

Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі

В розрізі елементів бухгалтерської професії проведено систематизацію європейських регуляторних інститутів та інституцій. Огляд регуляторної конвергенції в Європейському Союзі свідчить про її комплексну спрямованість на всі елементи професії бухгалтера, окрім професійної освіти та етики. Доведено доцільність оцінки виду регулювання європейської бухгалтерської професії по кожному з її елементів. Так, нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і аудиту на рівні ЄС реалізується через директивне регулювання (Європарламент, Рада ЄС, Єврокомісія, Європейське управління з цінних паперів та ринків) з наглядом з боку професійної спільноти (Федерація європейських бухгалтерів (ФЄБ)). Наука бухгалтерського обліку та вища освітня підготовка характеризуються саморегулюванням (європейські ВНЗ) з державним наглядом (країни-учасниці ЄС). Професійна освіта та етика бухгалтерів саморегулюються професійними організаціями-членами ФЄБ без зовнішнього впливу. На основі порівняльного аналізу європейських директив та національного законодавства з питань звітності та прозорості окреслено напрями євроінтеграційної конвергенції фінансової звітності, спрямовані на спрощення її складання вітчизняними аграрними підприємствами.

Ключові слова: регуляторна конвергенція, бухгалтерська професія, директивне регулювання, саморегулювання, нагляд, проспект, прозорість.

Регуляторная конвергенция бухгалтерской профессии в Европейском Союзе

В разрезе элементов бухгалтерской профессии проведена систематизация европейских регуляторных институций и институтов. Обзор регуляторной конвергенции в Европейском Союзе свидетельствует о ее комплексной направленности на все элементы профессии бухгалтера, кроме профессионального образования и этики. Доказана целесообразность оценки вида регулирования европейской бухгалтерской профессии по каждому из ее элементов. В частности, нормативно-правовое обеспечение бухгалтерского учета и аудита на уровне ЕС реализуется через директивное регулирование (Европарламент, Совет ЕС, Еврокомиссия, Европейское управление по ценным бумагам и рынкам) с наблюдением со стороны профессионального сообщества (Федерация европейских бухгалтеров (ФЕБ)). Наука бухгалтерского учета и высшая образовательная подготовка характеризуются саморегулированием (европейские вузы) с государственным надзором (страны-участницы ЕС). Профессиональное образование и этика бухгалтеров саморегулируются профессиональными организациями-членами ФЕБ без внешнего воздействия. На основе сравнительного анализа европейских директив и национального законодательства по вопросам отчетности и прозрачности обозначены направления евроинтеграционной конвергенции финансовой отчетности, направленные на упрощение ее составления отечественными аграрными предприятиями.

Ключевые слова: регуляторная конвергенция, бухгалтерская профессия, директивное регулирование, саморегулирование, надзор, проспект, прозрачность.

Regulatory Convergence of Accounting Profession in the European Union

In light of the elements of the profession systematization of European institutions and regulatory agencies is developed. Review of regulatory convergence in the European Union shows its comprehensive focus on all elements of the accounting profession, other than professional education and ethics. The expediency of evaluation view of European regulation of the accountancy profession in each of its elements is proved. Thus, the regulatory and legal framework for

accounting and auditing at the EU is implemented through directive regulation (European Parliament, European Council, European Commission, European Securities and Markets Authority) with oversight by the professional community (Federation of European Accountants (FEA)). Science of accounting and higher educational attainment are characterized by self-regulation (European universities) with state supervision (EU members). Vocational education and professional ethics of accountants are self-regulated by members of FEA without external influence. Based on a comparative analysis of European directives and national legislation on accountability and transparency the direction of European integration convergence of financial reporting, aimed at simplifying its composing by domestic agricultural enterprises, are specified.

Keywords: regulatory convergence, accounting profession, directive regulation, self-regulation, supervision, prospectus, transparency.

Постановка проблеми. Наукове дослідження напрямів регулювання бухгалтерської професії в країнах Європейського Союзу пов'язане насамперед з моніторингом виконання зобов'язань, взятих Україною при ратифікації Угоди про партнерство і співробітництво з Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року, зокрема дотримання вимог статті 51 цієї Угоди про приведення у відповідність законодавства у сфері бухгалтерського обліку [15]. Для досягнення відповідності законодавства України правовій системі Європейського Союзу (*acquis communautaire*) Законом України від 18 березня 2004 року № 1629-IV була затверджена Загальнодержавна програма адаптації законодавства, в якій зроблено акцент на прийнятті державами-членами рішення про перехід на застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [7].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми регулювання бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС присвячені наукові розробки

С.Ф. Голова. Автором надано пропозиції щодо адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку до положень *acquis communautaire* ЄС [3]. Інституціональні аспекти регуляторної політики у сфері обліку та звітності досліджував В.М. Жук [5]. Проте вивчення європейських механізмів організації та методології бухгалтерського обліку потребують не тільки актуалізації, але й розширення до меж всієї бухгалтерської професії.

Метою статті є аналіз регуляторної конвергенції інститутів та інституцій бухгалтерської професії в Європі та оцінка видів регулювання кожного з її елементів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження носитиме повний характер, якщо вийти за межі аналізу директивного регулювання організації і методології бухгалтерського обліку і звітності. Вивченню підлягають також формальні інститути у сфері саморегулювання професійної та науково-освітньої діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Європейські регуляторні інститути та інституції в розрізі елементів бухгалтерської професії

Елементи професії	Професійні правила гри на міжнародному рівні
Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і аудиту (організація і методологія)	<ul style="list-style-type: none"> • Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту і Ради про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (19.07.2002 р.); • Регламент Комісії (ЄС) № 1126/2008 про прийняття певних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відповідно до Регламенту (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради (03.11.2008 р.); • Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту і Ради від 26.06.2013 р. «Щодо річної бухгалтерської звітності, консолідованої фінансової звітності та відповідних звітів деяких типів підприємств»; • Директива 2004/109/ЄС Європейського парламенту і Ради від 15.12.2004 р. «Щодо гармонізації вимог до прозорості інформації про емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку»; • Директива 2003/71/ЄС Європейського парламенту і Ради від 04.11.2003 р. «Щодо публікації проспекту у випадках, коли цінні папери пропонуються громадськості або допущені до торгів»; • Стандарт 1 «Забезпечення дотримання вимог стандартів фінансової інформації в Європі» Комітету європейських регуляторів ринків цінних паперів (з 2011 року – ESMA)
Наука бухгалтерського обліку та освітня підготовка	<ul style="list-style-type: none"> • Європейська хартія університетів, Болонська декларація, комюніке; Хартія Європейських університетів з питань безперервної освіти Європейської асоціації університетів; • Стандарти і рекомендації щодо забезпечення якості в Європейському просторі вищої освіти Європейської мережі із забезпечення якості вищої освіти (ENQA)
Професійні бухгалтерські об'єднання	<ul style="list-style-type: none"> • Конституція, Внутрішні правила, Цілі та принципи бухгалтерської професії Федерації європейських бухгалтерів (FEE)

Джерело: систематизовано автором.

