

податковому та управлінському обліку у відповідності з чинним законодавством та наведено деякі аспекти міжнародного досвіду.

Досить важливим методологічним питанням є ідентичність складу прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат у бухгалтерському та податковому обліку. Потребують подальших досліджень щодо уточнення складу та розкриття економічної сутності загальновиробничі витрати, адміністративні витрат, витрати на збут та інші операційні витрати.

4 Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
2. Податковий кодекс України. – Харків.: Видавничий будинок "ФАКТОР", 2011, - 482 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного

комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421>

5. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студ. спец. 7.050.106 "Облік і аудит" вищих навч. закл.] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.І.; за ред. Ф.Ф. Бутинця. - [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 528 с.

6. Голов С.Ф. Управлінський облік / Голов С.Ф. – К.: Лібра, 2003. – 703 с.

7. Друри К. Управленческий и производственный учет: [Учебник] / Друри К. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 1071 с.

8. Пилипів Н.І. Концептуальні засади організації обліку затрат виробничо-комерційної діяльності на підприємствах нафтової і газової промисловості / Пилипів Н.І. // Науковий вісник Ужгородського університету, Серія: Економіка. - 2010. – С.113-117.

9. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – [5-ге вид. доповнене і перероблене] / Ткаченко Н.М. – К.: Алерта, 2011. - 976 с.

10. Осадча Г.Г. Ціноутворення на продукцію харчової промисловості / Осадча Г.Г., Власенко І.М. // Облік і фінанси АПК. – 2010 - № 2, С.110-114.

УДК 657.05:332.025.12:316.324

О.В. ПАСЬКО, к.е.н., доцент,
кафедра економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет

Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі

& Питання, які розглядаються:

- Визначено варіанти впровадження МСФЗ окремими країнами.
 - Класифіковано дії національних регуляторів залежно від варіанту впровадження МСФЗ.
 - Проаналізовано роботу національних регуляторів обліку за запропонованою класифікацією.
- Ключові слова:** МСФЗ, РМСБО, національний регулятор обліку.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Определены варианты внедрения МСФО отдельными странами.
 - Классифицированы действия национальных регуляторов в зависимости от варианта внедрения МСФО.
 - Проанализирована работа национальных регуляторов учета по предложенной классификации.
- Ключевые слова:** МСФО, СМСФО, национальный регулятор учета.

& Issues that are examined:

- The options for IFRS implementation by individual countries are identified.
 - The activity of national regulators, depending on the option of IFRS implementation used, is classified.
 - The work of some national accounting regulators according to the proposed classification is analyzed.
- Keywords:** IFRS, IASB, national accounting regulator.

Постановка проблеми. Глобалізація ринків капіталу, виникнення глобального громадянського суспільства призвело до появи нового інституційного

утворення – глобальних регуляторів обліку. За цих умов змінюється роль національних регуляторів обліку, адже глобальне управління в багатьох

аспектах замінює локальне управління в межах держав, в результаті перебираючи собі значний вплив та контроль в тому числі і над долею національних держав. Як висловився С. Купер (*S. Cooper*), член Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standards Board - IASB*) - *дали РМСБО*), «якщо ви хочете створювати стандарти у сьогоdnішньому світі, ви повинні працювати або в РМСБО або в РСФО США (*Financial Accounting Standards Board - FASB*) – *дали РСФО США. Примітка автора*). Національні регулятори на сьогодні покликані виконувати зовсім іншу функцію. Дуже важливу функцію, але цілком іншу за характером» [1, с.2]. Тож виникає необхідність проаналізувати роль національних регуляторів обліку в умовах глобалізації. В обмеженій юрисдикції вони як правило служили національним інтересам в межах чинного законодавства. Поява ж де-факто глобального регулятора¹, під яким ми будемо розуміти РМСБО, яка видає Міжнародні стандарти фінансової звітності (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) – *дали МСФЗ*) та набуття ним світового впливу ставить перед національними регуляторами непростий вибір способу поведінки. Перед національними регуляторами стоїть питання балансування національних інтересів та рівня інтеграції країни до світового економічного простору (за допомогою інформаційного забезпечення цього процесу шляхом встановлення облікових правил – у сучасному світі найчастіше це стандарти). Проблема ускладнюється тим, що система бухгалтерського обліку є складовою частиною економічної та юридичної систем країни, які значною мірою визначаються політичними процесами. Цей взаємозв'язок, а також проблема взаємозалежності глобального та національного рівнів регулювання бухгалтерського обліку, ставить комплекс економічних і політичних питань, які потребують вирішення.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Роль національних регуляторів обліку в епоху глобалізації та поява глобального регулятора є предметом дослідження багатьох закордонних дослідників. Так, Ніколас Верон назвав стрімке поширення МСФЗ «глобальним бухгалтерським експериментом», адже тільки в обліку спостерігається такий рівень прийняття міжнародних стандартів [2]. Значна кількість робіт присвячена питанням існування РМСБО, як де-факто глобального регулятора, його легітимності і ефективності [3,4,5]. Зокрема, представники країн рейнського капіталізму, зокрема, Німеччини нещадно критикують РМСБО за її фінансіалізацію та домінування справедливої вартості, переваження англо-саксонського впливу в середині РМСБО [4,5]. Розглядаються також питання якості обліку після впровадження МСФЗ [6,7],

¹ З огляду на різницю у сприйнятті стандартів та з метою доступності викладу у статті під глобальним регулятором розумітимемо тільки РМСБО, хоча так само можна розглядати і Міжнародну федерацію бухгалтерів, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі якої видає однойменні стандарти.

придатності стандартів обліку високо розвинутих країн для країн, що розвиваються [8], якому тиску піддалася РМСБО в період світової фінансової кризи [9]. Чимала кількість робіт належить колишнім членам РМСБО [10,11], які детально аналізують зміну функцій національних регуляторів, деякі з них сьогодні очолюють національні регулятори [11].

Про що ведеться дискусія? По-перше, про самі способи переходу на МСФЗ. Так, Джелард Д., колишній (2001-2010pp.) член РМСБО виділяє три можливих способів: повне прийняття, опційне застосування та адаптація [10]. С. Зефф та К. Нобс окрім перерахованих способів додають іще процес схвалення [12].

По-друге, дискусія ведеться щодо того, що вважати прийняттям, а що адаптацією чи схваленням. Існують різні оцінки процесу переходу на МСФЗ, наприклад, Австралії. Так, той же Джелард Д. вважає, що Австралія, Канада та Південна Африка пішли по шляху прийняття МСФЗ, натомість С. Зефф та К. Нобс вважають, що твердження про те, що «Австралія прийняла МСФЗ» є невірним. Згадані автори обґрунтовують це тим, що в Австралії й досі є затримки між виходом МСФЗ та набуття чинності його в Австралії, до того ж змінюються позначення стандарту, вносяться різні текстові зміни, заборонено дострокове застосування та з кількох опцій в деяких стандартах залишено одну. Тому на думку С. Зефф та К. Нобс в цьому випадку краще придатний вираз «повністю сходяться» або «стандарти, які включають МСФЗ» [12, с.182]. Водночас, Комісія з цінних паперів та фондового ринку США (SEC) в своєму аналізі способів переходу на МСФЗ вважає, що в Австралії застосовується прийняття через процес схвалення [13].

Третє, широко аналізується питання про те, чому саме стандарти стали засобом глобального регулювання [14,15]. Таке повсюдне поширення стандартів спирається на їх порівняльні переваги порівняно з обов'язковим правом. Через те, що стандарти формулюють експерти, вони мають більше шансів забезпечити вирішення проблеми [15]. До того ж стандарти краще адаптовані до світу, в якому постійно зростає взаємозалежність. Стандарти легше перетинають кордони, оскільки «їхня ефективність не обмежується національними юрисдикціями» [14, с.616]. Плюс добровільний характер стандартів більш сумісний з принципом національного суверенітету. Крім того, прийняття стандартів на міжнародному рівні замість міжнародного права, як правило зменшує ймовірність зайти в тупик при ухваленні рішень. І нарешті, стандартам легше адаптуватися до мінливих обставин, на відміну від міжнародних директив, адже останні повинні бути ухвалені на багатосторонніх переговорах між національними урядами. Органи ж з установлення стандартів продукують невинний потік нових стандартів та змін до старих і така процедура є більш гнучкою.

