

УДК 657: 657.6:006.032
JEL Classification Code M41, H83

ПАСЬКО ОЛЕГ

к.е.н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту

Сумський національний аграрний університет

м. Суми, Україна

E-mail: pasko.ov@gmail.com

БАГАТОРІВНЕВЕ ВРЯДУВАННЯ В РЕГУЛЮВАННІ ОБЛІКУ В НІМЕЧЧИНІ: СТРУКТУРА ТА ДІЯЛЬНІСТЬ КОМІТЕТУ ЗІ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НІМЕЧЧИНІ

Анотація

Актуальність. Багаторівневе врядування, яке стало стандартом регулювання обліку у провідних юрисдикціях світу, вимагає дослідження практики моделей його застосування в аспекті їх порівнянності між країнами та з точки зору їх застосування в Україні. З точки зору застосування подібних моделей в Україні важливим є дослідження досвіду країн континентальної Європи, які, на відміну від англосаксонських країн, мали схожу правову систему як і наша країна.

Мета. Метою було визначено аналіз та детальну характеристику моделі регулювання обліку в Німеччині, виявлення основних характеристик цієї моделі, що відрізняють її від інших в контексті перспектив застосування подібної системи в Україні. Побічна мета – підвищення поінформованості про відмінність між термінами «управлінням» і «врядуванням», які часто вживаються на сьогодні взаємозалежно.

Методи. В процесі дослідження використано монографічний метод для характеристики думок науковців щодо багаторівневого врядування та регулювання обліку в Німеччині, метод аналізу документів, аналіз та метод наукової абстракції для виявлення основних характеристик та ознак моделі регулювання обліку в Німеччині; діалектичну логіку та абстрактно-логічний метод для узагальнення результатів дослідження і формулювання висновків.

Результати. Досліджено організаційну структуру, членство, функціональні повноваження основних органів управління, а також належну правову процедуру технічних комітетів Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини. Доведено, що КСБОН за всіма критеріями відповідає моделі багаторівневого регулювання обліку. Наведено ключові характеристики багаторівневого врядування, визначено відмінності між термінами «управління» та «врядування». Рекомендовано використання подібної системи регулювання в Україні.

Перспективи. Використання подібної моделі багаторівневого врядування в обліку в Україні, на думку автора, сприяло б переведенню регулювання обліку на рівень, що б гармонізував із економічним середовищем країни демонополізованим від державного впливу і допомогло б на шляху конвергенції фінансової звітності в Україні за всіма трьома критеріями Нового інституційного обліку.

Ключові слова: багаторівневе врядування, стандарти фінансової звітності, КСБОН, РМСБО, тінь ієрархії, належна правова процедура.

Постановка проблеми. Початок двадцять першого століття став часом стрімкого поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) по всьому світу. На сьогодні у 116 юрисдикціях по всьому світові МСФЗ вимагаються до застосування для всіх або для деяких публічних компаній. У більшості із цих юрисдикцій прийняття МСФЗ вимагало зміни інституційної організації регулювання обліку і фінансової звітності, оскільки, здебільшого, розробка стандартів фінансової звітності за зразком англосаксонських країн була незнайома у цих юрисдикціях. Адаптація до умов глобалізації процесів стандартотворення фінансової звітності у кожній з юрисдикцій в цілому має свої особливості, однак, з точки зору, перейняття досвіду для України найбільший інтерес викликають країни, в яких облік був, так само як і в Україні «алгеброю права», здебільшого це країни континентальної Європи. До таких країн можна віднести серед інших і Німеччину. Німеччина, так само, як і ще одна країна, яка відійшла від обліку як «алгебри права» Франція, вдалися до застосування як ми називаємо це багаторівневого врядування в регулюванні обліку. Багаторівневе врядування вказує на залучення приватної експертизи в регулюванні обліку, на передачу повноважень з регулювання обліку від державних органів приватним агентам, на інклюзивність в регулюванні обліку, коли широкі кола зацікавлених сторін можуть брати участь в регулюванні. Передача повноважень приватним агентам не означає втрату контролю з боку держави, яка все ще продовжує здійснювати контроль через «тінь ієрархії» (здатність, сила держави підтвердити свою владу над рішенням недержавних агентів, яку останні постійно відчують і діють у такий спосіб, щоб уникнути такого втручання з боку держави). Саме участь великої кількості зацікавлених сторін в регулюванні зумовлює перехід від управління (*government*) до врядування (*governance*).

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Публікації, що їх варто виділити в контексті нашого дослідження, можна поділити на кілька умовних груп. По-перше, це публікації, що стосуються багаторівневого врядування [4], «тіні ієрархії» [12] та застосування врядування в регулюванні обліку у світі [1-

3,15,18]. Основна ідея, якою можна узагальнити усі ці праця полягає в тому, що на сьогодні багаторівневе врядування стало стандартом утворення стандартів у всьому світі.

По-друге, публікації, що стосуються аналізу різниці в підходах до регулювання обліку в англо-саксонських країнах та континентальних європейських країнах [10]. Зокрема, «англо-американська модель обліку описується у таких термінах як «професіоналізм», «оптимізм», «прозорість» і «гнучкість». На противагу цьому, континентальна європейська модель обліку описується за допомогою таких цінностей як «обов'язковий контроль», «консерватизм», «таємниця», «однаковість» [10,с.4].

По-третє, праці присвячені взаємозв'язку між регуляторними інституціями, інститутами і МСФЗ, те, що називається «новий інституційний облік» [5,8,14,17]. Згідно з Новим інституційним обліком регуляторне середовище в країні повинно бути на належному рівні і відповідати системі заснованій на МСФЗ, адже «справжня конвергенція в практиці звітності як видається іще є далекою перспективою і вимагатиме набагато більшої конвергенції інституційного середовища країн» [14,с.250].

Однак, нам не відомо, і наш розширений пошук також не дав жодного результату, про існування публікацій, що були б повністю присвячені аналізу організаційної структури та функціонування Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини.