Ініціативним органом директивного регулювання бухгалтерського обліку в ЄС є Європейська комісія, яка виносить на розгляд і схвалення Європейським

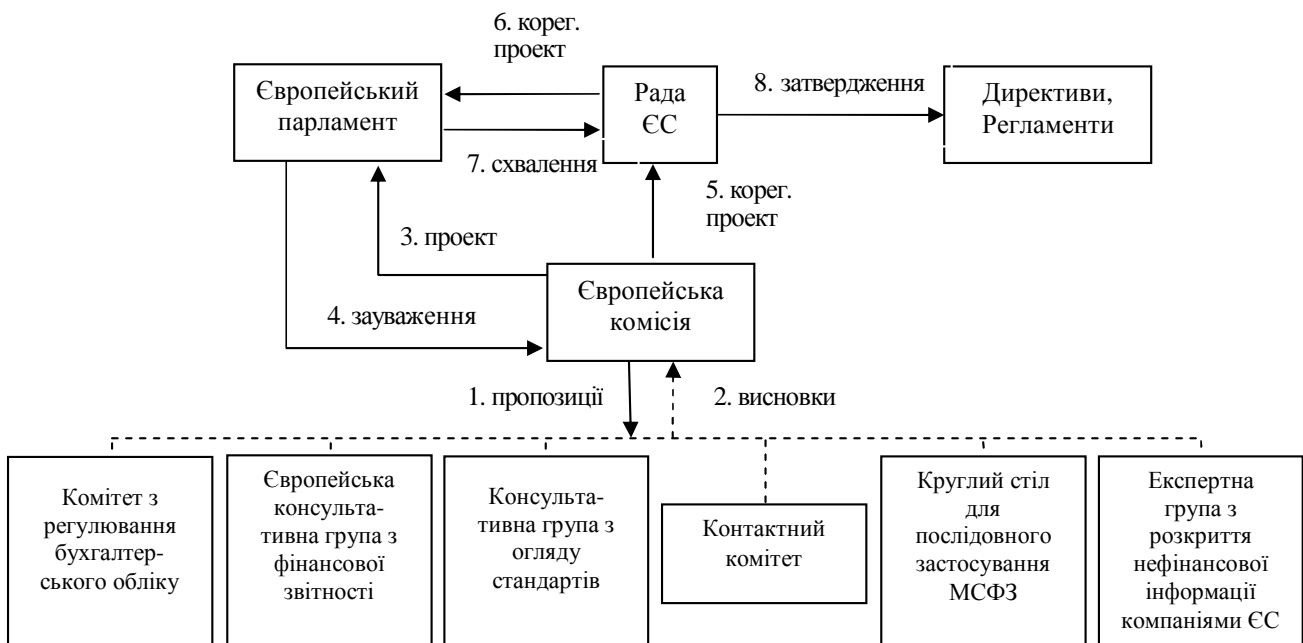
парламентом та затвердження Радою ЄС нові законодавчі акти, підготовлені на базі консультацій з Комітетом з регулювання бухгалтерського обліку і

Бухгалтерський облік

Європейською консультативною групою з фінансової звітності (ARC, EFRAG, – щодо надання висновків за пропозиціями Єврокомісії у прийнятті МСФЗ), Консультативною групою з огляду стандартів (SARG, – щодо вироблення рекомендацій Єврокомісії у процесі схвалення МСФЗ), Контактним комітетом (CC, – щодо внесення змін до Директив), Круглим столом для послідовного застосування МСФЗ, Експертною групою з розкриття нефінансової інформації компаніями ЄС (рис. 1).

Формальними інститутами у сфері бухгалтерського обліку та звітності в ЄС є директиви та регламенти, які обов'язкові до застосування державами-членами, а їх не виконання дає право Єврокомісії передати справу до Європейського суду справедливості для винесення рішення. У

відповідності до Регламенту (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту та Ради від 19 липня 2002 року, починаючи з 1 січня 2005 року, компанії, які регулюються законами держави-учасника та акції яких котируються на фондовій біржі, повинні готувати свої консолідовані звіти згідно з МСФЗ. Крім того, держави-учасники можуть дозволити чи вимагати від цих компаній готувати свої щорічні звіти згідно з МСФЗ, а від інших форм господарювання – готувати свої консолідовані і/чи щорічні звіти згідно з МСФЗ (ст. 4, 5) [23]. На виконання цього регламенту Європейська комісія своїм Регламентом № 1126/2008 від 3 листопада 2008 року ухвалила до застосування 58 МСФЗ (у тому числі 29 МСБО, 8 МСФЗ, 10 Тлумачень КТМФЗ та 11 ПКТ) [16].



Джерело: розроблено автором на основі [25].

Рис. 1. Схема директивного регулювання бухгалтерського обліку в ЄС як елемента бухгалтерської професії

Базовим регуляторним актом ЄС у сфері бухгалтерського обліку визнана Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту і Ради від 26 червня 2013 року «Щодо річної бухгалтерської звітності, консолідованої фінансової звітності та відповідних звітів деяких типів підприємств [19], аналіз якої доцільно провести шляхом її порівняння з національним господарським і податковим законодавством та П(С)БО. У свій час такий аналіз провів С.Ф. Голов [3], проте сьогодні він потребує актуалізації з огляду на зміну правового поля та галузеву специфіку.

Директива 2013/34/ЄС містить критерії розподілу підприємств і груп на види за обсягом діяльності для цілей складання звітності; встановлює загальні принципи фінансової звітності і методи оцінки об'єктів обліку; визначає порядок розкриття і відповідальності за інформацію у фінансовій

звітності, управлінському звіті, звіті про корпоративне управління; встановлює обсяг і вимоги до консолідованої фінансової звітності та консолідованого управлінського звіту, методи і винятки з консолідації; містить вимоги до оприлюднення звітності, підходи до спрощення звітності; встановлює правила подання звітності щодо платежів до державного бюджету. Директивою встановлено три форми фінансової звітності у складі балансу, звіту про прибутки і збитки, приміток до звітності порівняно з п'ятьма формами, передбаченими П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] і наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року № 302 [13]. Держави-члени можуть вимагати від підприємств, які не є суб'єктами малого підприємництва, включати й інші звіти у річну

фінансову звітність додатково до тих, що визначені Директивою (п. 1 ст. 4).

Директива не передбачає складання проміжної фінансової звітності, на відміну від П(С)БО 1, яким регламентована проміжна (місячна, квартальна) звітність (п. 1 розд. 2). Натомість Директивою регламентовано дві форми балансу (горизонтальний (додаток III) і вертикальний (додаток IV) та дві форми звіту про прибутки і збитки (за характером витрат (додаток V) та за функціями витрат (додаток VI)). Горизонтальному балансу та звіту про прибутки і збитки за функціями витрат відповідають баланс (звіт про фінансовий стан) та звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) відповідно до П(С)БО 1.

Порівняння балансів свідчить, що незважаючи на несуттєві відмінності у назвах і послідовності розкриття статей, все ж звертає на себе увагу відсутність у директивному балансі низки показників: відстрочені податкові активи та зобов'язання; необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття і пов'язані з ними зобов'язання; вилучений капітал (табл. 2). Проте п. 3 ст. 9 Директиви дає можливість державам-членам ЄС адаптувати формат, номенклатуру і термінологію статей балансу і звіту про прибутки і збитки під специфіку конкретної галузі економіки. Зокрема, в аграрному секторі ключовими інформативними статтями є «Довгострокові біологічні активи», «Поточні біологічні активи», «Цільове фінансування», які відсутні у встановленій Директивою формі балансу.