Щодо дискусії на національному рівні, то вона ведеться в площині, як інституційно побудувати регулювання обліку в Україні [16-20], при цьому переважна більшість авторів відстоює адаптацію

МСФЗ або прийняття через процес схвалення і виступають за підхід, який залишає вплив на стандарти національним органам [16,17,19].

Так, Жук В.М. відстоюючи ідею адаптації МСФЗ на національному рівні поділив інституції прийняття стандартів на кілька рівнів: перший рівень – РМСБО; другий рівень – адаптація на національному рівні (Верховна рада України, Мінфін України); третій рівень – застосування адаптованих МСФЗ [16]. Жук В.М. справедливо зазначає, що «у глобальному бухгалтерському середовищі правила гри встановлюють представники сильніших економік, компанії яких і фінансують роботу першого рівня (тобто РМСБО)» [16, с.103]. І вважає, що «основною запровадження МСФЗ в Україні має бути концепція їх адаптування під національне інституціональне середовище з урахуванням посилення ефекту інституціональної правонаступності у глобальному світі» [16, с.106].

Семенишена Н.В. в результаті досліджень надбань інституціональної економіки встановила три механізми запозичення легітимізованих правил: наслідувальний, нормативний і примусовий [20, с.17]. Як ми зрозуміли автора, вона вважає, що система обліку в Україні сформувалася під впливом примусового ізоморфізму, тобто в результаті «формального й неформального тиску на інститут обліку зі сторони інших інститутів від яких залежить його статус» [20, с.17].

Теорія примусового ізоморфізму знаходить свій прояв у роботі Белоусової І., українського законодавця. Оскільки Україна бере на себе зобов'язання перед міжнародними організаціями, в тому числі і в сфері бухгалтерського обліку, вважає Белоусова І., то їх слід виконувати (першопричина зовнішній примус, а не раціональне обґрунтування вигід). Однак вирішити ці завдання на думку автора, ми зможемо тільки у тому разі, якщо «в нас буде створений нормальний функціонуючий механізм регулювання бухгалтерської діяльності, в якому системно працюють усі складові – методологія, система нагляду й контролю виконання, системи навчання, санкцій, мотивацій. Однак у нас немає координації діяльності в цій сфері ні регуляторів, ні виконавців, ні користувачів інформації» [18, с.6].

Незважаючи на доволі активну та продуктивну дискусію з цього питання в глобальному вимірі, все ще ж не повністю класифіковані усі моделі поведінки національних регуляторів обліку, при тому, що на національному рівні дана проблема майже не дискутується. Не повністю описано функції національних органів регулювання обліку при різних моделях поведінки, та не здійснено наголос на факторах ефективності національного регулятора в сучасному світі.

Формулювання цілей статті. Метою статті є виявлення всіх можливих моделей поведінки національних регуляторів обліку в сучасному світі, їх узагальнення, класифікація та опис, аналіз поширеності вибору того чи іншого способу поведінки національними регуляторами та функції останніх при виборі конкретної моделі. Первинною

нашою метою є не висловлення або не тільки висловлення оціночних суджень щодо тієї чи іншої моделі поведінки, а узагальнення по можливості ширшого світового досвіду та опрацювання на цій основі позитивної теорії ролі національних регуляторів обліку в сучасному світі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Добре це чи погано, але фінансовий світ стає дедалі більше глобалізований. Глобалізація практики, поступово позначилася і на розширенні регулювання у глобальному масштабі, появі де-факто так званого глобального регулятора – РМСБО. Проблема наднаціонального регулювання дуже тонка, тому для регулювання обрано стандарти, які легко проникають через кордони, не зачіпаючи авторитету національних держав. Стандарти є альтернативою правовим нормам, їх ще називають як «м'який закон», «правило найкращої практики» [14]. Стандарти є правилами передової практики і на відміну від формального права, «стандарти намагаються переконати, а не примушувати» [14, с.616].

Основою за якою ми будемо оцінювати поведінку національного регулятора обрано МСФЗ, точніше спосіб впровадження МСФЗ у певній юрисдикції. Обґрунтування для цього дуже просте: рівень їх сприйняття є найбільшим у світі. Так на сьогодні близько 120 країн вимагають або дозволяють застосування МСФЗ. До того ж, як прогнозує Д. Твіді, екс-голова РМСБО, який здав свій пост у червні 2011 року, у разі позитивного рішення щодо прийняття МСФЗ з боку США та Японії, кількість країн, що вимагають або дозволяють використання МСФЗ може зрости до 150 [21, с.21]. Враховуючи, той факт, що на сьогодні членами ООН є 193 країни (враховуючи новоутворену у липні 2011 року державу – Південний Судан), то рівень сприйняття МСФЗ на сьогодні становить близько 62,1 % усіх світових юрисдикцій, а у разі позитивного рішення США та збільшення кількості юрисдикцій до 150 становитиме – 77,7%. Якщо ж взяти ще якісний аспект та вагу юрисдикцій, що прийняли МСФЗ, в світовій економіці, то домінування МСФЗ стає тотальним. Жодні інші стандарти не можуть похвалитися нічим подібним.

Предметом нашого дослідження є поведінка національного регулятора. Під національним регулятором обліку ми матимемо на увазі будь-яку організацію чи установу, якій згідно з національним законодавством надано або делеговано право встановлювати облікові правила та/або видавати облікові стандарти в певній юрисдикції. Поведінка національного регулятора визначається тим, як МСФЗ впроваджені у певній країні. Подібне твердження не потрібно і доводити в силу його очевидності. Виходячи з цього та з метою послідовності і чіткості викладення результатів дослідження обрано відповідну наступність викладення. Спершу, аналізуються та узагальнюються способи впровадження МСФЗ. Обраний спосіб впровадження МСФЗ певним чином програмує і окреслює межі діяльності національного регулятора. Тому далі ми збираємося викласти своє

бачення діяльності національного регулятора залежно від способу впровадження МСФЗ в певній юрисдикції. У заключній частині викладення матеріалу нашою метою буде оцінка дій національних регуляторів провідних країн світу виходячи з класифікації запропонованої у роботі. Зазначимо, що поява МСФЗ та їх застосування вплинуло насамперед на компанії, акції яких котуються на біржах, адже Міжнародна організація комісій з цінних паперів (*The International Organization of Securities Commissions - IOSCO*), однією з перших підставила плече РМСБО і з 2000 року вимагала в певних випадках використання МСФЗ [2, с.10]. Тому, в статті, насамперед, мається на увазі вплив МСФЗ на національне регулювання обліку саме цих компаній, у разі якщо у певній юрисдикції прийняття МСФЗ поширюється на ширше коло користувачів, це буде зазначено додатково.

Тож, як країни переходять на МСФЗ? Ми добре знаємо, як подібний процес відбувався в Україні: був ухвалений новий Закон України, дата ухвалення якого стала Днем бухгалтера в Україні. Почалося прийняття самих П(С)БО, яких на сьогодні 34. П(С)БО затверджувалися Міністерством фінансів України, національним регулятором обліку в Україні, у формі підзаконних актів - наказів. П(С)БО, як викладено в законі «визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам» [22]. А після вступу в силу Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»» [23] країна перейшла на повне прийняття МСФЗ для публічних компаній.