Мета. Метою було визначено аналіз та детальну характеристику моделі регулювання обліку в Німеччині, виявлення основних характеристик цієї моделі, що відрізняють її від інших в контексті перспектив застосування подібної системи в Україні.

Методи. В процесі дослідження використано монографічний метод для характеристики думок науковців щодо багаторівневого врядування та регулювання обліку в Німеччині, метод аналізу документів, аналіз та метод наукової абстракції для виявлення основних характеристик та ознак моделі

регулювання обліку в Німеччині; діалектичну логіку та абстрактно-логічний метод для узагальнення результатів дослідження і формулювання висновків.

Результати. Щоб надати необхідної послідовності викладенню нами матеріалу та повністю розкрити назву нашої статті, вважаємо, за потрібне почати із короткого опису терміну «багаторівневе врядування». Короткого, адже нами буде підготовлено окреме дослідження присвячене цьому терміну та способам врядування у провідних юрисдикціях світу, а основною темою цього нашого дослідження є інституційне регулювання обліку в Німеччині. Багаторівневим врядуванням ми називаємо системи регулювання, з сильним впливом на цей процес усіх зацікавлених осіб, а не тільки уряду. У цих системах регулювання акцент робиться на партнерстві між урядовими, напівурядовими та громадськими організаціями, в якому «державний апарат часто є лише першим серед рівних» [4,с.65]. Саме відчуття «відходу політики з-під контролю національних держав та перебування її в руках інших агенцій і організацій» [4,с. vi] характеризує поняття багаторівневого врядування. Багаторівневе врядування є важливим, оскільки воно піднімає важливі питання про «шляхи, в які управлінські функції можуть здійснюватися організаціями іншими, ніж центральний уряд» [4,с. с. v]. Залучення та участь в процесі регулювання різних груп зацікавлених сторін зумовлює перехід від управління (*government*) до врядування (*governance*). Необхідно зазначити, що сам термін врядування в Україні використовується рідко, оскільки часто при перекладі терміну «*governance*» його перекладають як «управління» або, навіть, «менеджмент». Однак, ми вважаємо, що конотація слова «*governance*» передає набагато більше, і передбачає якраз, щось, що розвинулося на базі «управління» і стало чимось більшим. Управління передбачає відносини типу «згори до низу», сувору ієрархію, підпорядкування, виконання тими, кого регулюють того, що вимагає від них суб'єкт, що регулює. Врядування передбачає послаблення ієрархії, надання більшої свободи тим, кого регулюють, участь тих, кого регулюють у регулюванні, спільне регулювання. Врядування є, на наш погляд, розвитком управління за рахунок надбудови на його основі

співпраці між суб'єктом та об'єктом регулювання і передачі частини повноважень з регулювання об'єктам регулювання. Багато рівнів існує через те, що уряд (управління) є тільки першим рівнем, далі іще наявні рівні врядування, що не пов'язані з урядом (державою, «Левіафаном-державою» в широкому розумінні). Багаторівневе врядування можна вважати також синонімічним терміном до державно-приватного партнерства, оскільки воно передбачає, що деякі функції регулювання передаються приватним агентам.

Ми вважаємо, що на сьогодні усі провідні юрисдикції світу (серед них, зокрема, РМСБО – міжнародні стандарти, США, Німеччина, Франція, EFRAG – європейський регулятор) уже перейшли до багаторівневого врядування в регулюванні обліку і цей спосіб регулювання уже став домінантним. Особливої уваги заслуговує перехід на такий спосіб регулювання у країнах континентальної Європи, оскільки, як ми уже зазначали у них система регулювання також схожа була на те, що має місце в Україні.

Зростання важливості міжнародного ринку капіталу для німецьких компаній спонукало німецьких законодавців ще у 1998 році шукати можливості для більшого зближення стандартів ведення обліку і звітності в Німеччині із міжнародними. З метою забезпечення більшої гнучкості у розробці стандартів фінансової звітності та їх швидкої адаптації до нових вимог, було створено приватний комітет незалежних експертів Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини (*Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee* (далі *DRSC* або *КСБОН*)).

Основним нормативно-правовим актом, що регулює господарську діяльність в Німеччині є Комерційний кодекс (*Handelsgesetzbuch* далі – *HGB*) [11], який був уведений в силу у 1900 році і змінюваний відтоді багаторазово.

Відразу необхідно підкреслити, що у *HGB* є два параграфи, що безпосередньо стосуються регулювання обліку. Параграф 315, що стосується застосування МСФЗ до публічних компаній і параграф 342, який стосується обліку для непублічних компаній Німеччини.

Параграф 342b(1) встановлює, що Міністерство юстиції Німеччині, за згодою із Міністерством фінансів Німеччини може передати функції зі встановлення стандартів обліку приватній організації. Передумовою для такої передачі визначено, що така організація має бути одна і її кадровий склад, правила і процедури гарантують залучення незалежної експертизи у процес встановлення стандартів обліку і фінансової звітності. Міністерство юстиції скористалося своїм цим правом. Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини було створено ще у 1998 році як неприбуткову організацію, розташовану у м. Берліні, у тому ж році (3 вересня 1998 року) його було визнано Федеральним міністерством юстиції Німеччини як офіційного розробника стандартів. Це визнання відбувалося через підписання Угоди стандартизації (*Standardisation Agreement*) між міністерством і DRSC. На сьогоднішній день уже було дві угоди стандартизації. Друга угода стандартизації була підписана 2 грудня 2011 року [16]. У цій угоді КСБОН погодився створити незалежний орган регулювання обліку та фінансової звітності (технічні комітети) і передати цим органам повноваження викладені у секції 342 (1) *HGB*, а також фінансувати функціонування цих комітетів.

Метою створення КСБОН було залучення експертизи у процес створення стандартів обліку і фінансової звітності. З метою досягнення цієї мети усі члени організації поділяються на п'ять сегментів (табл. 1).