Таблиця 2

Порівняння горизонтального балансу Директиви 2013/34/ЄС (додаток III) та балансу (звіту про фінансовий стан) П(С)БО 1

П(С)БО 1		Директива 2013/34/ЄС
Актив	Код	Активи
I. Необоротні активи		C. Основні засоби
Нематеріальні активи	1000	I. Нематеріальні активи (1. Витрати на дослідження і розробки, 2. Концесії, патенти, ліцензії, товарні знаки та подібні права, 3. Придбаний гудвіл, 4. Авансові платежі)
первісна вартість	1001	
накопичена амортизація	1002	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	C. II. Матеріальні активи (4. Авансові платежі та матеріальні активи в процесі будівництва)
Основні засоби	1010	C. II. Матеріальні активи (1. Земля та будівлі, 2. Машини та обладнання, 3. Інше обладнання та інвентар, інструменти та обладнання)
первісна вартість	1011	
знос	1012	
Інвестиційна нерухомість	1015	C. III. Фінансові активи (5. Інвестиції, утримувані в якості основних засобів)
Довгострокові біологічні активи	1020	–
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	C. III. Фінансові активи (1. Акції дочірніх підприємств, 2. Позики дочірнім підприємствам, 3. Частки участі в капіталі, 4. Позики підприємствам, пов'язаним часткою участі в капіталі, 6. Інші позики)
інші фінансові інвестиції	1035	
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	D. II. Дебіторська заборгованість (суми, що підлягають погашенню більш, ніж через 1 рік)
Відстрочені податкові активи	1045	–
Інші необоротні активи	1090	–
Усього за розділом I	1095	–
II. Оборотні активи		D. Оборотні активи
Запаси	1100	I. Запаси (1. Сировина та витратні матеріали, 2. Незавершене виробництво, 3. Готова продукція і товари для перепродажу, 4. Авансові платежі)
Поточні біологічні активи	1110	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	D. II. Дебіторська заборгованість (1. Заборгованість покупців і замовників, 2. Заборгованість дочірніх підприємств, 3. Заборгованість підприємств, пов'язаних часткою участі в капіталі, 4. Інша дебіторська заборгованість, 5. Підписний, оголошений, але неоплачений капітал)
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	
з бюджетом	1135	
у тому числі з податку на прибуток	1136	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	
Поточні фінансові інвестиції	1160	D. III. Інвестиції (1. Акції дочірніх підприємств, 2. Власні акції, 3. Інші інвестиції)
Гроші та їх еквіваленти	1165	D. IV. Грошові кошти в банку та в касі
Витрати майбутніх періодів	1170	E. Передплата та нараховані доходи
Інші оборотні активи	1190	–
Усього за розділом II	1195	–
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	–
Баланс	1300	–

Пасив		Капітал, резерви і зобов'язання	
I. Власний капітал		А. Капітал і резерви	
Зареєстрований капітал	1400	А. I. Підписний капітал	
Капітал у дооцінках	1405	А. III. Резерв переоцінки	
Додатковий капітал	1410	А. II. Емісійний дохід	
Резервний капітал	1415	А. IV. Резерви (1. Обов'язковий резерв, 2. Резерв власних акцій, 3. Резерви, передбачені установчими документами, 4. Інші резерви (в т. ч. резерв змін справедливої вартості)	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	А. V. Прибуток або збиток минулих років А. VI. Прибуток або збиток за звітний рік	
Неоплачений капітал	1425	–	
Вилучений капітал	1430	–	
Усього за розділом I	1495	–	
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		С. Кредиторська заборгованість	
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	–	
Довгострокові кредити банків	1510	(суми, що підлягають сплаті більш, ніж через 1 рік)	
Інші довгострокові зобов'язання	1515	В. Забезпечення майбутніх витрат і платежів (1. Забезпечення пенсійних відрахувань і аналогічних зобов'язань, 2. Забезпечення сплати податків, 3. Інші забезпечення)	
Довгострокові забезпечення	1520	–	
Цільове фінансування	1525	–	
Усього за розділом II	1595	–	
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		С. Кредиторська заборгованість	
Короткострокові кредити банків	1600	(1. Незабезпечені зобов'язання, конвертовані зобов'язання, 2. Заборгованість перед кредитними установами, 3. Отримані авансові платежі, 4. Кредиторська заборгованість перед постачальниками, 5. Векселі до сплати, 6. Заборгованість перед дочірніми підприємствами, 7. Заборгованість перед підприємствами, пов'язаними частково участі в капіталі, 8. Інша кредиторська заборгованість (включаючи податки та соціальне забезпечення)	
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	1610	–	
розрахунками з бюджетом	1615	–	
у тому числі з податку на прибуток	1620	–	
розрахунками зі страхування	1621	–	
розрахунками з оплати праці	1625	–	
розрахунками з оплати праці	1630	–	
Поточні забезпечення	1660	В. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	
Доходи майбутніх періодів	1665	D. Нарахування та доходи майбутніх періодів	
Інші поточні зобов'язання	1690	–	
Усього за розділом III	1695	–	
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		–	
Баланс	1900	–	

Джерело: розроблено автором на основі [19, 9].

Аналіз звіту про прибутки і збитки за функціями витрат та звіту про фінансові результати вказує на відсутність у директивному звіті статей інших операційних витрат, фінансового результату від операційної діяльності, інших доходів, втрат від участі в капіталі, фінансового результату до оподаткування (табл. 3). Крім того, у П(С)БО 1

передбачені додаткові статті фінансової звітності, які відсутні в директивному звіті про прибутки і збитки, проте є важливими для аграрного сектору: «Дохід (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», «Дохід (витрати) від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю».

**Порівняння звіту про прибутки і збитки за функціями витрат Директиви 2013/34/ЄС (додаток VI)
та звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) П(С)БО 1**

П(С)БО 1		Директива 2013/34/ЄС
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ		
Стаття	Код	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1. Чистий оборот
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	2. Собівартість реалізованої продукції (включаючи коригування вартості)
Валовий: Прибуток	2090	3. Валовий прибуток або збиток
Збиток	2095	
Інші операційні доходи	2120	6. Інші операційні доходи
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	–
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	–
Адміністративні витрати	2130	5. Адміністративні витрати (включаючи коригування вартості)
Витрати на збут	2150	4. Комерційні витрати (включаючи коригування вартості)
Інші операційні витрати	2180	–
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	–
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	–
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	–
збиток	2195	–
Дохід від участі в капіталі	2200	7. Доходи від участі в капіталі
Інші фінансові доходи	2220	8. Доходи від інших інвестицій і позик 9. Інші відсотки до отримання та аналогічні доходи
Інші доходи	2240	–
Фінансові витрати	2250	11. Відсотки до виплати і аналогічні витрати
Втрати від участі в капіталі	2255	–
Інші витрати	2270	10. Коригування вартості фінансових активів та інвестицій
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	–
збиток	2295	–
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	12. Податок на прибуток або збиток
–		13. Прибуток або збиток після оподаткування 14. Інші податки, не відображені у пунктах 1-13
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	–
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	15. Прибуток або збиток за поточний рік
збиток	2355	

Джерело: розроблено автором на основі [19, 9].

Порівняння приміток до звітності Директиви 2013/34/ЄС (глава 4) та вітчизняних приміток до річної фінансової звітності, свідчить, про те, що на противагу чітким формам, визначеним наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року № 302, до всіх підприємств держав-членів ЄС висуваються мінімальні вимоги розкриття інформації та додаткові – до суб'єктів середнього і великого

підприємства, організацій громадського інтересу (табл. 4).

Директивою 2013/34/ЄС також встановлено низку можливостей для складання скороченої звітності для різних видів підприємств, що особливо важливо для малих і середніх форм господарювання в аграрному секторі.

