

## ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У КРАЇНАХ ЄС

*Стаття присвячена визначенню особливостей організації бухгалтерського обліку у країнах ЄС, вивченню факторів, що впливають на формування облікових систем, дослідженню процесів гармонізації та стандартизації на основі всебічного вивчення та порівняльного аналізу досвіду країн ЄС.*

**Ключові слова:** гармонізація, конвергенція, фінансова звітність, баланс, Європейська система інтегрованих економічних рахунків.

*Статья посвящена определению особенностей организации бухгалтерского учета в странах ЕС, изучению факторов, которые влияют на формирование учетных систем, исследованию процессов гармонизации и стандартизации на основе всестороннего изучения и сравнительного анализа опыта стран ЕС.*

**Ключевые слова:** гармонизация, конвергенция, финансовая отчетность, баланс, Европейская система интегрированных экономических счетов.

*The article is devoted determination of features of organization of record-keeping in the countries of ES, to the study of factors which influence on forming of the registration systems, to research of processes of harmonization and standardization on the basis of comprehensive study and comparative analysis of experience of countries of ES.*

**Key words:** harmonization, convergence, financial reporting, balance, European set of computer-integrated economic accounts.

**Постановка проблеми.** Глобалізація економіки та всебічний розвиток міжнародних відносин потребують вивчення особливостей обліку у країнах ЄС. На світовому рівні об'єктивними причинами інтернаціоналізації бухгалтерського обліку стали подальший розвиток продуктивних сил та поділ праці у світі. В умовах реформування бухгалтерського обліку виникає необхідність серйозного вивчення фундаментальних праць, що мають місце в країнах ЄС.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Відмінності в обліку у країнах ЄС обумовлені правовими, методологічними, методичними, організаційними особливостями, які можна виявити, аналізуючи праці таких авторів, як Р. Н. Антоні, Д. Блейк, Ф. Вуд, К. Друрі, М. Р. Метьюс, Г. Мюллер, Б. Нідлз, К. Ноубс, С. Сурдиговська та ін., а також праці вітчизняних спеціалістів, зайнятих дослідженням міжнародних аспектів обліку та удосконаленням національної системи регулювання обліку, серед яких можна назвати Ф. Ф. Бутиця, Б. І. Валуєва, З. В. Гуцайлюка, В. І. Сфіменка, Г. Г. Кірейцева, В. І. Коршунова, Б. М. Литвина, В. Г. Лінника, С. В. Мниха, В. М. Пархоменка, О. М. Петрука, М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця та ін. В більшості літературних джерел як іноземних, так і вітчизняних, автори використовують поняття «міжнародний бухгалтерський облік», яке як суспільне явище не існує в

жодній країні. Тому постала потреба в критичному аналізі різних національних систем побудови бухгалтерського обліку в країнах ЄС, в центрі якої знаходиться питання «дивергенції – конвергенції»: чи веде сучасна гармонізація до усунення відмінностей і формування єдиного обліку, або ж навпаки, загострюються протиріччя між національними системами бухгалтерського обліку.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є визначення спільних та відмінних рис у підходах до організації бухгалтерського обліку у країнах ЄС; вивчення факторів, що впливають на формування облікових систем, дослідження процесів гармонізації та стандартизації.

**Виклад основного матеріалу.** Історична відокремленість країн та національні особливості зумовили розвиток різних підходів щодо ведення бухгалтерського обліку зі своїми особливостями, вадами та перевагами. Особливостями облікової системи країн ЄС є те, що фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб банків, облікові реєстри регламентуються законодавчо, облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників макроекономічного рівня.

На сучасному етапі модернізаційного розвитку країн Європейського Співтовариства відбувається зміна вектора міжнародної стандартизації фінансової звітності з гармонізації на конвергенцію. Іде зближення стандартів різних юрисдикцій шляхом

визначення єдиних оптимальних принципів і методів цих стандартів [2].

Країни ЄС відрізняються наявністю законодавчого регулювання обліку, тісними зв'язками підприємств, які є основними постачальниками капіталу, орієнтацією обліку на державні потреби оподаткування і макроекономічні регулювання, консерватизмом облікової практики. Уряди цих країн вимагають публікувати інформацію про компанії, тому останні змушені публікувати детальну фінансову звітність.