Таблиця 1

**Сегменти членства у Комітеті зі стандартів бухгалтерського обліку
Німеччини [7,с.2-3]**

Сегмент “А”	публічні промислові компанії та їх асоціації
Сегмент “В”	непублічні промислові компанії та їх асоціації
Сегмент “С”	банки та банківські асоціації
Сегмент “D”	страхові компанії та їх асоціації
Сегмент “Е”	представники бухгалтерської професії та їх асоціації

Як зазначається у п. 4(1) Конституції DRSC до індустріальних компаній слід відносити в тому числі компанії, що займаються роздрібною та оптовою

торгівлею, наданням послуг і т.д. [7,с.3]. Як ми надалі побачимо цей квотний принцип по сегментам присутній у всіх структурах КСБОН. На сьогодні членами КСБОН є 74 компанії або асоціації. Щоб стати членом КСБОН компанія або асоціація повинна подати письмову заявку до Адміністративної ради із зазначенням сегменту, до якого вона належить. Розмір членських внесків визначається Генеральною асамблеєю і у 2014 році (остання доступна інформація) становив для компаній від 10000 до 50000 тис. євро (залежно від того публічна чи ні компанія і в якому лістингу перебуває), 10000 до 50000 тис. євро для аудиторських фірм (залежно від доходу), від 20000 тис. євро для асоціацій та 1000 євро для фізичних осіб [9,с.79].

Загальна структура КСБОН наведено на рис. 1.

Генеральна асамблея. Згідно з п. 6(3) та п. 6(4) члени асоціації або їх представники можуть бути представлені в Генеральній асамблеї уповноваженими представниками, які повинні бути бухгалтерами.

Бухгалтер визначається як фізична особа, достатньо кваліфікована, щоб вести рахунки та готувати фінансові звіти, встановлені п. 257(1) HGB або діє у якості найманого працівника або як само зайнятого представника професії або той, хто здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в сфері аудиту, консультування, навчання, нагляду, аналітики в якості аудитора, консультанта, викладача або професора університету, присяжного аудитора, податкового консультанта, юриста або іншого представника зіставної кваліфікації [7,с.4]. Згідно з п. 6(4) тільки фізична особа, що є бухгалтером у сенсі викладеному вище може бути обрана до керівних органів та комітетів DRSC.

Генеральна асамблея збирається раз в рік у Берліні або в іншому великому місті Німеччини. Генеральна асамблея ведеться головою Адміністративної ради або, якщо голова не в змозі бути присутнім, заступником голови Адміністративної ради.

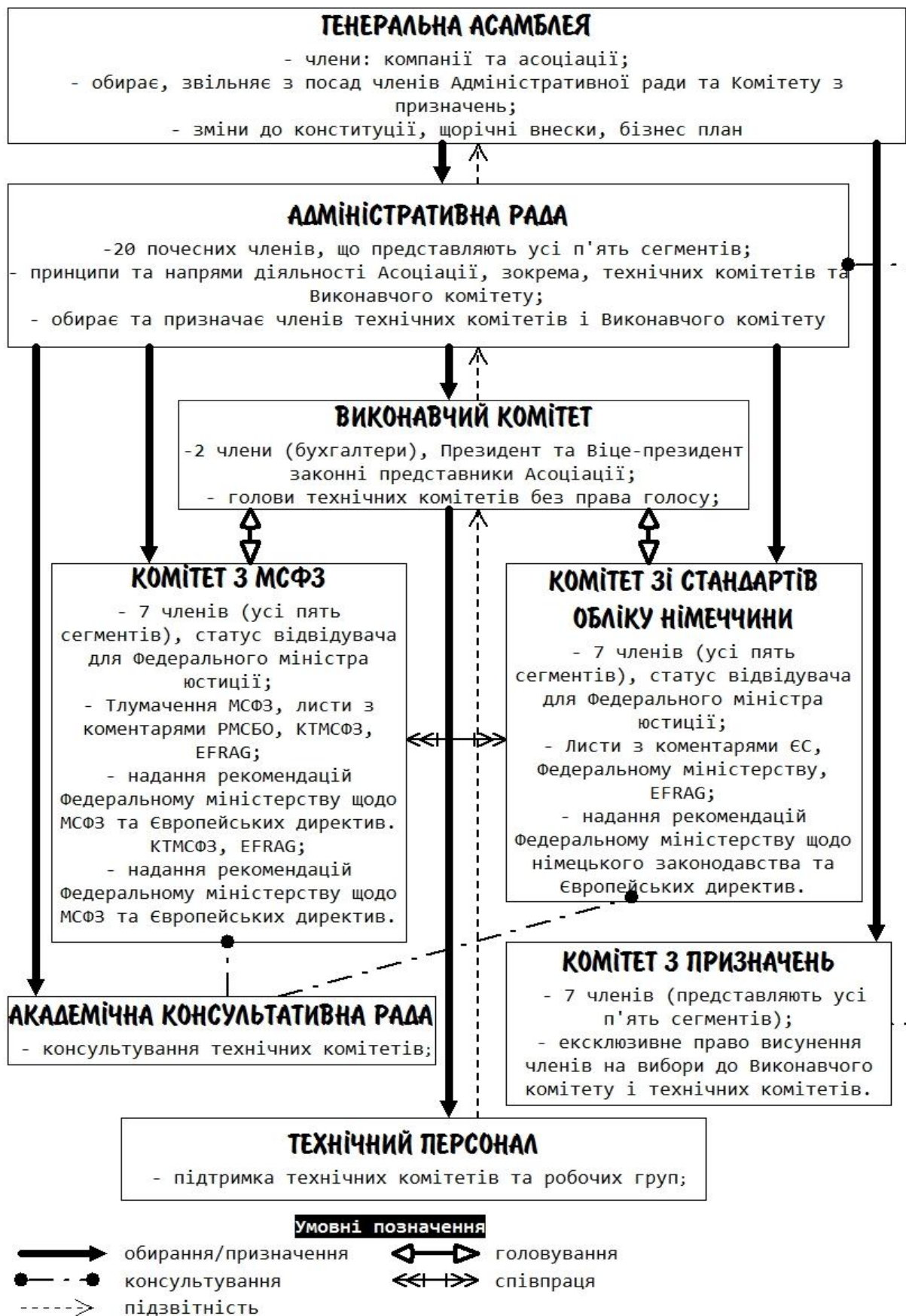


Рис. 1. Загальна структура Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини*.