**Порівняння приміток до звітності Директиви 2013/34/ЄС (ст. 16)
та приміток до річної фінансової звітності (наказ Мінфіну України № 302)**

Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302		Директива 2013/34/ЄС
Розділ	Код	
I. Нематеріальні активи	010-090	(а) прийнята облікова політика;
II. Основні засоби	100-260	(б) якщо основні засоби відображені за
III. Капітальні інвестиції	280-340	переоціненою вартістю, слід відобразити:
IV. Фінансові інвестиції	350-420	(I) зміни резерву переоцінки протягом поточного
V. Доходи і витрати	440-630	року;
VI. Грошові кошти	640-690	(II) балансову вартість, яка була б показана, якби
VII. Забезпечення і резерви	710-780	основні засоби не були переоцінені;
VIII. Запаси	800-920	(с) якщо фінансові інструменти та / або активи інші,
IX. Дебіторська заборгованість	940-950	ніж фінансові інструменти, оцінюються за
X. Нестачі і втрати від псування цінностей	960-980	справедливою вартістю, слід відобразити:
XI. Будівельні контракти	1110-1160	(I) основні допущення, що лежать в основі моделей і
XII. Податок на прибуток	1210-1253	методів оцінки за справедливою вартістю;
XIII. Використання амортизаційних відрахувань	1300-1317	(II) для кожної категорії фінансових інструментів
XIV. Біологічні активи	1410-1430	або активів, інших, ніж фінансові інструменти, -
		справедливу вартість і її зміни;
		(III) для кожного класу похідного фінансового
		інструменту, - інформацію про величину і характер
		інструментів;
		(IV) таблицю, що показує зміни резервів
		справедливої вартості протягом поточного року;
		(d) загальна сума фінансових зобов'язань, гарантій і
		умовних зобов'язань, які не включені в баланс;
		(e) суми авансів і кредитів, наданих членам
		адміністративних, управлінських і контролюючих
		органів;
		(f) величина і характер окремих статей доходів або
		витрат, які показують значне збільшення або
		зменшення;
		(g) позикові кошти, що підлягають поверненню
		компанією більш ніж через п'ять років, а також вся
		заборгованість, забезпечена цінними паперами;
		(h) середня чисельність працівників протягом
		поточного року
XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	1500-1540	

Джерело: розроблено автором на основі [19, 13].

Перше скорочення звітності (п. 1 ст. 14 Директиви) дає можливість малим підприємствам, які протягом двох послідовних років не виходили за межі двох із трьох критеріїв (валюта балансу – 4,0 млн. євро, чистий оборот (дохід від реалізації продукції (надання послуг) за вирахуванням торговельних знижок, податку на додану вартість та інших податків з обороту) – 8,0 млн. євро, середньооблікова чисельність працівників – 50 осіб), складати скорочений баланс, який містить статті, пронумеровані літерами та римськими цифрами в додатках III і IV Директиви та окреме відображення дебіторської і кредиторської заборгованості. Відповідно до п. 2 ст. 16 держави-члени ЄС можуть дозволити таким підприємствам представляти скорочені примітки до звітності, в яких розкривається лише інформація про різні об'єкти основних засобів (покупна ціна (вартість виробництва, справедлива чи переоцінена вартість) на початок і кінець поточного року; надходження, вибуття і трансфери протягом поточного року; накопичене значення коригування вартості на початок і кінець поточного року і його зміни протягом року; коригування вартості, нараховане у поточному році; сума капіталізованих протягом року відсотків); назва та юридична адреса

підприємства, яке складає консолідовану фінансову звітність; характер, фінансово-господарська мета і фінансовий вплив суттєвих угод підприємства, які не включені в баланс; характер і фінансовий ефект від істотних подій, що виникають після звітної дати, які не відображені в звіті про прибутки та збитки або бухгалтерському балансі; характер і суми угод з пов'язаними сторонами. За вітчизняними критеріями до суб'єктів малого підприємництва відносяться ті, в яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід не перевищує 10 млн. євро (ст. 55 ГКУ) [4].

Друге скорочення звітності (п. 2 ст. 14 Директиви) дає можливість малим і середнім підприємствам (ті, які протягом двох послідовних років не виходили за межі двох із трьох критеріїв (валюта балансу – 20,0 млн. євро, чистий оборот – 40,0 млн. євро, середньооблікова чисельність працівників – 250 осіб), складати звіт про прибутки і збитки, в якому низка статей об'єднана в одну – «Валовий прибуток або збиток». За вітчизняними критеріями до суб'єктів середнього підприємництва відносяться ті, в яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) знаходиться в межах 50-250 осіб, а річний дохід складає 10-50 млн. євро.

Третє скорочення складання звітності передбачено статтею 36 Директиви і стосується суб'єктів мікропідприємництва, які відповідають умові, що вони протягом двох послідовних років не перевищують двох із трьох критеріїв: валюта балансу – 350 тис. євро, чистий оборот – 700 тис. євро, середня чисельність працівників – 10 осіб. Держави-члени ЄС можуть звільняти мікропідприємства від деяких зобов'язань: відображати статті балансу «Передплата та нараховані доходи» і «Нарахування та доходи майбутніх періодів»; брати до уваги всі доходи і витрати, які стосуються поточного року за умови, що цей факт розкривається в примітках або після статей балансу; готувати примітки за умови, що загальна сума фінансових зобов'язань, гарантій і умовних зобов'язань, які не включені в баланс, та суми авансів і кредитів, наданих членам адміністративних, управлінських і контролюючих органів, інформація про викуп власних акцій (причини, кількість, номінальна (балансова) вартість) розкриваються після статей балансу; готувати управлінський звіт за умови, що інформація про викуп власних акцій розкрита в примітках або після статей балансу; щорічно публікувати звітність за умови, що вона належним чином подана відповідно до національного законодавства. Держави-члени ЄС можуть дозволити цим суб'єктам складати скорочений баланс, який містить статті, пронумеровані літерами в додатках III і IV Директиви та складати скорочений звіт про прибутки і збитки, в якому відображаються лише зведені показники: чистий оборот, інший дохід, вартість сировини і витратних матеріалів, витрати на персонал, коригування вартості, інші виплати, податки, прибуток або збиток. Водночас вітчизняним

законодавством встановлені інші критерії суб'єктів мікропідприємництва: річний дохід не повинен перевищувати 2 млн. євро, середня кількість працівників – не більше 10 осіб. Вітчизняні суб'єкти мікро- та малого підприємництва можуть подавати або Звіт суб'єкта малого підприємництва за П(С)БО або МСФЗ у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м), або Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (ф. № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-мс), за умови, що розмір доходів платника податку на прибуток кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн. грн., а для платників єдиного податку – якщо середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб та обсяг річного доходу не перевищує 5 млн. грн. (п. 154.6 ст. 154 розд. III і п. 291.4 ст. 291 гл. 1 розд. XIV ПКУ [14], додаток 1, 2 П(С)БО 25) [10].

Виходячи з проведеного аналізу, можна запропонувати напрями конвергенції вимог П(С)БО 1 та Директиви 2013/34/ЄС шляхом відкидання податкових умов, застосування критеріїв для скорочення звітності різних форм господарювання (в тому числі в аграрному секторі), встановлених статтями 3, 14 (п. 1, 2), 16 (п. 2), 36 Директиви, і збереження суб'єктам мікропідприємництва можливості подання Фінансового звіту у складі Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м), додавання до Фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва скорочених приміток, обмеження звітності суб'єктів середнього підприємництва трьома формами: Баланс (ф. №1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м), Примітки до річної фінансової звітності (ф. №5) (табл. 5).