Для країн ЄС є характерними дві бухгалтерії (загальна й аналітична), прибуткова база плану рахунків. Метою облікової системи цих країн є збільшення прибутку.

В країнах ЄС законодавство базується на римському праві. Дана правова система зумовлює закони жорстко детермінованого характеру, фізичні та юридичні особи повинні дотримуватися букви закону. Більшість країн вводить в ранг закону і облікові стандарти; всі заходи в області бухгалтерського обліку деталізуються і досить жорстко регламентуються. Основним завданням обліку в таких країнах вбачають обчислення державних податків і контроль за їх сплатою. До таких держав належать Німеччина, Франція, Аргентина та інші.

Останніми роками особливої важливості набула проблема гармонізації бухгалтерського обліку. Даний процес можна визначити як розширення порівнянності різних методів обліку шляхом зменшення відмінностей між ними.

З початку 70-х рр. ЄС зробив спробу уніфікувати облік в рамках країн-учасниць. Уніфікація бухгалтерського обліку ставить своєю метою полегшити можливість порівняння фінансової звітності, а також спростити процес її складання. Крім того, це має сприяти зближенню методів бухгалтерського обліку європейської та англо-американської систем обліку. У 1978 році Європарламентом і Радою Міністрів Європи була прийнята 4-а Директива, в якій на основі міжнародних стандартів і з урахуванням національної політики країн-учасниць було визначено склад фінансових звітів; основні елементи бухгалтерського балансу і звіту про прибутки та збитки; схеми обов'язкових розшифровок звітних показників; порядок обов'язковості публікування фінансових звітів; питання, що підлягають розкриттю у пояснювальних записках тощо. Багато європейських країн мають істотні відмінності в оцінці ролі і призначення бухгалтерського обліку, однак, будучи членами Співтовариства і маючи спільні економічні інтереси, вони усвідомлюють необхідність і доцільність зближення національних облікових систем. Відповідно до 4-ї Директиви країнами Спільноти були внесені зміни та уточнення в національне бухгалтерське законодавство.

На відмінності в складанні та публікації бухгалтерських звітів величезний вплив надає існуюча в країні фінансова система, а також форми компаній і види власності, в яких вони знаходяться.

Наприклад, у Німеччині, Швейцарії фінансова політика визначається невеликою кількістю дуже великих банків. Останні не тільки задовольняють значну частину фінансових потреб бізнесу, але й нерідко є власниками компаній. Так, у Німеччині більшість акцій ряду акціонерних товариств відкритого типу знаходяться під контролем або суттєвим впливом банків, особливо таких, як Дойче Банк, Дрезднер Банк, Комерц Банк та інших.

У Франції, Італії, Швеції та ряді інших країн, де переважають дрібні сімейні підприємства, бухгалтерський облік має дещо іншу орієнтацію. Основними постачальниками капіталу на їхніх ринках є як банки, так і урядові органи, які не тільки контролюють фінансові можливості бізнесу, але й виступають (при необхідності) в ролі інвестора або кредитора. За вищезазначених умов у країнах фірми повинні слідувати уніфікованим стандартам у галузі обліку, що обумовлено впливом державних органів на процеси підготовки і складання фінансової звітності. У ряді країн (Німеччина, Франція та Італія) законодавство зобов'язує компанії видавати деталізовані підтверджені аудитором фінансові звіти. У Франції та Італії ж урядом засновані спеціальні органи для регулювання та контролю ринків цінних паперів, що може означати суттєві зрушення в розвитку фінансової звітності, пов'язані з англо-американським досвідом [1].

В більшості країн ЄС скорочена і повна форми бухгалтерських документів мають однакову структуру. І в балансовому звіті, і в звіті про прибутки і збитки треба показувати порівняльні по рокам показники. Будь-які зміни в застосовуваних бухгалтерських підходах чи методах аналізу повинні детально пояснюватися в коментарях до звітів, щоб користувач міг порівняти поточні показники з показниками минулого року.

Річна фінансова звітність у державах-членах ЄС складається з балансу, звіту про прибуток і збиток та приміток до фінансових звітів. Разом з тим, вони можуть дозволяти або вимагати включення інших звітів до складу річної фінансової звітності, розкриття іншої інформації.