** - складено автором на основі [7]*

Кожен член Асоціації має один голос, кворумом є 25% від членів Асоціації. Рішення ухвалюють простою більшістю. Засідання Генеральної асамблеї не є публічними, однак можуть запрошуватися гості.

Генеральна асамблея обирає та звільняє членів Адміністративної ради та Комітету з призначень. Окрім того, Генеральна асамблея визначає розмір щорічного внеску, бізнес план, здійснює затвердження річної фінансової звітності і обрання аудитора, а також розгляд усіх інших істотних питань, пов'язаних із управлінням.

Адміністративна рада. Адміністративна рада складається із 20 членів, які обираються Генеральною асамблеєю терміном на 3 роки. Генеральна асамблея обирає тільки осіб, які були запропоновані членами сегментів. Висунення кандидатур від сегментів вимагає простої більшості членів цього сегменту. У конституції КСБОН затверджено такий розподіл членства у Адміністративній раді КСБОН за сегментами (табл. 2).

Необхідно зазначити, що всі члени Адміністративної ради діють на громадських засадах. Згідно зі ст. 11 (1-3) Адміністративна рада визначає принципи і напрями діяльності Асоціації, а також її Виконавчого комітету і технічних комітетів.

Таблиця 2

Представництво у Адміністративній раді КСБОН у розрізі сегментів
[7,с.6]

Сегмент	хто відноситься до сегменту	Представництво у Адміністративній раді
Сегмент “А”	публічні промислові компанії та їх асоціації	10
Сегмент “В”	непублічні промислові компанії та їх асоціації	2
Сегмент “С”	банки та банківські асоціації	3
Сегмент “D”	страхові компанії та їх асоціації	2
Сегмент “Е”	представники бухгалтерської професії та їх асоціації	3

Рішення Адміністративної ради ухвалюють трьома четвертими голосів членів ради. Також супербільшістю голосів Адміністративна рада обирає членів технічних комітетів. Слід вказати на те, що Адміністративна рада може тільки рекомендувати, однак не має права надавати вказівки технічним комітетам. Технічні комітети і їх члени є незалежними у питаннях, що стосуються змісту їх діяльності. Ще одним важливим завданням Адміністративної ради є призначення Виконавчого комітету. Адміністративна рада повинна збиратися щонайменше три рази на рік, відповідно до ст. 12(2) Конституції КСБОН [7,с.7].

Комітет з призначення. Комітет з призначень складається із семи членів, які обираються Генеральною асамблеєю. Він має бути сформований у такий спосіб, щоб кожен сегмент був представлений щонайменше одним представником (ст. 13(1). Члени Комітету з призначень обираються на трирічний термін. Члени цього комітету так само діють на громадських засадах, однак мають право на відшкодування витрати, понесених у зв'язку з їх діяльністю на цій посаді. Незалежність членів Комітету з призначень забезпечується тим, що вони можуть бути звільнені тільки з причини і тільки рішенням Генеральної асамблеї, прийнятої трьома четвертими голосів присутніх членів.

Комітет з призначень вносить пропозиції до Адміністративної ради щодо виборів Виконавчого комітету і технічних комітетів. Пропозиції Комітету з призначень є обов'язковими для Адміністративної ради, оскільки тільки особи, запропоновані Комітетом можуть бути обрані (ст. 14(2) [7,с.7]. Рішення Комітету з призначень ухвалюються простою більшістю голосів.

Виконавчий комітет. Виконавчий комітет складається із Президента і Віце-президента. Члени Виконавчого комітету обираються Адміністративною радою на трирічний термін за пропозицією Комітету з призначень з правом переобрання. Члени Виконавчого комітету працюють в Асоціації на умовах постійної повної зайнятості. Члени Виконавчого комітету можуть бути

звільнені тільки з причин рішенням Адміністративної ради, що ухвалено трьома четвертими голосів її членів.

Виконавчий комітет керує справами Асоціації. Президент і Віцепрезидент кожен очолюють технічний комітет без права голосу, а також головує за попередньою домовленістю на засіданнях Академічної консультативної ради. Вони представляють Асоціацію та її технічні комітети у зовнішній взаємодії. Виконавчий комітет також відповідає за публікацію річного звіту Асоціації, підготовку бізнес-плану (бюджету) і підготовку річної фінансової звітності (ст. 17(3)) [7,с.8].

Технічні комітети. Технічні комітети, кожен із яких складаються із семи членів, обираються Адміністративною радою на строк від трьох до п'яти років за пропозицією Комітету з призначень. Ст. 19(1) конституції КСБОН постулює, що вибори членів «повинні відображати обов'язки технічного комітету» [7,с.9]. Слід докласти зусиль, щоб «захистити інтереси укладачів, аудиторів та користувачів фінансової звітності» [7,с.9]. Тільки особи, що мають глибокі спеціальні знання і досвід в області бухгалтерського обліку та фінансової звітності можуть бути членами технічного комітету.

Згідно з ст. 19(1) конституції КСБОН члени технічних комітетів здійснюють свою діяльність незалежно один від одного відповідно до принципів та напрямів діяльності, викладених Адміністративною радою. Члени технічних комітетів не підкоряються вказівкам Адміністративної ради, Виконавчого комітету, Генеральної асамблеї або третіх осіб. Вони можуть бути звільнені тільки з причин рішенням Адміністративної ради, що приймається більшістю у три четверти голосів її членів.