Таблиця 5

Напрями євроінтеграційної конвергенції фінансової звітності, спрямовані на спрощення її складання вітчизняними аграрними підприємствами

Критерії (не перевищення протягом поточного і попереднього фінансового року двох із трьох критеріїв)	ЄС	Україна	Конвергенція
Суб'єкти мікропідприємництва (валюта балансу 350 тис. євро, чистий оборот 700 тис. євро, середня чисельність працівників 10 осіб)	Скорочений баланс, скорочений звіт про прибутки і збитки	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м)	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м)
Суб'єкти малого підприємництва (підсумок балансу – 4 млн. євро, чистий оборот – 8 млн. євро, середня чисельність працівників – 50 осіб)	Скорочений баланс, скорочений звіт про прибутки і збитки, скорочені примітки	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м)	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м), скорочені примітки (п. 2 ст. 16 Директиви 2013/34/ЄС)
Суб'єкти середнього підприємництва (підсумок балансу – 20 млн. євро, чистий оборот – 40 млн. євро, середня чисельність працівників – 250 осіб)	Баланс, скорочений звіт про прибутки і збитки, примітки	Повна звітність	Баланс (ф. №1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м), Примітки до річної фінансової звітності (ф. №5)

Джерело: запропоновано автором.

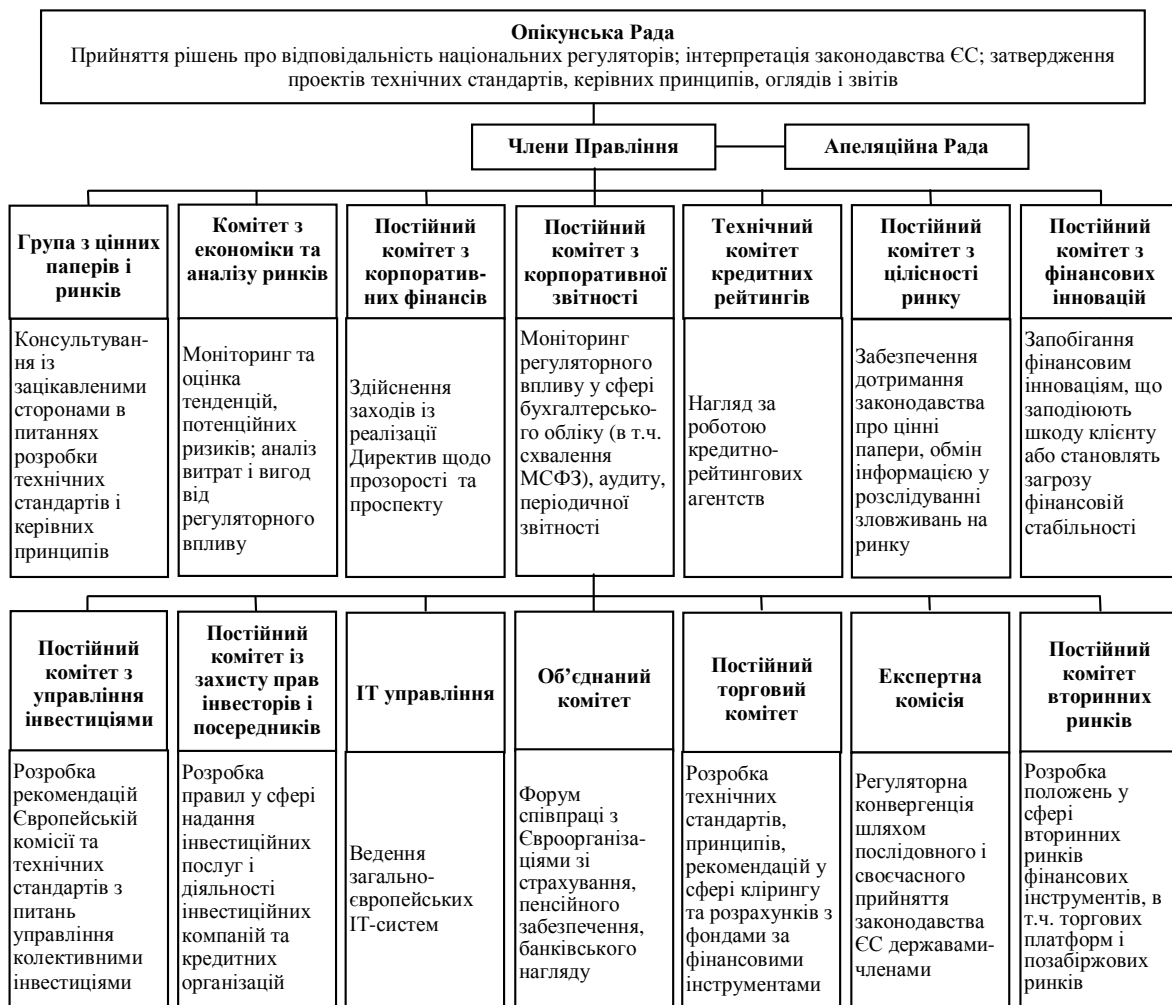
Щодо порівняння національного законодавства (Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» [6], П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9], П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [11], П(С)БО 12 «Фінансові

Бухгалтерський облік

інвестиції [12]) з положеннями Директиви 2013/34/ЄС у сфері консолідації звітності, слід відмітити більш суттєві розбіжності. Зокрема, ширшими є вимоги, встановлені Директивою у питаннях зобов'язань складати консолідовану фінансову звітність (ст. 22), звільнень материнського підприємства від складання звітності (п. 1-5, 8 ст. 23), не включення підприємства в консолідовану звітність (п. 9, 10 ст. 23). В той час як П(С)БО 1 встановлено п'ять форм консолідованої звітності (додаток 2), Директивою передбачено три з дозволем державам-членам вимагати включення додаткових звітів (п. 1 ст. 4). Суттєво відрізняються вимоги до змісту приміток до звітності (п. 2 розд. 3 П(С)БО 2 та ст. 28 Директиви). У вітчизняному законодавстві відсутні методи об'єднання бізнесу в рамках групи, пропорційної консолідації та вимоги підготовки консолідованого управлінського звіту (ст. 25, 26, 29 Директиви). Загалом можна стверджувати, що Директива 2013/34/ЄС є зведеним набором детальних правил, скерованих на застосування МСФЗ, тоді як національні стандарти бухгалтерського обліку, відповідні методичні рекомендації розкривають окремі питання і далеко не враховують всі можливі підходи обліково-звітної практики, потребуючи динамічних змін і доповнень.

Іншою складовою директивного регулювання, яка має вплив на організацію та методологію бухгалтерського обліку і звітності в ЄС, є функціонування Європейського управління з цінних паперів та ринків (ЄУЦПР, ESMA, м. Париж, з 2011 року). Цей орган прийшов на зміну Комітету європейських регуляторів ринків цінних паперів (КЄРПЦП, CESR, з 2001 року) для забезпечення цілісності, прозорості, ефективності та впорядкування ринків цінних паперів; посилення захисту інвесторів шляхом ефективного регулювання і нагляду; забезпечення конкурентних умов для постачальників фінансових послуг. Хоча ЄУЦПР – це незалежний регулятор, проте він підзвітний перед Європейським парламентом, Радою ЄС та Європейською комісією за свою роботу на чотирьох рівнях: технічні консультації при підготовці Директив і Регламентів (рівень 1), розробка підзаконних актів (рівень 2), розробка керівних принципів і рекомендацій в рамках Європейської системи фінансового нагляду (рівень 3), проведення розслідувань відповідно до Регламенту ЄУЦПР (рівень 4). Проекти положень ЄУЦПР розробляються відповідними комітетами та затверджуються Опікунською Радою (рис. 2).