Як перехід відбувається в інших країнах? В Ізраїлі з 01 січня 2008 року всі ізраїльські корпорації, акції яких котуються на біржі, повинні складати звітність відповідно до МСФЗ. Визначено два винятки: банки та корпорації, акції яких котуються на двох біржах в США та Ізраїлі. Банки повинні продовжувати складати звітність за концептуальною основою, що близька до GAAP USA. Корпорації з подвійною реєстрацією можуть обирати між МСФЗ та GAAP USA. Встановлено таке зобов'язання для корпорацій Радою зі стандартів обліку Ізраїлю (*Israel Accounting Standards Board - IsASB*), яка опублікувала стандарт бухгалтерського обліку 29 у липні 2006 року. При цьому, як вказується у цьому стандарті, майбутні зміни до МСФЗ будуть застосовуватися автоматично. Необхідно зазначити, що решта підприємств можуть обирати між поданням звітності відповідно до МСФЗ або ізраїльських стандартів. Необхідно вказати на той факт, що Рада зі стандартів обліку Ізраїлю встановила, що прийняття МСФЗ буде повним і без будь-яких відхилень. Таким чином, законодавчо в Ізраїлі видано стандарт, де вказано, що облік для всіх підприємств, що підпадають під дію Закону про цінні папери Ізраїлю від 1968 року необхідно вести згідно з МСФЗ, виданими РМСБО. При цьому необхідно вказати на особливість національного регулятора обліку Ізраїлю, адже як зазначає голова Рада зі

стандартів обліку Ізраїлю Д. Сапір, наскільки йому відомо рада, яку він очолює, це «єдиний орган з розробки стандартів, що має право встановлювати стандарти бухгалтерського обліку без згоди законодавчого органу» [24, с.1].

Національним регулятором Австралії відповідно до Закону про корпорації від 2001 року є Австралійська Рада зі стандартів обліку (*Australian Accounting Standards Board - AASB*, далі - *AASB*). У 2002 році AASB отримала чітку директиву – працювати у напрямку ухвалення стандартів ідентичних МСФЗ, які були б чинними зі звітних періодів, що починаються після 1 січня 2005 року. У червні 2004 року рада уже видала початковий варіант Австралійських еквівалентів МСФЗ (*«Australian equivalents to IFRS» (A-IFRS)*). A-IFRS включаються в себе: 1) стандарти AASB 1-99 – еквіваленти до серії МСФЗ РМСБО; 2) стандарти AASB 101-199 – еквіваленти до серії МСБО РМСБО. Крім того, AASB видає також інтерпретації, які є еквівалентами інтерпретаціям РМСБО. A-IFRS замінили собою австралійські стандарти обліку, що діяли до 2005 року. При цьому, однак слід зазначити, що в Австралії діють і деякі стандарти, які не мають аналогів в МСФЗ, це зокрема, як їх називають «допоміжні» стандарти: AASB 1031 та AASB 1039, галузеві стандарти: AASB 1023 та AASB 1038. Нормативна організація процесу переходу така. В Законі про корпорації від 2001 року, зокрема параграф 334 надає право AASB встановлювати стандарти [25]. Остання вирішила, що це будуть МСФЗ, але у власній упаковці.

У Канаді облік традиційно регулюються так званим посібником канадського інституту присяжних бухгалтерів (*the Handbook of the Canadian Institute of Chartered Accountants*). Канадський національний регулятор обліку Рада зі стандартів обліку (*The Accounting Standards Board - AcSB*, далі - *AcSB*) у січні 2010 року випустила першу частину *CICA Handbook - Accounting*, який містить МСФЗ. У поясненні AcSB вказано, що хоча вона і є національним регулятором обліку в Канаді та наділена повноваженнями змінювати МСФЗ перед тим, як вносити останні до *CICA Handbook*, але вона «з самого початку заявила про свій намір включати МСФЗ до посібник в повному обсязі і без змін» [26, с.10]. AcSB застосувала, як вона сама називає так званий підхід до впровадження МСФЗ як «без доопрацювання (додумування)» (*“no tinkering”*). Крім того, канадський регулятор не видає також тлумачень чи вказівок до стандартів.

ЄС вимагає з 2005 року для компаній, яка складають консолідовану фінансову звітність використовувати МСФЗ. Європейське регулювання (1606/2002) передбачає, що Європейська комісія перед прийняттям МСФЗ повинна проконсультуватися з технічним комітетом з питань технічної якості та відповідності стандартів. Таким технічним комітетом є Європейська консультативна група з фінансової звітності (*European Financial Reporting Advisory Group*), далі - *EFRAG*). Вона була створена у 2001 році для надання допомоги Європейській комісії у

схваленні МСФЗ, виданих РМСБО, шляхом консультацій з питань технічної якості МСФЗ. Поряд з консультаціями з EFRAG ЄС збирає думки країн-членів через Комітет з регулювання обліку (*Accounting Regulatory Committee (ARC)*). В березні 2006 року роль EFRAG була формалізована у робочій угоді між нею та Європейською комісією в якій говориться, що «EFRAG буде надавати консультаційну допомогу комісії з усіх питань, пов'язаних із застосування МСФЗ в ЄС» [27]. В випадку ЄС, як бачимо, застосовуються дещо інший механізм, в якому стандарти детально аналізуються та моделюється їх вплив на економіку перед дозволом на їх використання в юрисдикції. При цьому самі стандарти майже не чіпаються. На сьогодні був тільки єдиний випадок, коли EFRAG вилучив деякі положення МСФЗ 39.

Таким чином, підхід до запровадження МСФЗ різниться від країни до країни. Деякі країни застосовують підхід «без доопрацювання» (Австралія, Ізраїль, Канада, Південна Африка), деякі розробляють національні стандарти на основі МСФЗ

(Україна до цього року), деякі «схвалюють» МСФЗ (ЄС), дають згоду на використання кожного стандарту у своїй юрисдикції, деякі дозволяють опційне застосування.

Загальний перелік підходів до запровадження МСФЗ, на нашу думку, є таким: повне прийняття; опційне застосування; схвалення; адаптація; національні стандарти не пов'язані з МСФЗ. При цьому, як це не дивно звучало б навіть десять років тому, але на сьогодні останній варіант є маргінальним. На нашу думку, правила передової практики обліку, якими є МСФЗ слід застосовувати. Питання полягає, на наш погляд, в глибині їх поширення та способу інкорпорації в національне законодавство. Якщо законодавчо зобов'язати вести облік за МСФЗ середні та малі підприємства, це будуть величезні витрати на процес, проте, на виході результат не відповідатиме витратам. Таким чином, відкидаючи останній варіант, коли національні стандарти не пов'язані з МСФЗ взагалі, маємо чотири квадранти підходів до запровадження МСФЗ (табл. 1).

Таблиця 1

Квадранти підходів країн до впровадження МСФЗ

I ПОВНЕ ПРИЙНЯТТЯ країною МСФЗ, як для фінансової звітності, так і для консолідованої фінансової звітності, а також незалежно від розмірів та обсягів діяльності підприємства та того факту перебувають його акції в лістингу чи ні.	II ОПЦІЙНЕ ЗАСТОСУВАННЯ передбачає надання компаніям права самим обирати за якими стандартами звітувати: міжнародними чи локальними.
III ПРИЙНЯТТЯ ЧЕРЕЗ ПРОЦЕС СХВАЛЕННЯ. Стандарти детально аналізуються та моделюється їх вплив на економіку перед дозволом на їх використання в юрисдикції. Деякі положення можуть бути вилучені.	IV АДАПТАЦІЯ ЗАМІСТЬ ПОВНОГО ПРИЙНЯТТЯ. Національний регулятор розробляє локальні стандарти на основі МСФЗ.