Члени технічних комітетів діють на громадських засадах, однак мають право на відшкодування витрат, понесених у зв'язку з цією діяльністю. Федеральний міністр юстиції має право бути присутнім на засіданнях технічних комітетів, але не має права голосу.

Згідно зі ст. 20 (1) технічні комітети несуть відповідальність за розробку:
1) інтерпретації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відповідно до

ст. 315A HGB (МСФЗ, КТМСФЗ, EFRAG); 2) стандарти бухгалтерського обліку в контексті ст. 342 HGB (стандарти обліку Німеччини); 3) листи з коментарями до національних і міжнародних органів з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності; 4) документи для обговорення, а також інші листи з коментарями і публікації [7,с.9]. Засідання технічних комітетів відкриті для громадськості. Рішення приймаються трьома четвертими голосів членів технічних комітетів.

Належна правова процедура. Технічні комітети з метою залучення широкої громадськості повинні у процесі своєї діяльності дотримуватися належної правової процедури. Згідно зі ст. 20(3) належна правова процедура повинна складатися із таких процедур (рис. 2).

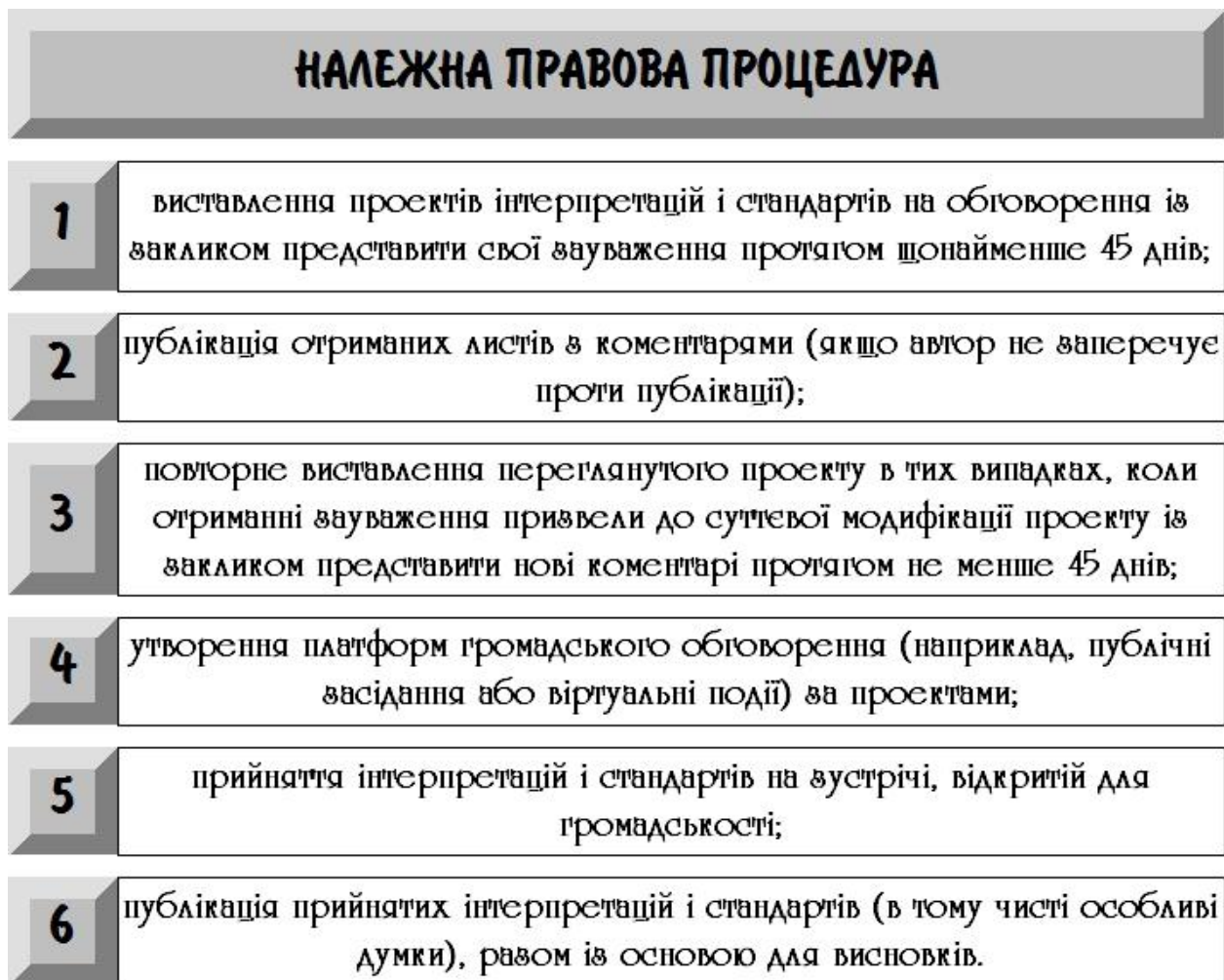


Рис. 2. Належна правова процедура технічних комітетів КСБОН відповідно до ст. 20(3) конституції Асоціації [7,с.10-11]

Кожен із технічних комітетів відповідає за обсяг роботи, що впливає із їх назв. Комітет з МСФЗ має повноваження пов'язані із МСФЗ відповідно до п. 315 A(1) HGB. Комітет з МСФЗ розробляє листи коментарі на проекти РМСБО, співпрацює із Європейською консультативною групою з фінансової звітності (EFRAG), надає консультації щодо законодавчих ініціатив, законодавства і щодо застосування директив ЄС, готує листи з коментарями на проекти директив ЄС.

Комітет зі стандартів обліку Німеччини розробляє і публікує стандарти бухгалтерського обліку Німеччини (відповідно до п. 342 HGB), співпрацює з EFRAG (що стосується не публічних компаній), надає консультації з питань законодавства та щодо імплементації директив ЄС (щодо непублічних компаній), готує листи з коментарями на директиви ЄС (щодо непублічних компаній).