Джерело: розроблено автором на основі [20].

Рис. 2. Організаційно-функціональна структура Європейського управління з цінних паперів та ринків

Основні формальні інститути у сфері регулювання фінансової звітності та ринку цінних паперів були затверджені попередником ЄУЦПР – Комітетом європейських регуляторів ринків цінних паперів (ЄСРРЦП). Це стандарт 1 «Забезпечення дотримання вимог стандартів фінансової інформації в Європі» (березень 2003 року) та стандарт 2 «Координація

правозастосовної діяльності» (квітень 2004 року), що встановлюють механізм нагляду за дотриманням стандартів підготовки та оприлюднення звітної інформації (таких як МСФЗ) і порядок координації дій регуляторів ринків цінних паперів держав-членів ЄС. Більш детально зупинимось на принципах, викладених у стандарті 1 (табл. 6).

Таблиця 6

Принципи регулювання фінансової звітності та ринків цінних паперів ЄС (стандарт 1 ЄСРРЦП)

№ п/п	Основні положення
1	2
В. Поняття забезпечення дотримання вимог	
1.	Метою забезпечення дотримання вимог стандартів фінансової інформації, наданої емітентами цінних паперів, є захист інвесторів і пропагування довіри до ринку шляхом сприяння прозорості фінансової інформації, що використовується в процесі прийняття інвестиційних рішень
2.	Забезпечення дотримання вимог може бути визначене як моніторинг відповідності фінансової інформації прийнятій концептуальній основі звітності та вжиття відповідних заходів у випадках виявлення порушення вимог. Концептуальна основа звітності включає стандарти обліку та розкриття інформації, прийняті в ЄС
С. Регулятори	
3.	Компетентні незалежні адміністративні органи, створені державами-членами, повинні нести кінцеву відповідальність за забезпечення дотримання вимог підготовки емітентами фінансової інформації у відповідності з концептуальною основою звітності
4.	Інші регулятори можуть забезпечувати дотримання вимог від імені компетентних незалежних адміністративних органів за умови, що ці регулятори перебувають під контролем і відповідальні перед незалежними адміністративними органами
5.	Незалежно від того, хто виконує функцію забезпечення дотримання вимог, цей регулятор повинен дотримуватись стандартів, затверджених ЄСРРЦП
6.	Компетентні незалежні адміністративні органи, які наділені необхідними повноваженнями і володіють достатніми ресурсами, повинні бути незалежними від уряду та учасників ринку
7.	Необхідні повноваження, якими можуть бути наділені органи, що діють від імені компетентного незалежного адміністративного органу, повинні принаймні включати можливість здійснювати моніторинг фінансової інформації, вимагати додаткової інформації від емітентів та аудиторів, вживати заходи для забезпечення дотримання вимог
8.	Компетентні незалежні адміністративні органи повинні нести відповідальність за створення належних умов для забезпечення дотримання вимог у відповідності з викладеними принципами
Д. Емітенти і документи	
9.	Визначені стандартами принципи повинні застосовуватися до фінансової інформації, представленої емітентами, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку, або до емітентів, які подали заявки на допуск до торгів своїх цінних паперів на регульованому ринку
10.	Визначені стандартом принципи повинні застосовуватися до фінансової інформації, яка розкривається у всіх узгоджених документах, включаючи річну та проміжну фінансову звітність і звіти, підготовлені на індивідуальній та консолідованій основі; проспекти та аналогічні документи
Е. Методи забезпечення дотримання вимог	
11.	Наступна перевірка дотримання вимог підготовки фінансової інформації, іншої, ніж проспекти, є нормальною процедурою, навіть, якщо попередня перевірка не виключена
12.	Попередня перевірка проспектів є нормальною процедурою, визначеною Директивами ЄС, які також регламентують характер такої перевірки. Наступна перевірка дотримання вимог підготовки фінансової інформації проспектів є можливою як додатковий захід
13.	Забезпечення дотримання вимог підготовки всієї фінансової інформації, як правило, базується на відборі емітентів і документів для аналізу. Переважаючими моделями відбору фінансової інформації в цілях забезпечення дотримання вимог є змішані моделі, які ґрунтуються на оцінці ризику в поєднанні з вибірковим та/або ротаційним підходами
14.	Хоча техніка змішаного відбору, що поєднує випадковий відбір та ротації, вважається перехідним рівнем, така модель повинна бути розроблена, щоб забезпечити адекватний ступінь не виявлення порушень
15.	Методи відбору інформації для забезпечення дотримання вимог охоплюють широкий спектр можливих процедур перевірки, починаючи від суто формального огляду до глибокої перевірки характеру інформації. Рівень ризику, як правило, повинен визначатись інтенсивністю огляду, що проводиться регуляторами. Вид документа, що перевіряється, і рівень інформації про емітента також повинні бути взяті до уваги

1	2
16.	У випадках виявлення суттєвих перекручень фінансової інформації регулятори повинні вжити відповідних заходів для досягнення адекватного розкриття інформації та, за необхідності, здійснення публічного корегування викривлень у відповідності до концептуальної основи звітності. Несуттєві відхилення від концептуальної основи, як правило, не супроводжуються публічними корегуваннями, навіть якщо зазвичай вони потребують вжиття відповідних заходів. Суттєвість викривлень повинна визначатися відповідною концептуальною основою звітності
17.	Міри, прийняті регуляторами, повинні відрізнятися від санкцій, введених національним законодавством. Метою прийняття необхідних мір є поліпшення цілісності ринку та надання впевненості
18.	Прийняті міри (вжиті заходи) повинні бути ефективними, своєчасно прийнятими та мати вплив, пропорційний виявленим порушенням
19.	У випадках виявлення подібних порушень повинен бути розроблений узгоджений стратегічний план заходів, на основі якого можуть бути застосовані подібні заходи
Г. Координація в забезпеченні дотримання вимог	
20.	Для забезпечення гармонізації правозастосовної практики та з метою послідовного підходу регуляторів до використання МСФЗ повинна здійснюватись конвергенція в прийнятті попередніх та наступних рішень регуляторів або делегованих органів. Суттєві спірні питання у сфері бухгалтерського обліку повинні доводитись до органів, відповідальних за затвердження стандартів і тлумачень. Регулятори ринків цінних паперів не видають керівництв з питань застосування МСФЗ*
Н. Звітність	
21.	Регулятори ринків цінних паперів повинні періодично звітувати перед громадськістю про свою діяльність. Як мінімум вони повинні надавати інформацію про затверджену ними регуляторну політику та рішення, прийняті у сфері бухгалтерського обліку та звітності

* – *Норми координації роботи регуляторів ринків цінних паперів викладені в стандарті 2 КСРРЦП «Координація правозастосовної діяльності».*

Джерело: [24].