Законодавством Бельгії, Данії, Фінляндії, Греції, Ірландії, Португалії, Іспанії, Швеції та Великої Британії вимагається складання і подання у складі річної звітності інших звітів, які не включено у сферу Четвертої Директиви ЄС:

- звіт про рух грошових коштів (Данія, Фінляндія, Ірландія, Португалія, Швеція, Велика Британія);
- звіт про загальні визнані прибутки та збитки (Ірландія, Велика Британія);
- узгодження з прибутками та збитками за історичною собівартістю (Ірландія);
- звіт про джерела та використання коштів (Іспанія);
- звіт про розподілення прибутку (Греція);
- соціальний звіт (Бельгія).

Головною вимогою до фінансової звітності країн ЄС є правдиве та справедливе висвітлення

фінансового становища товариств і фінансових результатів їх діяльності.

Законодавство країн світу вимагає застосування єдиних принципів оцінювання статей фінансових звітів: припущення безперервної діяльності; послідовність застосування методів оцінювання; відображення у звітності доходів і витрат звітного періоду незалежно від дати надходження або витрати коштів, пов'язаних з цими доходами та витратами; роздільне оцінювання статей активів і зобов'язань; оцінювання на основі розсудливості; баланс на початок фінансового року повинен кореспондувати з балансом на кінець попереднього року.

Разом з тим, законодавством Бельгії, Ірландії, Люксембурга, Великої Британії, Швеції, Нідерландів та Португалії допускається відступ від наведених принципів за певних обставин.

У всіх державах-членах ЄС основним принципом оцінювання є оцінювання за ціною придбання або виробничою собівартістю. В окремих державах вимагається або дозволяється застосовувати такі методи оцінки, як альтернативи історичної собівартості: – метод відновлювальної вартості (Данія, Ірландія, Люксембург, Нідерланди, Швеція, Велика Британія); методи, що враховують інфляцію (Люксембург, Португалія); переоцінювання активів (усі держави, крім Австрії, Німеччини та Італії).

План рахунків бухгалтерського обліку ЄС визначає бухгалтерський облік як функцію управління та інформаційне джерело прийняття рішень. Він базується на міжнародних і національних стандартах і законах.

Плану рахунків розроблений 25 липня 1978 р. і встановлює єдині норми та вимоги для країн ЄС за кожною статтею балансу та звіту про прибутки і збитки. У ньому враховуються вимоги торговельного кодексу, який, зокрема, визначає перелік обов'язкових звітів, що використовуються господарськими одиницями.

Важливо визначити принципи побудови планів рахунків бухгалтерського обліку в країнах ЄС:

1. Міжнародні вимоги до бухгалтерського обліку:
  - а) точне відображення майнового та фінансового станів;
  - б) правильність оцінки засобів і джерел;
  - в) наявність облікових періодів;
  - г) постійність методів, які використовують;
  - д) повнота охоплення об'єктів.
2. Чітке визначення в плані рахунків чотирьох їх категорій:
  - а) балансові рахунки (активні, пасивні, активно-пасивні).
  - б) рахунки для визначення результатів діяльності підприємства;
  - в) рахунки управлінської бухгалтерії, що використовують для прийняття тактичних і стратегічних рішень, визначення й аналізу собівартості продукції;
  - г) рахунки, за допомогою яких поєднуються дані фінансової та управлінської бухгалтерії.

План рахунків ЄС має загальну характеристику:

Клас 1. «Рахунки капіталів» (9 рахунків): (10 «Капітал», 11 «Результат минулого періоду», 12 «Результат звітного періоду»).

Клас 2. «Рахунки матеріальних і нематеріальних основних засобів і фінансових вкладень» (8 рахунків): (20 «Нематеріальні основні засоби», 21 «Матеріальні основні засоби», 25 «Фінансові вкладення»).

Клас 3. «Рахунки запасів незавершеного виробництва»: (31 «Сировина і матеріали», 32 «Інші матеріали», 35 «Готова продукція», 36 «Товари»).

Клас 4. «Рахунки розрахунків»: (40 «Постачальники», 41 «Покупці», 46 «Дебітори та кредитори»).

Клас 5. «Фінансові рахунки»: (52 «Каса»).

Клас 6. «Рахунки затрат за елементами» (9 рахунків): (60 «Покупки»).