Академічна консультативна рада. Згідно з конституцією КСБОН ст. 23(1) Адміністративна рада може утворити Академічну консультативну раду, яка консультує технічні комітети, сама не будучи технічним комітетом. Адміністративна рада призначає членами Академічної консультативної ради осіб, які є провідними фахівцями і мають глибокі спеціалізовані знання, можуть похвалитися першокласними дослідженням і мають значний досвід в області бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Члени консультативної ради мають право бути присутніми на засіданнях технічних комітетів, однак вони не мають права голосу. Члени консультативної ради працюють на громадських засадах, але їм можуть бути відшкодовані витрати, пов'язані із здійсненням їхньої діяльності.

Важливо також підкреслити, що відповідно до ст. 25(2) перевибори членів усіх рад і комітетів КСБОН дозволяються, в тому числі кілька переобрань, однак, як правило, загальний термін повноважень члена технічного комітету не повинен перевищувати десять років [7,с.12].

З наведеного вище, можна зробити висновок про те, що модель КСБОН відповідає усім критеріям багаторівневого врядування. Держава в особі

Федерального міністерства юстиції передала повноваження зі встановлення стандартів приватній організації - КСБОН. КСБОН від імені державних органів встановлює стандарти і здійснює консультативну та організаційну діяльність у сфері обліку та фінансової звітності. Інклюзивність діяльності КСБОН забезпечується кількома чинниками. По-перше, членство у КСБОН уже передбачає ширину експертизи, оскільки п'ять сегментів мають достатньо широку спеціалізацію. По-друге, умовою надання КСБОН повноважень з боку уряду було встановлення належної правової процедури, яка прописана у Конституції КСБОН. Тобто фактично дотримуються усі чотири передумови «мудрого натовпу»: 1) різноманітність думок (кожна особа повинна мати деяку особисту (особливу) інформацію) 2) незалежність (думки людей не визначаються думками людей, що перебувають поряд із ними); 3) децентралізація (люди мають можливість спеціалізуватися та спиратися на місцеві знання); 4) агрегація думок (існує деякий механізм для перетворення приватних суджень в колективні рішення) [13,с.10].

В німецькій моделі регулювання обліку відбувається співпраця приватного сектора і держави, в результаті якої приватний сектор фактично встановлює регулювання для себе, оскільки стандарти, що вони встановлюють є також обов'язковими і для деяких членів КСБОН (інша справа із публічними компаніями, оскільки КСБОН є регулятором другого порядку, який тільки може спробувати впливати на РМСБО та EFRAG) . Іншими словами має місце ситуація, коли об'єкт і суб'єкт регулювання збігаються, однак, завдяки наявності такого запобіжника як належна правова процедура і різних інтересів в середині членів КСБОН цей процес працює ефективно. Ми називаємо цей процес компромісним регулюванням, коли в результаті широкого обговорення всі учасники доходять до компромісу, в якому кожен поступається своїми інтересами. Компромісне регулювання лежить в основі багаторівневого врядування і є прямою протилежністю до консенсусного регулювання, коли усі зацікавлені сторони мали були погодитися із думкою державних органів.

Важливим аспектом є незалежність технічних комітетів, яка досягається завдяки багаторівневій структурі самого КСБОН, де технічні комітети відсторонені від пошуку фінансування, здійснення повсякденної діяльності, а зайняті тільки справами, пов'язаними з обліком та фінансовою звітністю.

Іще однією ознакою німецької моделі є те, що майже всі у ній діють на громадських засадах, тобто без оплати з боку КСБОН, у такій системі основне навантаження покладає на членів асоціації. Така модель регулювання є набагато дешевшою, ніж FASB-SEC модель у США. Так, якщо бюджет FASB США становить понад 25 млн. доларів США [1], то КСБОН збирає у вигляді внесків з членів близько 2,2 млн. євро щороку [9,с.81].

Державі така діяльність не коштує нічого, оскільки однією із умов п. 342 *HGB* і угоди стандартизації є те, що Федеральне міністерство юстиції Німеччини «не несе жодних витрат» [16,с.3]. Однак така система дозволяє залучити приватну експертизу у процес стандартотворення, що важливо, оскільки експертиза (глибокі спеціалізовані знання) набувається саме у реальному секторі, але аж ніяк у державному. Залучивши приватну експертизу у процес встановлення стандартів, держава в особі Федерального міністерства юстиції здійснює загальний контроль над цим процесом через те, що називається «тінь ієрархії». Врядкування із «тіні ієрархії» є не тільки вигідно з точки зору витрат, не тільки підвищує загальний рівень правил, що видаються, але й певною мірою дозволяє державним органам зняти із себе значну частину відповідальності.

Німецька модель багаторівневого врядування набагато більш економічна та скромніша за розмірами, порівняно як з американською моделлю (FASB-SEC), так і з моделлю РМСБО, і, на нашу думку, значно більше підходить до українських реалій.

Що ми намагалися дослідити у нашому дослідженні іще називають «регулятивна культура» [18,с.295], а у Новому інституційному обліку – *Enforcement*, в доволіно перекладі - встановлення правил та механізм контролю їх дотримання [5]. Німецька регулятивна культура в обліку є колективістською,

на відміну від індивідуалістичної англосаксонської. Знову ж таки на відміну від англосаксонських моделей вона по-німецькому продумана і ощадна з точки зору використання ресурсів.