В процесі своєї діяльності підрозділи ЄУЦПР, зокрема Постійний комітет з корпоративних фінансів, спрямовують свої зусилля на вдосконалення та дотримання учасниками ринків цінних паперів таких формальних інститутів як Директива 2004/109/ЄС Європейського парламенту і Ради від 15 грудня 2004 року «Щодо гармонізації вимог до прозорості інформації про емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку» та Директива 2003/71/ЄС Європейського парламенту і Ради від 04 листопада 2003 року «Щодо публікації проспекту у випадках, коли цінні папери пропонуються громадськості або допущені до торгів». Перша встановлює вимоги до розкриття інформації у проміжних (піврічних) фінансовому та управлінському звітах, річному фінансовому звіті; порядок розкриття інформації великими холдинговими компаніями та емітентами, акції та боргові цінні папери яких допущені до торгів на регульованих ринках держав-членів ЄС; механізм державного контролю та доступу до інформації, що регулюється, шляхом її оприлюднення у мережі Інтернет; повноваження регулюючих органів по відношенню до аудиторів, власників цінних паперів (фінансових інструментів), емітентів та інших підконтрольних суб'єктів [18]. Друга визначає порядок складання, затвердження та розповсюдження проспектів суб'єктами, які пропонують свої цінні папери для торгівлі на регульованих ринках держав-членів ЄС. Зокрема, Директивою визначені обов'язки публікації проспекту; випадки звільнення від необхідності підготовки і оприлюднення проспекту; порядок затвердження і публікації проспекту, термін його дії; механізм взаємного визнання проспектів, схвалених регуляторами різних держав-членів ЄС; повноваження адміністративних органів по

відношенню до емітентів цінних паперів, учасників торгів, аудиторів і керівництва емітента; зміст проспекту (резюме, реєстраційний документ, примітка про ціні папери, коротка записка) [17].

Іншою складовою регулювання бухгалтерської професії в Європейському Союзі є саморегульовна діяльність, здійснювана Федерацією європейських бухгалтерів (ФЄБ, FEE, м. Брюссель). Членами ФЄБ є 45 інститутів професійних бухгалтерів і аудиторів із 33-х країн, у тому числі з 28-ми держав-членів ЄС та Ісландії, Ізраїлю, Монако, Норвегії, Швейцарії. Це понад 700 тис. бухгалтерів, які працюють на різних посадах у громадській практиці, малих і великих бухгалтерських фірмах, підприємствах різних розмірів, уряді, освітніх закладах (рис. 3).

Головними формальними інститутами, якими керуються інституції ФЄБ є Конституція ФЄБ, Внутрішні правила (доступні лише бухгалтерським організаціям-членам) і Цілі та принципи бухгалтерської професії (табл. 7).

Конституцією ФЄБ визначено категорії членів-професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, їх права і обов'язки. Повними членами є організації, які відповідають всім вимогам членства, асоційовані – прагнуть повного членства, члени-кореспонденти – не зацікавлені в повному чи асоційованому членстві. Члени ФЄБ мають право приймати участь в роботі Федерації та можуть бути виключені з неї за несплату членських внесків або за нанесення шкоди репутації бухгалтерської професії (ст. 7, 9, 11 Конституції) [22].

Подальшому дослідженню підлягають інститути у сфері саморегулювання наукової та освітньої діяльності в європейському регіоні, яке отримало назву Болонського процесу і є базовою основою не тільки академічної, але і професійної освіти бухгалтерів (табл. 8).



Джерело: розроблено автором на основі [21].

Рис. 3. Організаційно-функціональна структура Федерації європейських бухгалтерів

Цінності та принципи бухгалтерської професії

№ п/п	Назва і характеристика цінностей і принципів
1.	Цілісність: бути чесним і правдивим у професійних і ділових відносинах; не надавати інформацію, яка містить суттєві викривлення, вводить в оману або представлена необачно
2.	Незалежність: при наданні послуг з надання впевненості до членів команди з надання послуг і, за необхідності, до мережових фірм ставиться вимога бути незалежними від своїх клієнтів, що дозволяє проявлятися доброчесності, об'єктивності та професійному скептицизму
3.	Професійна поведінка: обов'язково дотримуватись відповідних законів і правил; уникати дій, які можуть дискредитувати професію; не знеславлювати професію шляхом перебільшення маркетингових заходів, самореклами або зневажливих посилань на роботу інших представників професії
4.	Об'єктивність: не бути упередженим; через конфлікт інтересів не йти на компроміс або здійснювати професійні чи ділові судження і, таким чином, уникати ситуацій, які порушують об'єктивність
5.	Конфіденційність: не розголошувати інформацію, отриману в процесі професійних або ділових відносин третім особам без належних та спеціальних на те повноважень; не використовувати таку інформацію в особистих цілях та для третіх осіб
6.	Компетентність і добросовісність: надавати професійні послуги на основі сучасного рівня практики, законодавства та методів; діяти старанно у відповідності з прийнятими стандартами; постійно підтримувати професійні знання та навички

Джерело: [26].

Етапи приведення національних систем науки і освіти в країнах ЄС до єдиних критеріїв і стандартів

№ п/п	Основні положення
1.	Велика хартія університетів (Magna Charta Universitatum) (18.09.1988 р., м. Болонья): формулювання принципів моральності та інтелектуальної незалежності дослідницької та викладацької діяльності, неподільності та свободи викладацької та дослідницької роботи, європейського гуманізму в університетах
2.	Конвенція про визнання кваліфікацій, що стосуються вищої освіти в Європейському регіоні (11.04.1997 р., м. Лісабон): затвердження основних принципів оцінки кваліфікацій; схвалення механізму взаємного визнання періодів навчання, кваліфікацій вищої освіти та кваліфікацій, які дають доступ до вищої освіти; заснування Комітету Конвенції про визнання кваліфікацій вищої освіти в Європейському регіоні
3.	Декларація щодо узгодження структури системи вищої освіти в Європі (25.05.1998 р., м. Париж): початок переходу на двоступеневу структуру вищої освіти (бакалавр, магістр); запровадження Європейської системи трансферу оцінок (ECTS – European Credit Transfer and Accumulation System); пошук можливостей для визнання дипломів і вчених ступенів
БОЛОНСЬКИЙ ПРОЦЕС	
4.	Болонська декларація (19.06.1999 р., м. Болонья): введення додипломного (бакалавр) та післядипломного (магістр або доктор) циклів; впровадження кредитно-модульної організації навчального процесу; планування встановлення стандартів транснаціональної освіти та створення незалежних акредитаційних агентств для контролю якості освіти; передбачення зміни національних законодавств для розширення мобільності студентів і викладачів; спрощення працевлаштування через використання Додатка до диплома, рекомендованого ЮНЕСКО; забезпечення привабливості європейської системи освіти і залучення в Європу студентів з інших регіонів
5.	Конвенція ВНЗ Європи «Формування Європейського простору вищої освіти – ЕНЕА (ЄПВО)» (29-30.03.2001 р., м. Саламанка): підготовка засадничих положень ЄПВО – автономія і відповідальність університетів у реалізації своїх стратегічних цілей, освіта як суспільна відповідальність, ґрунтування вищої освіти на наукових дослідженнях, організаційне розмаїття типів навчальних закладів та їхніх програм
6.	Працьке комюніке (19.05.2001 р., м. Прага): схвалені ідеї постійного навчання протягом усього життя і транснаціональної вищої освіти. Залучення до процесу Європейської асоціації університетів (EUA, ЄАУ) та Європейського студентського міжнародного бюро (ESIB, ЄСМБ)
7.	Берлінське комюніке (18-19.09.2003 р., м. Берлін): запропонована система триступеневої освіти – рівень «бакалавр» (не менше 3 років), «магістр» (не менше 5 років), «доктор філософії» (не менше 8 років); початок розробки Європейської мережі із забезпечення якості вищої освіти (ENQA, ЄМЗЯ) стандартів і рекомендацій щодо забезпечення якості в ЄПВО; залучення до співпраці Європейської асоціації ВНЗ (EURASHE, ЄАВНЗ)
8.	Бергенське комюніке (19-20.05.2005 р., м. Берген): приєднання України до Болонського процесу; створення Європейського реєстру агенцій (за даними окремих країн) та Європейського консультативного форуму із забезпечення якості вищої освіти