Як вважається [10,11] у першому варіанті, при повному прийнятті МСФЗ, як для консолідованої фінансової звітності, так і для простої фінансової звітності, незалежно від розмірів підприємств, та того факту чи котуються їх акції на біржі національний регулятор виконує, головним чином, дослідницьку роботу. Яскравим прикладом такого національного регулятора є Рада зі стандартів обліку Австралії (AASB). Як зазначає Джелард Д. «її стандарти є слово в слово МСФЗ, лише зі зміненою назвою АМСФЗ (де А – означає Австралійські)» [10, с.5]. До того ж Австралія скасувала усі свої інтерпретації до стандартів і більше не інтерпретує їх, покладаючись на роз'яснення комітету з інтерпретацій РМСБО. Проте, виникає таке питання: для чого Австралії потрібен національний регулятор? Відповідь на думку Джеларда Д. очевидна: участь у належній правовій процедурі (*due process*) створення стандартів. Адже, у випадку повного прийняття країна фактично повністю довіряє процесу створення стандартів РМСБО та приймає його. Подібним шляхом крім Австралії пішли також Канада, Ізраїль (тільки для компаній, акції яких котуються на біржі), Південна Африка (МСФЗ – для компаній, що

котуються на біржі, МСФЗ для малих та середніх підприємств (*The IFRS for SMEs*) – для решти підприємств). Як ми уже зазначили раніше, одним із завдань національного регулятора є балансування інтересів. З одного боку включення країни до міжнародних відносин, з іншого боку захист національних інтересів. Отже, у випадку повного прийняття МСФЗ національний регулятор повинен мати вплив на глобального видавника стандартів. На сьогодні такий вплив, принаймні у видимій нам частині процесу (існує багато публікацій, які описують вплив на РМСБО через процес фінансування, який і досі ґрунтується на добровільних пожертвах, так і через політичний тиск [28,29]) можна здійснити через участь у належній правовій процедурі.

Міжнародні стандарти фінансової звітності розробляють шляхом міжнародного процесу консультацій, так званої належної правової процедури (*due process*), в якому беруть участь зацікавлені сторони з усього світу. Високоякісна належна правова процедура дуже важлива для приватної організації, якою є РМСБО для легітимізації своїх повноважень як де-факто глобального регулятора обліку. На

сьогодні належна правова процедура затвердження МСФЗ складається із шести етапів: 1) встановлення порядку денного; 2) планування проекту; 3) розробка і публікація документа для обговорення; 4) розробка і публікація попереднього проекту стандарту; 5) розробка і публікація стандарту; 6) після видання стандарту [30]. На третьому та четвертому етапах період для отримання коментарів становить не менше 120 днів. При цьому третій етап не є обов'язковим і застосовується тільки в складних проектах.

Так, відповідно до даних [31] за період з 1995 по 2007 року було надіслано понад 6400 коментарів на проекти стандартів або документи для обговорення РМСБО. Як правило зацікавлені сторони з країн з загальним правом звиклі до приватних організацій, що створюють стандарти, тому більш активно беруть участь у належній правовій процедурі РМСБО. Географічне походження дописувачів коментарів до РМСБО також майже збігається із географією поширення МСФЗ у світі [31]. В цьому взаємозв'язку слід вказати на те, що жодного коментаря на проект для обговорення або на проект стандарту РМСБО з України нами не знайдемо ні на сайті РМСБО (всі вони публікуються на сайті РМСБО – www.ifrs.com), ні в публікаціях з аналізом ранньої діяльності РМСБО [31].

При цьому слід вказати на те, що попри свою видиму легкість підхід з повним прийняттям стандартів означає значну дослідницьку роботу та наявність необхідних ресурсів, в першу чергу інтелектуальних. Втім, навіть попри прийняття МСФЗ, локальні стандарти не стають повністю відповідними ним. Так, візьмо для прикладу Австралію, відповідність облікових стандартів якої МСФЗ проаналізували окремо Deloitte [32] та PwC [33]. Зокрема, аналіз Deloitte довів, що A-IFRS не узгоджуються з IFRS в таких аспектах: 1) зміна формулювань (словесні зміни) з метою пристосування до австралійського правового середовища, зокрема посилення на Закон про корпорації від 2001 року у параграфі з поясненням застосування; 2) видалення перехідних положень в окремих стандартах у зв'язку із застосування AASB 1 «Перше застосування Австралійських еквівалентів до МСФЗ» з метою переходу на A-IFRS; 3) додаткові/змінені вимоги для некомерційних організацій; 4) у деяких випадках, AASB дозволяє використання тільки одного із кількох варіантів обліку, наведених у відповідних МСФЗ; 5) наявність додаткових вимог щодо розкриття інформації [32, с.1]. Тож як свідчить заголовок дослідження PwC A-IFRS схожі на IFRS, але це не те саме [33].

Які ще функції виконують національні регулятори при першому варіанті поведінки? Вони заохочують якомога ширше коло зацікавлених осіб взяти участь у процесі обговорення проекту або проекту стандарту, як правило вони створюють локальну належну правову процедуру для спрощення процесу

прийняття стандартів, здійснюють дослідницьку роботу на початкових стадіях проектів РМСБО, просувають МСФЗ на регіональному рівні.

Якщо юрисдикція не бажає, або не може прийняти процес схвалення стандартів, є кілька інших можливих методів використання МСФЗ. При цьому слід вказати на те, що всі інші варіанти, окрім прийняття передбачають безперервні дії з боку регулятора, оскільки РМСБО чи не щомісяця вносить зміни до МСФЗ.

Опційне застосування. У цьому випадку національний регулятор довіряє процесові створення стандартів РМСБО частково. Водночас національний регулятор повинен підтримувати у належному стані локальні стандарти. Часто такі локальні стандарти майже повністю конвергуються з МСФЗ. Одне з проблемних питань у цих країнах полягає в подвоєнні фронту робіт національного регулятора. По-перше, виникає питання використання обмежених, насамперед, інтелектуальних ресурсів з найбільшою ефективністю. По-друге, в конкуренції міжнародних та національних стандартів виграють як правило перші, тому втрачається інтерес з боку найкращих фахівців в національних стандартах. Саме, тому з часом або національні стандарти повністю конвертуються або країна повністю приймає МСФЗ.

Втім, у разі опційного застосування можуть відігравати свою роль змістовні технічні аспекти. Наприклад, у разі, якщо національні стандарти у певному аспекті, дозволяють підприємству бути більш привабливим для інвесторів, ніж у разі, якщо б вони звітували по МСФЗ, тобто, для прикладу, їх фінансовий результат буде кращим, чи валюта балансу більша, чи власний капітал, то підприємство обирає національні стандарти. Тобто відіграють свою роль, якщо можна їх так назвати спекулятивні аспекти. Втім, навіть у такому разі подібні хитрощі можуть вплинути тільки на національних інвесторів. Тому саме такий варіант, як правило, обирають країни зі значним внутрішнім ринком.

Прийняття через процес схвалення. Надзвичайно громіздкий метод використання МСФЗ застосовується в Європейському союзі - схвалення. Директиви ЄС вимагають для компаній, що складають консолідовану фінансову звітність використовувати «схвалені» версії МСФЗ. В результаті процесу схвалення дата набуття чинності схвалених МСФЗ часто відрізняється від дати набуття чинності МСФЗ, виданих РМСБО, до того ж деякі положення окремих стандартів можуть бути видалені, як це сталося, наприклад, з МСФЗ 39. В результаті в Європі застосовуються, як вважають деякі автори [12] не МСФЗ, а «МСФЗ, схвалені до використання в ЄС». Однак, перелік стандартів та назви не змінено, більше того, жодного слова не змінено, жодних змін не внесено. На сьогодні наприклад, у процесі схвалення у ЄС перебувають такі стандарти (табл. 2).

