Чалий В. Україна на шляху європейської інтеграції: соціологічне опитування УЦЕПД / М. Пашков, В. Чалий // Національна безпека і оборона. – 2000. – №9. - С.5.
14. Постанова Кабінету Міністрів України від 15 жовтня 2004 р. № 1365 «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1365-2004>
15. Постанова Кабінету Міністрів України від 16 серпня 1999р. № 1496 «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1496-99>.
16. 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>.
17. Сюр Н. В. Правова інтеграція України до Європейського Союзу: теоретико-правове дослідження [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Н. В. Сюр. – К., 2006. – 131с.
18. Съома (83/349/ЄЕС) директива ЄС (щодо консолідованої звітності товариств) 83/349 «Про консолідовану звітність» від 13 червня 1983 р.) [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844.
19. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994р. [Електронний

ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_012.

20. Четверта (78/660/ЄЕС) (щодо звітності товариств) № 78/660 «Про річну звітність певних видів компаній» від 25 липня 1978 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_908.
21. 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.nbu.gov.ua;><http://library.tneu.edu.ua/index.php/nmkd/73-resursy-biblioteku/pratsi-vykladachiv-tneu/ya/588-2011-12-13-08-04-11>

References.

1. Razumkov Centre (2001), “Approximation of Ukraine to the European Union: state, problems and prospects”, available at: http://www.razumkov.org.ua/ukr/article.php?News_id=138, (Accessed 31 May 2015).
2. Burakovskij, I., Nemyria, H. and Pavliuk, O. (2000), “Ukraine and european integration”, *Polityka i chas*, vol. 3-4, pp. 5-14.
3. Holov, S. F. (2007), *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku : monohrafiia* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects of development: Monograph], *Tsentr uchbovoi literatury*, Kyiv, Ukraine.
4. Homonaj, V.V. (2009), “Approximation of the laws of Ukraine the legal system of the European Union”, *Derzhava i pravo*, vol. 44, pp. 204-212.
5. Hryschak, S. V. (2012), “Theoretical foundations of adaptation of Ukraine to the European Union”, *Forum prava*, vol. 4, pp. 273-277.
6. Druzenko, G. (2005), “Adaptation of Ukraine to the European Union: the experience of partial acceptance Acquis Communautaire without clear prospects for EU membership”, *Justinian, iurydychnyj zhurnal*, [Online], vol. 4, available at: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=1658> (Accessed 31 May 2015).
7. Yevhlevska, O. L. (2009), “Adapting legislation as a condition for future membership of Ukraine in the European Union”, *Derzh. budivnytstvo ta mist. samovriaduvannia : zb. nauk. pr.*, vol. 17., *Pravo*, Kharkiv, Ukraine, pp. 129.

8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2004), The Law of Ukraine “On the State Program of Adaptation of Ukraine to the European Union”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1629-15> (Accessed 31 May 2015).
9. Kachka, T. and Movchan, Yu. (2015), “The new practice of translation of *acquis communautaire*”, The Ministry of Justice of Ukraine, Centre for European and Comparative Law, [Online], available at: <http://www.minjust.gov.ua/2405> (Accessed 4 Aug 2013).
10. Kravchuk, I. V. and Parapan, M. V. (2005), *Harmonizatsiia natsional'nykh pravovykh system z pravom YeS* [Harmonisation of national legal systems with EU law], Slovo, Kyiv, Ukraine.
11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), “International Financial Reporting Standards” available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010?test=XX7MfyfCSgkyfRQIZiSHJw7PHI41Ms80msh8Ie6 (Accessed 31 May 2015).
12. Opryshko, V. (2001), “Issue of transformation of European law in the law of Ukraine”, *Pravo Ukrainy*, vol.2, p.28.
13. Pashkov, M. and Chalyj, V. (2000), “Ukraine towards European integration: poll UCEPS”, *Natsionalna bezpeka i oborona*, vol.9, p.5.
14. Cabinet of Ministers of Ukraine (2004), “Some aspects of adaptation of Ukraine to the European Union”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1365-2004> (Accessed 31 May 2015).
15. Cabinet of Ministers of Ukraine (1999), “Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On the Concept of Adaptation of Ukraine to the European Union”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1496-99> (Accessed 31 May 2015).
16. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 31 May 2015).
17. Siur, N. V. (2006), “Legal integration of Ukraine into the European Union: theoretical and legal research”, Abstract of Ph.D. dissertation, 12.00.01, Kyiv, Ukraine.

18. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), “Seventh (83/349 / EEC) EU Directive (on consolidated reporting companies) 83/349 “On consolidated accounts”, [Online], available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_884 (Accessed 31 May 2015).
19. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), “Agreement on Partnership and Cooperation between Ukraine and the European Communities and their Member States” [Online], available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_012 (Accessed 31 May 2015).
20. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), “Fourth (78/660 / EEC) (reporting companies) № 78/660 “On the annual accounts of certain types of companies” [Online], available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_908 (Accessed 31 May 2015).
21. Yatsyshyn, S. R. (2011), “Aspects formation of accounting policy”, *Ekonomichni nauky. Seriia “Oblik i finansy”*, vol. 8 (29). 4, pp.491-498. [Online], available at: [http://www.nbu.gov.ua.;](http://www.nbu.gov.ua;) <http://library.tneu.edu.ua/index.php/nmkd/73-resursy-biblioteky/pratsi-vykladachiv-tneu/ya/588-2011-12-13-08-04-11> (Accessed 31 May 2015).