Клас 7. «Рахунки доходів за видами» (9 рахунків).

Клас 8. «Спеціальні рахунки» – призначені для обліку коштів і зобов'язань, що мають позабалансовий характер.

Клас 9. «Рахунки аналітичної експлуатації» – призначені для прийняття управлінських рішень фірми та перспективного її розвитку.

Фінансовий результат, відображений на рахунку 12 «Результат звітного періоду», визначають за даними рахунків 1-7 класів. Вказана рівність фінансового результату визначається за принципом подвійного запису та системи рахунків (балансових і затрати – випуск).

Державам-членам ЄС дозволяється скласти скорочений баланс, якщо на дату подання балансу не перевищено межю двох із трьох критеріїв: підсумок балансу 3 650 000 євро; чистий оборот – 7 300 000 євро; середня чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року – 50.

Законодавство держав-членів ЄС визначає різні підходи до можливості складання скороченого балансу підприємствами. Не дозволяється скласти скорочений баланс в Австрії, Данії та Швеції.

У всіх державах, крім Греції, дозволяється включати до собівартості основних активів витрати на позики і вимагається списання балансової вартості основних активів, крім Франції.

Існують певні розбіжності у країнах ЄС у підходах до оцінки основних активів. У Данії, Франції, Німеччині, Ірландії, Португалії та Великій Британії вимагається враховувати ліквідну вартість при визначенні щорічної суми амортизації. Аналогічний підхід дозволяється в Австрії, Фінляндії, Італії, Іспанії та Нідерландах, але відсутній у Бельгії, Греції, Швеції та Люксембурзі.

У країнах ЄС зберігаються значні розбіжності щодо капіталізації витрат на нематеріальні активи, термінів амортизації капіталізованих витрат та методів відображення гудвілу у фінансових звітах. Капіталізація організаційних витрат дозволена у Данії, Швеції та Великій Британії. Максимальний термін амортизації капіталізованих організаційних витрат у всіх державах становить 5 років. В Австрії,

Бельгії, Німеччині, Греції, Люксембурзі та Іспанії капіталізовані організаційні витрати відображаються окремою статтею балансу, а у Фінляндії, Франції, Італії, Нідерландах та Португалії такі витрати включаються до складу статті «Нематеріальні активи».

У Бельгії, Фінляндії, Франції, Греції, Італії, Люксембурзі, Нідерландах, Іспанії, Португалії, Швеції дозволяється капіталізація витрат на дослідження та розробки, у Данії, Ірландії та Великій Британії – лише на розробки. А в Австрії та Німеччині – ні один із аспектів не здійснюється.

В Ірландії та Великій Британії максимальний термін амортизації капіталізованих витрат не встановлено. У Португалії він залежить від витрат. В інших державах він становить 5 років, у Фінляндії – 20 років у виняткових випадках.

Списання гудвілу безпосередньо за рахунок власного капіталу дозволяється у Данії, Ірландії, Великій Британії, Нідерландах та Португалії. Крім того, у Бельгії, Данії, Греції, Нідерландах, Німеччині дозволяється списувати гудвіл на витрати звітного періоду. Максимальний період амортизації гудвілу становить: в Іспанії – 10 років; у Фінляндії, Португалії, Швеції, Великій Британії – 20 років; в інших державах – він не визначений.

У країнах ЄС також існують відмінності у підходах щодо капіталізації витрат на інші нематеріальні активи. У більшості держав вимагається капіталізувати витрати на придбання нематеріальних активів. Винятком є заборона стосовно капіталізації витрат на придбання програмного забезпечення фірмової марки та бази даних в Італії.

Капіталізація витрат на нематеріальні активи, створені власними силами, заборонена в Австрії, Данії, Нідерландах і Німеччині, але дозволяється в інших державах.

У країнах ЄС існують розбіжності у підходах до нарахування доходу. У Фінляндії, Греції, Ірландії, Італії, Люксембурзі, Португалії, Іспанії, Швеції та Великій Британії такий підхід відображається у складі статті «Передоплати та нарахований дохід». В Австрії, Бельгії, Данії, Франції, Німеччині, Нідерландах та Великій Британії його наводять у складі дебіторської заборгованості. У всіх державах (крім Ірландії, Нідерландів, Португалії та Великої Британії) вимагається розкривати такий дохід (якщо він суттєвий) у примітках до фінансових звітів.