Процес схвалення МСФЗ у ЄС станом на 13 липня 2011 року [34]

Назва документу	Дата видання РМСБО	Дата набуття чинності згідно з рішенням РМСБО	Очікування дата схвалення ЄС	Схвалення до набуття чинності стандартом: так +; ні -
Стандарти				
МСФЗ 9 Фінансові інструменти	12 листопада 2009 року	1.01.2013	відкладено	
МСФЗ 10 Консолідована фінансова звітність	12 травня 2011 року	1.01.2013	Q3 2012	+
МСФЗ 11 Угоди про спільну діяльність (<i>Joint Arrangements</i>)	12 травня 2011 року	1.01.2013	Q3 2012	+
МСФЗ 12 Розкриття інформації про частки в інших підприємствах (<i>Disclosures of Interests in Other Entities</i>)	12 травня 2011 року	1.01.2013	Q3 2012	+
МСФЗ 13 Оцінка справедливої вартості (<i>Fair Value Measurement</i>)	12 травня 2011 року	1.01.2013	Q3 2012	+
МСФЗ 27 Окремі фінансові звіти (<i>Separate Financial Statements</i>)	12 травня 2011 року	1.01.2013	Q3 2012	+
МСФЗ 28 Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства (<i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>)	12 травня 2011 року	1.01.2013	Q3 2012	+
Зміни до стандартів				
Зміни до МСФЗ 7 Фінансові інструменти: розкриття інформації	7 жовтня 2010 року	1.07.2011	Q3 2011	-
Відстрочені податки: відновлення базових активів (зміни до МСФЗ 12)		01.01.2012	Q1 2012	-
Важка гіперінфляція та перенесення дати фіксації для підприємств, що вперше застосовують МСФЗ (зміни до МСФЗ 1)		01.07.2011	Q1 2012	-
Представлення елементів іншого сукупного доходу (зміни до МСБО 1)		01.07.2012	Q1 2012	+
Зміни до МСФЗ 19 Виплати працівників	16 червня 2011 року	01.01.2013	Q1 2012	+

Як бачимо, в ЄС, а точніше в EFRAG не встигають схвалити до дати набуття ними чинності згідно з рішенням РМСБО такі стандарти: МСФЗ 9 та МСФЗ 7, плюс зміни до МСФЗ 1 та 12.

Адаптація. Деякі країни (Україна була до цього року серед них) йдуть по шляху адаптації, замість повного прийняття. У таких країнах видавник стандартів як правило є дуже перевантажений роботою, адже йому слід стежити за тим, що робить РМСБО та адаптувати її стандарти під конкретні потреби своїх власних країн. Крім великої перевантаженості роботою цей підхід ще має той недолік, що ніхто точно не знає наскільки ці стандарти відповідають МСФЗ. Переконавати, що МСФЗ використовуються як модель при підготовці національних стандартів, мало, щоб останні сприймалися з певним інтересом на міжнародному рівні. «Використання формулювання, - вважає Д. Джелард, - стосовно фінансової звітності на кшталт «підготовлена відповідно до МСФЗ, адаптованих країною Х» є неясним і може ввести в

оману. Цілком може бути, що країна прийняла всі стандарти, окрім, для прикладу МСБО 39 чи МСФЗ 7 до банків. Використання слова МСФЗ для позначення таких стандартів означає не тільки спотворення інформації, а й - шкоду для самого бренду» [10, с.4-5]

Таким чином, розглянувши різні підходи до впровадження МСФЗ, узагальнімо функції національних регуляторів обліку при різних підходах (табл. 3).

Крім того, деякі національні регулятори відряджають своїх працівників для роботи у РМСБО. Так, у 2010 році таких національних регуляторів було четверо (Китай, Італія, Японія та Корея): 1) департамент регулювання обліку Міністерства фінансів Китаю (*Accounting Regulatory Department of Ministry of Finance, P.R. China*); 2) Рада з обліку Італії (*organismo Italiano de Contabilita*); 3) Рада зі стандартів обліку Японії (*Accounting Standards Board of Japan*); 4) Рада зі стандартів обліку Кореї (*Korea accounting Standards Board*) [21, с.24].

Дії національних регуляторів залежно від способів прийняття МСФЗ

Модель поведінки	Дії національного регулятора
I	• Участь у належній правовій процедурі прийняття МСФЗ: вплив на РМСБО шляхом надсилання коментарів на проекти стандартів; • Заохочувати інших надсилати коментарі; • Створення локальної належної правової процедури для спрощення процесу прийняття МСФЗ; • Дослідницька робота на ранніх стадіях проектів РМСБО; • Виступати тренувальним майданчиком та навчальним центром для тих, хто в майбутньому буде створювати стандарти в РМСБО; • Просувати МСФЗ на регіональному рівні.
II	Те, що згідно з <i>першою моделлю</i> поведінки плюс все згідно з <i>четвертою моделлю</i> поведінки.
III	Те, що згідно з <i>першою моделлю</i> плюс • Схвалення застосування кожного окремого стандарту або змін до стандарту для застосування у юрисдикції національного регулятора;
IV	• Аналіз діяльності РМСБО; • Налагодження належної правової процедури ухвалення національних стандартів; • Розробка та затвердження національних стандартів; • Підготовка роз'яснень та тлумачень до національних стандартів; • Участь у належній правовій процедурі МСФЗ (опційно).

Необхідно, як звертають увагу деякі автори [12,35] також враховувати потенційну перешкоду для багатьох юрисдикцій – мову. Адже плутанина виникає також у проблемі перекладу. Візьмо для прикладу гіпотетичну юрисдикцію, країну Доніленд. Припустимо, що Доніленд вирішив ухвалити закон, що вимагав би від компаній використовувати МСФЗ, які ухвалено РМСБО, не передбачається також процесу схвалення та внесення жодних змін до МСФЗ. Виходячи з того, що мешканці країни в більшості не володіють вільно англійською, а державною мовою є донілендська, то у законодавстві напевне, буде прописано «використовувати МСФЗ, видані РМСБО, перекладені донілендською мовою». Процес перекладу може зайняти кілька місяців. І тоді, для прикладу МСФЗ 9, схвалений у листопаді 2009 року може бути застосований для компаній країн, що не потребують перекладу за 2009 рік, але не для Доніленду. У цьому випадку чи можемо ми сказати, що Доніленд прийняв МСФЗ? Напевне, що так. А у разі, якщо донілендський перекладач припустився кількох помилок в перекладі стандартів, чи слід Доніленд розглядати як країну, що прийняла МСФЗ?

Відзначимо, що окрім того, що слід роботи, деякі автори вказують на те, чого категорично не слід робити національним регуляторам. Як зазначає Д. Джелард [10] (який з 1989 р. пов'язаний з РМСБО як член французької делегації, а потім і член РМСБО в 2001-2010рр.) є такі дії, до яких національні

регулятори дуже схильні, але до яких вони не повинні вдаватися у жодному випадку. Насамперед, вони не повинні намагатися тлумачити МСФЗ. Аргумент, що існують такі специфічні юрисдикції, в яких правильні рішення можуть бути знайдені тільки на локальному рівні, є необґрунтованими майже в кожному випадку. Виявляється, що майже кожна «місцева проблема» зустрічається ще де-небудь у світі. Тому всі тлумачення повинні бути залишені на розгляд компетентного органу - Комітету з тлумачення МСФЗ (*The IFRS Interpretations Committee* – далі *Комітет з тлумачення МСФЗ*), який у результаті змін до конституції Фонду МСФЗ (*IFRS Foundation* – далі *Фонд МСФЗ*) у 2010р. замінив колишній IFRIC. Єдине, що національним регулятором дозволено роботи щодо МСФЗ, це видавати навчальні матеріали. Те саме, повторює К. Стевенсон, колишній член РМСБО, а нині голова національного регулятора Австралії – AASB. [11]. Слід припинити видавати інтерпретації МСФЗ, оскільки в цьому випадку ми закінчимо «з великою кількістю версій МСФЗ і глобальним брендом, що мало що значить» [11, с.310]. «Національні видавники стандартів, - продовжує К. Стевенсон, - повинні чітко дотримуватися МСФЗ і уникати внутрішньої інтерпретації» [11, с.310].