Важливо також підкреслити, що приклад Німеччини може бути показовим для України у сенсі її залучення до процесів глобальної конвергенції. Конвергенція є термін, який прийшов на зміну гармонізації. Остання була повільним, частковим зближенням практик встановлення правил обліку, їх змісту, а також механізмів їх дотримання. Конвергенція передбачає майже ідентичність у зазначених питаннях. Україна уже залучена у процес конвергенції, однак повна конвергенція передбачає кілька рівнів. Так, дослідники, що їх ми відносимо до Нового інституційного обліку, вважають, що конвергенція здійснюється на трьох рівнях: 1) рівень фінансової звітності; 2) рівень стимулів; 3) рівень механізму контролю дотримання (*Enforcement*)[5]. Німеччина, так само, як і Україна, почала із рівня фінансової звітності, однак, продовжила із наступними двома. Україна, на сьогодні майже здійснила конвергенцію на рівні фінансової звітності, втім, другий і третій рівень конвергенції майже не проявляється. Тому наступним етапом має бути саме конвергенція на рівні стимулів та механізму контролю дотримання, кроком у цьому напрямку бути створення регулятора обліку, побудованого за зразком багаторівневого врядування.

Висновки. Перетворення багаторівневого врядування на домінантний вид регулювання обліку у провідних юрисдикціях світу вимагає дослідження практики моделей його застосування в аспекті їх порівнюваності між країнами, а також з точки зору застосування подібної моделі в Україні. З точки зору перейняття досвіду, для України найбільший інтерес викликають країни, в яких облік, так само, як і в Україні до недавнього часу був «алгеброю права», країни континентальної Європи, однією із яких є Німеччина. Здійснений аналіз структури та діяльності приватного комітету незалежних експертів Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини дозволив встановити

відповідність моделі його діяльності багаторівневому врядуванню за усіма критеріями.

В німецькій моделі багаторівневого врядування відбувається залучення приватної експертизи в регулюванні обліку шляхом передачі повноважень з регулювання обліку від державних органів приватним агентам, одним із завдань яких, як встановлено в законодавстві є забезпечення належної правової процедури, що забезпечує інклюзивність в регулюванні обліку, коли широкі кола зацікавлених сторін можуть брати участь в регулюванні. Німецька модель багаторівневого врядування набагато більш економічна та скромніша за розмірами, порівняно як з американською моделлю (FASB-SEC), так і з моделлю РМСБО, і, на нашу думку, значно більше підходить до українських реалій.

Використання подібної моделі багаторівневого врядування в обліку в Україні, на нашу думку, сприяло б переведенню регулювання обліку на рівень, що б гармонізував із економічним середовищем країни демонополізованим від державного впливу і допомогло б на шляху конвергенції фінансової звітності в Україні за всіма трьома критеріями Нового інституційного обліку.

Список використаних джерел

1. **Пасько О. В.** Збір на підтримку обліку: схема незалежного фінансування регуляторів обліку та аудиту в США / О. В. Пасько // Облік і фінанси / Accounting and finance. - К., 2013 - № 4 (62). - С. 60-70
2. **Пасько О. В.** Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК / Міжнародний ін-т аудиту. - К., 2011. - № 4. - С. 22-39
3. **Пасько О. В.** Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК / Міжнародний ін-т аудиту. - К., 2011. - № 3. - С. 38-50
4. **Bache, I. (Ed.), Flinder, M. (Ed.) (2004) Multi-Level Governance.** New York: Oxford University Press
5. **Christensen, H., Hail, L., Leuz, C. (2013)** Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement , *Journal of Accounting and Economics*, 56 (2-3 (Supplement 1)), 147 – 177
6. **Christian Leuz, Jens Wüstemann** The Role of Accounting in the German Financial System [Electronic resource] // The Center for Financial Studies. CFS Working Paper No. 2003/16 https://www.ifk-cfs.de/fileadmin/downloads/publications/wp/03_16.pdf. - Last access: 2016.
7. Constitution of the “ASCG – Accounting Standards Committee of Germany” [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: http://www.drsc.de/docs/drsc/satzung/Satzung_eng.pdf . - Last access: 2016.

8. **Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2013)** Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences around IAS/IFRS Adoptions, *Journal of Accounting Research*, 2013, 51(3), pp. 495-547
9. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. // Jahresbericht 2014 [Accounting Standards Committee of Germany // Annual Report 2014] [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: http://www.drsc.de/docs/press_releases/2015/DRSC-Jahresbericht2014_final.pdf. - Last access: 2016.
10. **Eva Heidhues & Chris Patel** Anglo-American Accounting Biases in the Rush towards Convergence: The Case of Germany [Electronic resource] // the University of St Andrews. Mode of access: <http://www.st-andrews.ac.uk/business/ecas/7/papers/ECAS-Heidhues.pdf>. - Last access: 2016. [../Anglo-American Accounting Biases in the Rush towards Convergence The Case of Germany.pdf](http://www.st-andrews.ac.uk/business/ecas/7/papers/ECAS-Heidhues.pdf)
11. Handelsgesetzbuch Zuletzt geändert durch Art. 3 G v. 22.12.2015 I 2565 [Electronic resource] // Gesetze im Internet. - Mode of access: <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgb/gesamt.pdf>. - Last access: 2016.
12. **Heritier A., Lehmkuhl, D. (2008)** The Shadow of Hierarchy and New Modes of Governance. *Journal of Public Policy*, 28, 1, 1-17
13. **James Surowiecki** The Wisdom of Crowds Ancor Books New York, 2005
14. **Leuz, C. (2010)** Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why, *Accounting and Business Research*, 40:3, 229-256
15. **Melumad, Nahum D.; Shibano, Toshiyuki (1994)** The Securities and Exchange Commission and the Financial Accounting Standards Board: Regulation through Veto-Based Delegation // *Journal of Accounting Research*. Spring94, Vol. 32 Issue 1, p. 1-37.
16. Standardisation Agreement between the German Federal Ministry of Justice and the Accounting Standards Committee of Germany 2 December 2011 [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: http://www.drsc.de/docs/drsc/standardisierungsvertrag/111202_SV_BMJ-DRSC_en.pdf. - Last access: 2016.
17. **Wysocki, P. (2011)** New institutional accounting and IFRS, *Accounting and Business Research*, 41:3, 309-328
18. **Zeff, S. A. (2007)** Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39, 290–302

PASKO OLEH

PhD (econ), Associate Professor, Department of economic control and audit,

Sumy National Agrarian University, Sumy, Ukraine

E-mail: pasko.ov@gmail.com

MULTI-LEVEL GOVERNANCE IN REGULATION OF ACCOUNTING IN GERMANY: STRUCTURE AND ACTIVITIES OF ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE OF GERMANY

Abstract

Introduction. Multi-level governance, which has become a standard for regulation of accounting in the leading jurisdictions around the world, requires research into models of its

application in terms of comparability between countries and in terms of their application in Ukraine. On behalf of use of such models in Ukraine it is important to study the experience of continental Europe's countries, which, unlike their Anglo-Saxon counterparts had similar legal system to our country.