Визначення та вимоги щодо створення забезпечень в цілому однакові у всіх країнах ЄС. Забезпечення майбутніх витрат дозволяється створювати в Австрії, Фінляндії, Німеччині, Люксембурзі, Португалії; вимагається в усіх інших державах і забороняється у Греції та Італії.

У країнах-членах ЄС існують різні точки зору щодо визначення змісту окремих статей звіту про прибуток і збиток. У Данії, Італії, Люксембурзі, Нідерландах та Португалії вимагається наводити дохід від участі в капіталі окремою статтею у звіт про прибуток і збиток. У інших державах така вимога не застосовується.

Існують також різні підходи до відображення податку на прибуток від надзвичайної діяльності. У Бельгії, Фінляндії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Люксембурзі, Португалії та Швеції дозволяється, а в Австрії вимагається об'єднувати податок на прибуток від звичайної та екстраординарної діяльності в одну статтю. У Данії, Ірландії, Нідерландах, Іспанії та Великій Британії вони подаються окремо.

У багатьох країнах світу для малих підприємств, які мають невеликий господарський оборот, передбачено складання і подання так званих спрощених звітів суть яких полягає в тому, що вони складаються за формами з меншою деталізацією, з більш узагальненими статтями балансу чи позиціями доходів і витрат звіту про прибутки.

Підприємства, які належать до такої категорії, визначаються законодавчо. В країнах ЄС при цьому беруться до уваги три критерії:

- сума (валюта) балансу;
- дохід від реалізації;
- чисельність персоналу підприємства.

Існують різні вимоги щодо складання річного звіту малими підприємствами, які мають скорочений баланс. В Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Німеччині, Італії, Люксембурзі та Нідерландах вони можуть не складати річного звіту. В інших державах вимагається його складання. У Португалії малі товариства не складають звіт, якщо вони не є об'єктом обов'язкового аудиту.

Країни Європейського Союзу також розробили свою Європейську систему інтегрованих економічних рахунків (ЄСІЕР), яка є версією СНР ООН, пристосованою до умов організації економіки європейських країн, тобто вона відповідає стандартам і вимогам СНР ООН, але має й свої особливості. Суть цих особливостей полягає насамперед у тому, що ЄСІЕР забезпечує більш повну і чітку інформацію щодо руху продуктів і послуг та доходів за галузями і секторами економіки; більш докладно визначено типи економічних одиниць та підрозділів економіки; для окремих рахунків (продуктів і послуг, виробництва, утворення доходів) передбачає подвійну класифікацію: по галузях і секторах економіки; здійснює класифікацію економічних операцій які забезпечують отримання більш повної інформації щодо деяких потоків і витрат, міжгалузевих зв'язків та ін.; передбачає використання трьох методів обчислення ВВП, хоча не всі європейські країни їх використовують в економічній практиці.

Характерною ознакою ЄСІЕР є використання двох типів економічних одиниць і двох типів групувань економіки: за галузями і за секторами. Аналогічний підхід застосовується і в СНР ООН, проте в ЄСІЕР це розроблено більш змістовно.

Групування за галузями використовують для вивчення процесів виробництва і балансу між ресурсами і використанням продуктів та послуг. Таке групування підкреслює техніко-економічні аспекти виробничих відносин незалежно від

інституційного статусу окремих економічних одиниць.

Групування за секторами економіки здійснюється з метою вивчення потоків доходів і видатків, фінансових активів і пасивів.

Важливими показниками ЄСІЕР є ВВП і ВНД, які використовуються для характеристики та аналізу результатів економічної діяльності як у середині кожної країни, так і на міжнародному рівні. Показник ВНД є основою для визначення розміру фінансових внесків країн – членів ЄС. Для кожної країни його обчислюють, виходячи із обсягу ВВП і сальдо факторних доходів, отриманих від інших країн і переданих іншим країнам.

Бухгалтерський баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його

активи, пасиви та власний капітал на певну дату у грошовому вимірі. Баланс підприємства відображається за такою формулою:  $A = Z + BK$ . У різних країнах є певні особливості групування статей балансу. В країнах ЄС статті активу групуються та розміщуються згори до низу по мірі зростання ліквідності господарських активів.