Крім того РМСБО уже описала ідеальну або бажану з її точки зору поведінку національного регулятора (табл. 4).

Таблиця 4

Співпраця між національними видавниками стандартів та РМСБО з точки зору останньої [36]

Сфера	Напрямок діяльності
Комунікації	Забезпечення зворотного зв'язку. Національні регулятори повинні заохочувати всі зацікавлені сторони надсилати коментарі на консультативні документи РМСБО безпосередньо їй, або через національного регулятора.
	Забезпечення співпраці між національними видавниками стандартів. Національні видавники стандартів повинні також спілкуватися один з одним, особливо коли є проблеми, що представляють взаємний інтерес. Було б, наприклад, корисно, якщо національні регулятори із загальною проблемою, яка потребує інтерпретації сформульовані спільні пропозиції для розгляду РМСБО та Комітету з тлумачення МСФЗ.
	Синхронізація. РМСБО має на увазі, що національним видавникам стандартів потрібен час, щоб підготувати документи РМСБО у національному контексті.

	Належна правова процедура. Національні видавники краще за РМСБО розуміють потреби своїх національних зацікавлених осіб. Тому вони можуть краще пояснити роботу РМСБО всім зацікавленим особам в своїй юрисдикції і донести проблеми останніх до РМСБО.
	Робоча програма. РМСБО не може відповісти на запит кожної зацікавленої сторони щодо програми роботи. Національні регулятори повинні дізнатися думку своїх користувачів щодо пріоритетів робочої програми, зібрати їх, узагальнити і подати на розгляд РМСБО.
Участь у проектах	Дослідницькі проекти. РМСБО надає можливість національним видавникам стандартів брати безпосередню участь самостійно або спільно з іншими національними видавниками стандартів у дослідницьких проектах під загальним керівництвом персоналу РМСБО та одного із членів РМСБО.
	Активні проекти. Залучення персоналу національного регулятора в «групу з проекту» на активний проект МСФЗ під керівництвом РМСБО.
	Робочі групи. РМСБО створює робочі групи для реалізації деяких проектів і пропонує всім зацікавленим сторонам висувати своїх кандидатів до цих груп.
Коментарі на консультативні документи РМСБО	Національні видавники повинні надсилати свої коментарі на всі консультативні документи РМСБО, такі як документи для обговорення або проекти стандартів. Якщо національний видавник обліку не може надсилати коментарі на всі консультативні документи, він повинен сфокусуватися на тих із них, що мають значну вагу для зацікавлених сторін в його юрисдикції.
Застосування стандартів	Національні видавники стандартів повинні прагнути до повного прийняття МСФЗ. При прийнятті МСФЗ для використання у певній юрисдикції національні регулятори не повинні змінювати вимоги, що містяться у МСФЗ.
Тлумачення	Національні регулятори повинні бути ознайомлені з процесом впровадження МСФЗ в їхній юрисдикції. У разі, якщо національний видавник стандартів вважає, що деякі питання потребують тлумачення МСФЗ, він повинен звернутися до Комітету з тлумачення МСФЗ з метою вирішити цю проблему.
Робота з національним регулятором	Національні видавники стандартів можуть допомогти виявити і сприяти усуненню національних нормативних бар'єрів на шляху прийняття або конвергенції з МСФЗ, таких як законодавчі перешкоди. Національні видавники стандартів повинні інформувати національних регуляторів в сфері фінансової звітності про відповідні ініціативи РМСБО та заохочувати їх зробити свій внесок до міжнародних зусиль щодо зближення в області регулювання.
Навчання	Національні видавники стандартів повинні поінформувати Фонд МСФЗ про освітні проблеми в межах їх юрисдикцій та надати інформацію про типи програм, які можуть бути найбільш корисними та успішними в їхніх юрисдикціях. Деякі національні видавники стандартів можуть виявити бажання видавати власні навчальні матеріали щодо МСФЗ, щоб задовольнити місцеві потреби. Оскільки такі матеріали можуть мати відношення до інших юрисдикцій, національні видавники стандартів повинні проінформувати МСФЗ фундацію про такі матеріали.

Таким чином, РМСБО вважає, що національні видавники стандартів повинні діяти в таких сферах: комунікації, участь у проектах, коментарі на консультативні документи РМСБО, застосування стандартів, тлумачення, робота з національним регулятором, навчання.

Проаналізуємо роботу національних регуляторів обліку з точки зору запропонованої нами класифікації (табл. 5).

В цілому, останніми роками, в усьому світі спостерігається чіткий тренд на рух у напрямку першого квадранту впровадження МСФЗ. Зрозуміло, що не можна дуже точно класифікувати поведінку національних регуляторів, оскільки їхні дії різняться, навіть у разі вибору одного підходу до прийняття МСФЗ. Так, для прикладу, Туреччина дозволяє використовувати навіть англomовний варіант МСФЗ.

В Новій Зеландії повноваження видавати і облікові і аудиторські стандарти віддано одній організації, яка має два комітети для кожного із напрямків. В Південній Африці МСФЗ для малих та середніх підприємств вважаються національними для малих та середніх підприємств, а повні МСФЗ - для публічних компаній. В США вирішили використовувати, як впливає із публікацій Комісії з цінних паперів та фондового ринку США (*Securities and Exchange Commission – SEC*), державного органу, який делегував частину свої повноважень з розробки облікових стандартів приватному органу - РСФО США [13], дещо середнє між конвергенцією і схваленням, і цей підхід вже назвали кондорсмент (від поєднання англійських слів *convergence* (конвергенція, зближення) і *endorsement* (схвалення) = “*condorsement*”) (рис. 1).

Національні видавники стандартів обліку та модель їх поведінки

Країна	Національний видавник стандартів, (оригінальна / англomовна назва) URL адреса.	Модель поведінки
Австралія	Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Австралії (<i>Australian Accounting Standards Board (AASB)</i>) http://www.aasb.gov.au	I
Нова Зеландія	Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Нової Зеландії Ради із зовнішньої звітності (<i>The New Zealand Accounting Standards Board (NZASB), a Committee of The External Reporting Board (XRB)</i>) http://www.xrb.govt.nz	I
Україна	Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України http://www.minfin.gov.ua	I / IV*
ЄС	Європейська консультативна група з фінансової звітності (<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>) http://www.efrag.org	III
Канада	Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (<i>Accounting Standards Board, Canada (AcSB)</i>) http://www.acsbcanada.org	I
Ізраїль	Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Ізраїлю (<i>Israel Accounting Standards Board</i>) http://www.iasb.org.il	I
Туреччина	Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Туреччини (<i>Turkish Accounting Standards Board</i>) http://www.tmsk.org.tr/	I
Сингапур	Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (<i>Accounting Standards Council (ASC)</i>) http://www.asc.gov.sg/index.html	I
Японія	Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Японії (<i>Accounting Standards Board of Japan</i>) https://www.asb.or.jp/asb/top_e.do?jsessionid=462C5E3B946C705A80AD8459A4122569	IV
Китай	Комітет зі стандартів бухгалтерського обліку (<i>China Accounting Standards Committee under the Ministry of Finance of China (CASC)</i>) http://extranet.casc.gov.cn/internet/internet/en/ZZWJJ/jigoujianjie.html	IV
Південна Африка	Інститут присяжних бухгалтерів Південної Африки (<i>The South African Institute of Chartered Accountants (SAICA)</i>) https://www.saica.co.za	I
США	Рада зі стандартів фінансового обліку (<i>Financial Accounting Standards Board (FASB)</i>) http://www.fasb.org	I / III**
Російська федерація	Національна рада зі стандартів фінансової звітності Фонду «Національна організація зі стандартів фінансового обліку та звітності» (<i>Национальный совет по стандартам финансовой отчетности Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»</i>) http://www.nsfo.ru/	IV