Purpose. The goal we have been following was to analyze and give detailed description of private sector accounting regulator in Germany, to determine the main features of this model, which distinguish it from others in the context of the application of similar systems in Ukraine. Additional goal was to raise awareness of the difference between the terms "management" and "governance" which often are used interchangeably in today's Ukraine.

Methods. We used monographic method to depict the views of researchers on multi-level governance and regulation of accounting in Germany: the method of analysis of documents, analysis and method of abstraction to identify the main characteristics and features of accounting regulation models in Germany; dialectical logic and abstract-logical method to synthesize research results and drawing conclusions.

Results. Organizational structure, membership, main functional responsibilities of governing bodies, and due process of technical committees of Accounting standards committee of Germany have been ascertained. The key features of multi-level governance is given, the differences between the terms "governance" and "government" is defined. It is proved that ASCG meets all criteria inherent in multilevel models of accounting regulation. The use of such a regulatory system in Ukraine is recommended.

Discussion. We support the contention that use of a similar model of multilevel governance of accounting in Ukraine would lift regulation of accounting at the level that would be harmonized with the economic environment of the country's demonopolised from state influence environment and would lead towards convergence of financial reporting in Ukraine on all three levels of convergence established by New Institutional accounting.

Keywords: multilevel governance, financial reporting standards, ASCG, IASB shadow of hierarchy, due process.

REFERENCES

1. **Pasko O.V. (2013)** Zbir na pidtrymku obliku: skhema nezalezhnogo finansuvannya rehulyatoriv obliku ta audytu v SShA [Accounting Support Fee: Scheme of Independent Funding for US. Accounting and Audit Regulators]. *Oblik i finansy APK*, No 4 (62), 60-70
2. **Pasko O. V. (2011)** Rada z mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku yak kliuchovyi subiekt hlobalnogo upravlinnia v sferi obliku: problema lehitymnosti [The International Accounting Standards Board as key player in global governance of accounting: the issue of legitimacy]. *Oblik i finansy APK*, No 4, 22-39
3. **Pasko O. V. (2011)** Rol natsionalnykh rehulyatoriv bukhhalterskoho obliku v suchasnomu sviti [The role of national accounting regulators in today's world]. *Oblik i finansy APK*, No 3, 38-50
4. **Bache, I. (Ed.), Flinder, M. (Ed.) (2004)** *Multi-Level Governance*. New York: Oxford University Press
5. **Christensen, H., Hail, L., Leuz, C. (2013)** Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement, *Journal of Accounting and Economics*, 56 (2-3 (Supplement 1)), 147 – 177
6. **Christian Leuz, Jens Wüstemann** The Role of Accounting in the German Financial System [Electronic resource] // The Center for Financial Studies. CFS Working Paper No. 2003/16 https://www.ifk-cfs.de/fileadmin/downloads/publications/wp/03_16.pdf. - Last access: 2016.
7. Constitution of the "ASCG – Accounting Standards Committee of Germany" [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: http://www.drsc.de/docs/drsc/satzung/Satzung_eng.pdf. - Last access: 2016.
8. **Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2013)** Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences around IAS/IFRS Adoptions, *Journal of Accounting Research*, 2013, 51(3), pp. 495-547

9. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. // Jahresbericht 2014 [Accounting Standards Committee of Germany // Annual Report 2014] [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: http://www.drsc.de/docs/press_releases/2015/DRSC-Jahresbericht2014_final.pdf. - Last access: 2016.
10. **Eva Heidhues & Chris Patel** Anglo-American Accounting Biases in the Rush towards Convergence: The Case of Germany [Electronic resource] // the University of St Andrews. Mode of access: <http://www.st-andrews.ac.uk/business/ecas/7/papers/ECAS-Heidhues.pdf>. - Last access: 2016.
11. Handelsgesetzbuch Zuletzt geändert durch Art. 3 G v. 22.12.2015 I 2565 [Electronic resource] // Gesetze im Internet. - Mode of access: <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgb/gesamt.pdf>. - Last access: 2016.
12. **Heritier A., Lehmkuhl, D. (2008)** The Shadow of Hierarchy and New Modes of Governance. *Journal of Public Policy*, 28, 1, 1-17
13. **James Surowiecki** The Wisdom of Crowds Ancor Books New York, 2005
14. **Leuz, C. (2010)** Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why, *Accounting and Business Research*, 40:3, 229-256
15. **Melumad, Nahum D.; Shibano, Toshiyuki (1994)** The Securities and Exchange Commission and the Financial Accounting Standards Board: Regulation through Veto-Based Delegation // *Journal of Accounting Research*. Spring94, Vol. 32 Issue 1, p. 1-37.
16. Standardisation Agreement between the German Federal Ministry of Justice and the Accounting Standards Committee of Germany 2 December 2011 [Electronic resource] // Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. - Mode of access: http://www.drsc.de/docs/drsc/standardisierungsvertrag/111202_SV_BMJ-DRSC_en.pdf. - Last access: 2016.
17. **Wysocki, P. (2011)** New institutional accounting and IFRS, *Accounting and Business Research*, 41:3, 309-328
18. **Zeff, S. A. (2007)** Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39, 290–302