Характерною особливістю побудови балансу в різних країнах ЄС є порядок розташування в ньому активів, зобов'язань та капіталу підприємства.

Баланс показує фінансове становище компанії на певну дату, відбиваючи наявні ресурси, заборгованість і власний капітал.

Балансовий звіт може бути представлений у горизонтальному (рис. 1) й вертикальному (рис. 2) форматах [6].

Активи	Зобов'язання і капітал
<b>Довгострокові активи</b>	<b>Короткострокові зобов'язання</b>
Будівлі і обладнання	Торговельні кредитори
Знос	Рахунки до оплати
<b>Поточні активи</b>	<b>Капітал</b>
Запаси	Капітал
Дебітори	Вилучення
Готівка	Чистий прибуток
<b>Баланс</b>	<b>Баланс</b>

Рис. 1. Горизонтальна форма балансу

Баланс, складений по горизонтальному формату, являє собою двосторонню таблицю (ліва частина – актив, права частина – пасив). Такий формат застосовують фірми Франції, Німеччини,

Італії, Іспанії й інших країн ЄС. Хоча методичний підхід до складання балансу у всіх країнах однаковий, саме розташування статей може розрізнятися.

<b>Активи</b>
<b>Довгострокові активи</b>
Будівлі і обладнання
Знос
<b>Поточні активи</b>
Запаси
Дебітори
Готівка
<b>Баланс</b>
<b>Зобов'язання і капітал</b>
<b>Короткострокові зобов'язання</b>
Торговельні кредитори
Рахунки до оплати
<b>Капітал</b>
Капітал
Вилучення
Чистий прибуток
<b>Баланс</b>

Рис. 2. Вертикальна форма балансу

В інших країн баланс складається за вертикальною формою, коли статті пасиву йдуть за статтями активу або навпаки. При складанні бухгалтерського балансу у вертикальному форматі статті пасиву віднімаються зі статей активу. При цьому основне балансове рівняння буде представлено в наступному виді:

Власний капітал = Активи – Зобов'язання.

**Висновки.** Таким чином, в країнах ЄС існують суттєві розбіжності у підходах до складання річної

звітності, застосування альтернативних методів оцінювання її статей, обліку нематеріальних активів, витрат на дослідження і розробки, методів відображення гудвілу та інші.

Сучасні міжнародні стандарти фінансової звітності є динамічною системою, яка спрямована на уніфікацію принципів і методів визнання, оцінювання і розкриття інформації у фінансовій звітності на основі зближення зі стандартами світового бухгалтерського обліку, що вимагає постійного наукового осмислення та дослідження.

**ЛІТЕРАТУРА**

1. Блейк Амаг. Європейський бухгалтерський облік / Пер. с англ. – СПб. : Юніт, 1997. – 352 с.
2. Валебнікова Н. В. Вивчення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами // Бухгалтерський облік. – 2008. – № 6.
3. Голов С. С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування / Голов С. С. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 7–13.
4. Горецька Л. Л. Вплив господарської світової глобалізації на розвиток бухгалтерського обліку // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2009. – № 21. – С. 76–84.
5. Горецька Л. Л. Класифікація національних систем бухгалтерського обліку та фактори впливу на їх побудову // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2010. – № 14. – С. 95–110.
6. Кочерга С. В., Пилипенко К. А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – К. – 2005. – 216 с.
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. – 2007. Ч. 1. – 1272 с., Ч. 2. – 1223 с.
8. Мюллер Г., Гернон Х., Мінк С. Облік: міжнародна перспектива : Пер. з англ. – М. : Фінанси і статистика, 1993.
9. Соловійова О. О. Закордонні стандарти обліку й звітності. – М. : Атлантика-През, 2008. – 224 с.
10. Стуков С. А., Стуков Л. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. – М. : Бух. учет, 2008. – 136 с.
11. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Пер. с польск. / Предисл. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 220 с.

*Рецензенти:* Шевчук О. В. – д.політ.н., доцент;  
Пісьмаченко Л. М. – д.держ.упр.

© Тополенко Н. М., Нетовчена О. І., 2011

*Стаття надійшла до редколегії 04.05.2011 р.*