* - в Україні закон тільки набув сили, але ще практично не застосовується, точну оцінку можна бути дати після розробки підзаконних актів;

** - в США застосовується поєднання конвергенції та схвалення, як наведено на рис. 1.

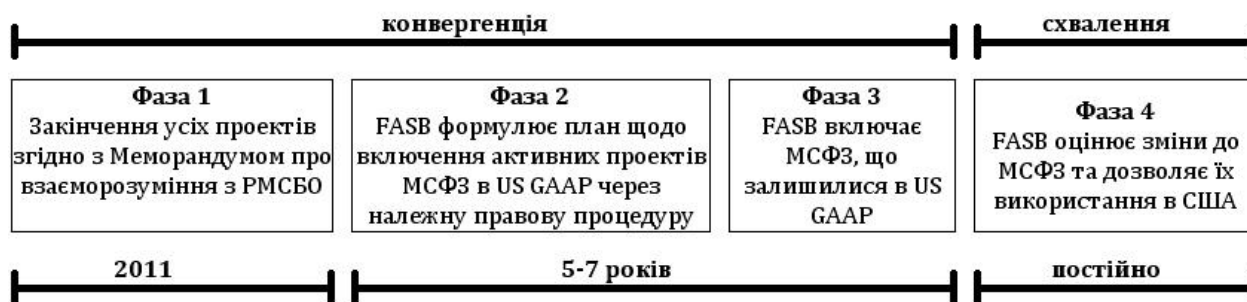


Рис. 1. Підхід до прийняття МСФЗ з боку РСФО США, що поєднує конвергенцію і процес схвалення [13].

Австралія та Нова Зеландія відрізняються від решти країн тим, що вони подають свої стандарти як нейтральні за ознакою сектору економіки, тобто і для державного сектора і для підприємницької діяльності та великого бізнесу стандарти одні і ті ж. У Китаї наприклад, національний регулятор використовує підхід, що називається «безперервна конвергенція» з МСФЗ. І хоча китайські стандарти не слово в слово МСФЗ, втім, як показує аналіз Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів Китаю в компаній, які мають подвійний лістинг як на

Шанхайській біржі (за китайськими стандартами), так і на Гонгконгській біржі (за МСФЗ) середня різниця в показникові прибутку становить 0,6 %, а чистих активів – 0,2 % [37].

Україна після вступу в силу Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [49] перейшла на повне прийняття МСФЗ для публічних компаній. Так, згідно зі змінами «для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать

цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України» [23, с.56]. Публічним акціонерним товариствам, банкам, страховим компаніям, а також підприємствам, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України вибору не залишили – вони повинні складати звітність за міжнародними стандартами. Решта підприємств може обирати між міжнародними стандартами та національними. Тобто фактично в Україні з часу вступу в дію цього закону використовується підхід із повним прийняттям МСФЗ для публічних компаній і опційне застосування для решти підприємств. Однак, є кілька «але». По-перше, на сайті Міністерства фінансів України викладені МСФЗ станом на 1 січня 2009 року. По-друге, згідно з угодою між РМСБО та Міністерством фінансів України, яка розміщена на сайті останнього «текст, що міститься у цьому документі, може бути змінений задля сприяння його прийняття у відповідності з Національним законодавством» [38].

Аналіз даних наведених у таблиці 5, зокрема, той факт, що слово міністерство згадується двічі стосовно України та Китаю, змушує нас також звернути увагу на питання поширення державного регулювання у сфері обліку. Так, за даними Національної ради зі стандартів фінансової звітності Російської федерації сьогодні із 133 країн лише у 18 стандарти фінансової звітності розробляються державними структурами, а в 115 – громадськими організаціями. Із цих 18 країн: 6 – колишні республіки СРСР; 6 – країни колишнього соцтабору і тільки 3 – члени Організації економічного співробітництва та розвитку (при цьому фактично, в цих трьох країнах роботу з формування стандартів звітності ведуть громадські організації в співробітництві з Урядом) [39].

Висновки. Глобалізація, яка набула розвитку останніми десятиліттями минулого століття та в цьому столітті кардинально змінила роль національних регуляторів. РМСБО, яка бере початок ще у 1973 р. і пройшла у своєму розвитку кілька стадій від консультативно-дорадчого органу, мозкового центру бухгалтерської професії до організації, стандарти якої сьогодні застосовуються у більш, ніж 100 країнах світу, поставила перед національними регуляторами обліку непростий вибір. Останні, які до цього слугували національним інтересам у межах національного законодавства, тепер змушені робити те саме, тільки у глобальному масштабі.

Національні регулятори змушені були, щоб не залишити свою країну на задвірках світового життя, або повністю переходити та МСФЗ або пристосовувати національні стандарти під МСФЗ. Нами визначено чотири способи впровадження МСФЗ в окремій країні: повне прийняття, опційне застосування, прийняття через процес схвалення, адаптація. Вибір способу впровадження МСФЗ програмує діапазон дій національного регулятора.

При цьому, в своїй більшості, національні регулятори на сьогодні здебільшого здійснюють не власне регуляторну, а дослідницьку роботу. Найбільш потужні національні регулятори на сьогодні намагаються не обмежити застосування МСФЗ у власній юрисдикції, а зробити так, щоб МСФЗ були якомога більше такими, які їм потрібно, тобто намагаються впливати, як публічними засобами (участь у належній правовій процедурі, участь у дослідницьких проектах на ранніх стадіях розробки МСФЗ), так і непублічними (лобіювання, фінансування) на видавника облікових стандартів першого рівня – РМСБО. Самі ж національні регулятори стали у сучасному світі другим рівнем створення стандартів. Нами запропонована класифікація дій національного регулятора залежно від способу впровадження МСФЗ. Аналіз діяльності деяких національних регуляторів, за запропонованою класифікацією, здійснений у роботі, довів, що намітився тренд на перехід національних регуляторів на модель поведінки, що передбачає повне прийняття МСФЗ. Сприяло цьому і реформування Фонду МСФЗ у 2010 році після затвердження нової конституції в результаті чого у національних регуляторів з'явилося більше довіри до процесу затвердження МСФЗ.

4 Список використаних джерел

1. Cooper S., Stephen Cooper: «Setting High Standards»: [interview with a board member of the IASB] / Story Anthony O'Brien [Electronic resource] // The Institute of Chartered Accountants in Australia. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.charteredaccountants.com.au/Industry-Topics/Reporting/Australian-accounting-standards/Other-Resources/News-and-updates/~media/Files/Industry%20topics/Reporting/General/SettingHighStandards.aspx> . - Last access: 2011. - Title from the screen.
2. Nicolas Véron The Global Accounting Experiment [Electronic resource] // Deloitte IAS Plus. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.iasplus.com/europe/0704bruegelaccounting.pdf> . - Last access: 2011.
3. Ian P. Dewing, Peter O. Russell The role of private actors in global governance and regulation: US, European and international convergence of accounting and auditing standards in a post Enron world [Electronic resource] // The Amsterdam Research Centre for Corporate Governance Regulation. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.arccgor.nl/uploads/File/DewRus%20workshop%20paper.pdf> . - Last access: 2011.
4. Eva Heidhues & Chris Patel Convergence of Accounting Standards in Germany: Biases and Challenges [Electronic resource] // lby100.com. Proceedings of Conference. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.lby100.com/ly/200806/P020080627326687493812.pdf> . - Last access: 2011.

5. Andreas Nölke, Johann Wolfgang, James Perry The Power of Transnational Private Governance: Financialization and the IASB // *Business and Politics*: Vol. 9: Iss. 3, Article 4. [Electronic resource] // The Berkeley Electronic Press. - Mode of access: WWW.URL: http://www.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?context=ba&article=1185&date=&mt=MTMwODgyMjg1Mw==&access_ok_form=Continue. - Last access: 2011.
6. Soderstrom, Naomi S.; Sun, Kevin Jialin IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review // *European Accounting Review*, Dec2007, Vol. 16 Issue 4, pp. 675-702.
7. Epstein, Barry Jay. The Economic Effects of IFRS Adoption // *CPA Journal*, Mar2009, Vol. 79 Issue 3, pp. 26-31.
8. Jenice Prather-Kinsey Developing countries converging with developed-country accounting standards: Evidence from South Africa and Mexico // *The International Journal of Accounting*, 2006, Vol. 41, pp. 141-162.
9. Bryan Howieson GFC or KFC?: How Standard Setters Were Battered and Fried // *Australian Accounting Review*, 2011, Volume 21, Issue 1, pp. 3-13.
10. Gilbert Gélard National standard setters: a new role in a globalizing world [Electronic resource] // Deloitte IAS Plus. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.iasplus.com/resource/0905gelard.pdf>. - Last access: 2011.
11. Kevin M. Stevenson Commentary: IFRS and the Domestic Standard Setter – Is the Mourning Period Over? // *Australian Accounting Review*, AUG 2010, Vol. 20 Issue 3, pp.308-312.
12. Stephen A. Zeff & Christopher W. Nobes Commentary: Has Australia (or Any Other Jurisdiction) ‘Adopted’ IFRS? // *Australian Accounting Review*. – June 2010. - Volume 20. - Issue 2. – pp. 178-184.
13. Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers [Electronic resource] // U.S. Securities and Exchange Commission. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-paper-052611.pdf>. - Last access: 2011. – Title from the screen.
14. Dieter Kerwer Rules that Many Use: Standards and Global Regulation // *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, October 2005, Vol. 18, No. 4, pp. 611-632.
15. Sebastian Botzem The Rule of Standards: Codifying Power in the Transnational Arena [Electronic resource] // Abstract to 25th EGOS Colloquium Barcelona 2009 “Passion for creativity and innovation”. Sub-theme 13: The social dynamics of standardization. - Mode of access: WWW.URL: [http://www.dobusch.net/pub/uni/Botzem-Dobusch\(2009\)The_Rule_of_Standards-EGOS09.pdf](http://www.dobusch.net/pub/uni/Botzem-Dobusch(2009)The_Rule_of_Standards-EGOS09.pdf). - Last access: 2011.
16. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв’язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / Жук В.М. // *Фінанси України*. – 2009. - № 7. – С. 100-113.
17. Бездушна Ю.С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку / Бездушна Ю.С. // *Облік і фінанси АПК*. – 2010. - № 2. – С. 17-20.
18. Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2009. - № 5. – С. 3-6.
19. Кірейцев Г. Роль бухгалтера і аудитора у процесах мінімізації невизначеності як основи кризових явищ / Кірейцев Г. // *Бухгалтерія в сільському господарстві*. – 2010. - № 3. – С. 33-35.
20. Семенишена Н.В. Теорія інституційного ізоморфізму та її прояв в реформуванні національної системи бухгалтерського обліку / Семенишена Н.В. // *Облік і фінанси АПК*. – 2011. - № 2. – С. 16-19.
21. IFRS Foundation. Annual Report 2010 [Electronic resource] // IFRS Foundation. - Mode of access: WWW.URL: http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/EB99AF27-22F7-45AF-A033-75A36CDC3549/0/IFRSANNUALREPORT_ALL_12Jul.y.pdf. - Last access: 2011. – Title from the screen.
22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.09.1999 р. № 996 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
23. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2011. - № 7. – С. 56.
24. Dov Sapir IFRSs as the Global Standard: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade [Electronic resource] // IFRS Foundation. - Mode of access: WWW.URL: http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/1D3C2740-8C0D-4B70-9C66-6E4A50ABAE4A/20620/20110622100649_commentlettertoIFRSFoundationtrusteesstrategyreview.pdf. - Last access: 2011. – Title from the screen.
25. Commonwealth Consolidated Acts. Corporations Act 2001 - SECT 334 [Electronic resource] // Australasian Legal Information Institute. - Mode of access: WWW.URL: http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/ca2001172/s334.html. - Last access: 2011. – Title from the screen.
26. Adoption of International Financial Reporting Standards Financial Reporting Standards. Background Information and Basis for Conclusions [Electronic resource] // The Canadian Institute of Chartered Accountants. - Mode of access:

WWW.URL:<http://www.acsbcanda.org/basis-for-conclusions/item50748.pdf>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

27. Working Arrangement between European Commission and EFRAG [Electronic resource] // European Financial Reporting Advisory Group. - Mode of access: WWW.URL:<http://www.efrag.org/websites/uploadfolder/1/cms/images/EFRAG-EC%20Working%20Arrangement.pdf>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

28. Stephen A. Zeff Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality // The British Accounting Review, December 2007, Vol. 39, Number 4, pp. 290–302.

29. C. L. Cortese, H. J. Irvine, M. Kaidonis Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries // Accounting Forum, June 2010, Volume 34, Issue 2, Pages 76-88.

30. Due process handbook for the IASB [Electronic resource] // IFRS Foundation. - Mode of access: WWW.URL:<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/1E8D75B7-927F-495B-BE4A-04C9BE967097/0/DueProcess09.pdf>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

31. Ann Jorissen, Nadine Lybaert, Raf Orens, Leo van der Tas Geographical and stakeholder diversity in constituents' formal participation in the due process of international accounting standard setting: a longitudinal analysis over the period 1995-2007 [Electronic resource] // Lessius Digital Repository. - Mode of access: WWW.URL:http://lirias.lessius.eu/bitstream/123456789/5339/2/Jorissen_Lybaert_Orens_Van%20der%20Tas_Geographical%20diversity.pdf. - Last access: 2011. - Title from the screen.

32. A-IFRS vs IFRS. Differences between Australian equivalents to International Financial Reporting Standards (A-IFRS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) [Electronic resource] // Deloitte IAS Plus. - Mode of access: WWW.URL:<http://www.iasplus.com/au/0509differences.pdf>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

33. AIFRS and IFRS – similar but not the same [Electronic resource] // PwC. - Mode of access:

<http://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/AIFRS.pdf>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

34. The EU endorsement status report. Position as at 13 July 2011 [Electronic resource] // Deloitte IAS Plus. - Mode of access: WWW.URL:<http://iasplus.com/efrag/endorsement/endorsment13jul2011.pdf>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

35. Rachel Baskerville, Lisa Evans The darkening glass: Issues for translation of IFRS [Electronic resource] // The Institute of Chartered Accountants of Scotland. - Mode of access: WWW.URL:http://www.icas.org.uk/site/cms/download/res/baskerville_evans_Report_mar_2011.pdf. - Last access: 2011. - Title from the screen.

36. Statement of Best Practice: Working Relationships between the IASB and other Accounting Standard-Setters [Electronic resource] // IFRS Foundation. - Mode of access: WWW.URL:<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/8F20428C-BC3C-4CFE-A194-4386174C949D/0/SOBPFFebruary2006final.pdf>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

37. Hoogervorst H. Hans Hoogervorst: «China and IFRS – an opportunity for leadership in global financial reporting»: [Speech by Hans Hoogervorst in Beijing, People's Republic of China, 29 July 2011] / Prepared remarks by Hans Hoogervorst [Electronic resource] // IFRS Foundation. - Mode of access: WWW.URL:<http://www.ifrs.org/News/Announcements+and+Speeches/Hans+Hoogervorst+Beijing+speech+July+2011.htm>. - Last access: 2011. - Title from the screen.

38. Додаток до Угоди про відмову від авторських прав на обмежених територіях (між Фондом Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і Міністерством фінансів України) [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408. – Назва з екрана.

39. Цели фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» [Электронными ресурс] // Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности России. Режим доступа: http://www.nsfo.ru/index.php?sec_id=5. – Название с экрана.