9.	<i>Лондонське комюніке (18.05.2007 р., м. Лондон):</i> звернення до Європейської мережі інформаційних центрів (СМІЦ, ENIC) і Національних інформаційних центрів з академічного визнання (НІЦАВ, NARIC) з проханням оцінити кваліфікації в інших частинах світу таким чином, щоб європейські кваліфікації отримали в них визнання; розробка національних структур кваліфікацій, сумісних зі структурами кваліфікацій ЄПВО, що перекриваються, та Європейською структурою кваліфікацій для навчання протягом всього життя (lifelong learning)
10.	<i>Левенське комюніке (28-29.04.2009 р., м. Левен-Лювен ле Нев):</i> задекларована інтеграція освіти та наукових досліджень; набула поширення Хартія Європейських університетів з питань безперервної освіти Європейської асоціації університетів; підтримка включення стажувань у навчальні програми та навчання на робочому місці; активізація інноваційної наукової діяльності; збір даних у прогресі соціального виміру, можливостей працевлаштування, мобільності
11.	<i>Декларація про Європейський простір вищої освіти (12.03.2010 р., м. Будапешт-Вена):</i> офіційне відкриття Європейського простору вищої освіти; підтвердження принципів ЄПВО (академічних свобод, автономності та підзвітності вузів); проголошення рівних можливостей отримання якісної освіти
12.	<i>VIII Конференція міністрів освіти країн-учасниць Болонського процесу і III Болонський політичний форум (26-27.04.2012 р., м. Бухарест):</i> запровадження створення «альянсів знань» (інноваційних асоціацій освітніх, наукових та виробничих організацій); продовження розробки ВНЗ спільних програм і ступенів; підтримка різноманітності докторських програм; прийняття Стратегії розвитку мобільності в Європейському просторі вищої освіти на період до 2020 року

Джерело: розроблено автором на основі [1, 2].

Аналіз Болонського процесу показує, що за десять років європейськими університетами було створено Європейський простір вищої освіти з незалежною системою контролю якості вищої освіти та інноваційною складовою наукових досліджень, великими можливостями мобільності студентів та професорсько-викладацького складу, значним саморегулюванням у розробці навчальних і докторських програм. Протягом цього періоду Україна інтегрувалась у європейське науково-освітнє співтовариство, затвердивши відповідні нормативно-правові акти [8], а серед 752-х університетів з 80-ти країн світу, які підписали Велику хартію університетів, 3 – це вітчизняні аграрні ВНЗ (Уманський національний університет садівництва, Львівський національний та Миколаївський державний аграрні університети). Таким чином, Європейський простір вищої освіти значно підвищує якість і можливості переміщення інтелектуального (результати скоординованих наукових досліджень з питань обліку та звітності, узгоджені програми вищої освіти, спеціальності, напрями підготовки бухгалтерів) та людського (бухгалтери-науковці, викладачі, студенти) капіталу. Цей процес не носить однобічний характер і містить конкретні загрози, адже країни з високим рівнем соціального забезпечення спроможні в односторонньому порядку концентрувати кваліфіковані кадри, залишаючи менш економічно розвинені країни без ключового ресурсу.

Висновки. Загалом, проведений нами огляд регуляторної конвергенції бухгалтерської професії в Європейському Союзі свідчить про її комплексний характер, що здійснюється через всі складові професії, окрім елементу професійної освіти та етики. Оцінку виду регулювання європейської бухгалтерської професії доцільно проводити по кожному з її елементів. Зокрема, такий елемент професії бухгалтера, як нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і аудиту, на рівні ЄС характеризується директивним

регулюванням (в особі Європарламенту, Ради ЄС, Єврокомісії, Європейського управління з цінних паперів та ринків) із наглядом з боку професійної спільноти (в особі Федерації європейських бухгалтерів). Такі елементи бухгалтерської професії, як наука бухгалтерського обліку та вища освітня підготовка, саморегулюються європейськими ВНЗ з наглядом з боку держав-учасниць ЄС. В той же час елементи етики та професійної освіти бухгалтерів підлягають саморегулюванню з боку професійних організацій-членів ФЄБ. На рівні ЄС відсутні регіональні інститути у сфері професійної етики, тому бухгалтери використовують Кодекс етики професійних бухгалтерів Ради з міжнародних стандартів етики МФБ. Крім того, в європейському регіоні відсутня єдина програма професійної сертифікації бухгалтерів, а мобільність людського капіталу забезпечується взаємним визнанням кваліфікаційних рівнів за індивідуальним домовленостями між професійними організаціями.

4 Список використаних джерел

1. Болонський процес – структурна реформа вищої освіти на європейському просторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurosvita.net/?category=8&id=233>.
2. Болонський процес [Текст]: хрестоматія / Уклад.: Ю. Беляєв, О. Мішуков. – Херсон: ХДУ, 2005. – 276 с.
3. Голов С. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України [Текст]: порівняльно-правове дослідження; Центр європейського та порівняльного права / С. Голов. – К.: Арт-медіа, 2005. – 584 с.
4. Господарський кодекс. Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2003 – 2013.
5. Жук В.Н. Основи інституціональної теорії бухгалтерського учета [Текст]: монографія / В.Н. Жук. – К.: «Аграрна наука», 2013 г. – 408 с.

6. Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 1999 – 2013.

7. Закон України від 18 березня 2004 року № 1629-IV «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 1994 – 2013.

8. Наказ Міністерства освіти і науки України від 16 жовтня 2009 року № 943 «Про запровадження у вищих навчальних закладах України Європейської кредитно-трансферної системи»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2009 – 2013.

9. Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 1999 – 2013.

10. Наказ Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2000 – 2013.

11. Наказ Міністерства фінансів України від 25 червня 2013 року № 628 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2013 – 2013.

12. Наказ Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2000 – 2013.

13. Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2000 – 2013.

14. Податковий кодекс. Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2010 – 2013.

15. Угода про партнерство та співробітництво між Європейськими Співтовариствами і Україною від 14 червня 1994 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 1994 – 2013.

16. Commission Regulation (EC) No 1126/2008 of 3 November 2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:32:0:0001:0481:EN:PDF>.

17. Directive 2003/71/EC of the European Parliament and of the Council of 4 November 2003 on the prospectus to be published when securities are offered to the public or admitted to trading and amending Directive 2001/34/EC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0071:20080320:EN:PDF>.

18. Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council of 15 December 2004 on the harmonisation of transparency requirements in relation to information about issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market and amending Directive 2001/34/EC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2004L0109:20080320:EN:PDF>.

19. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>.

20. European Securities and Markets Authority [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.esma.europa.eu>.

21. Federation of European Accountants. Our Work [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=3&Itemid=105.

22. FEE Constitution [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fee.be/images/FEE_revised_Constitution_EN_website_scanned_copy.pdf.

23. Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards (OJ L 243, 11.9.2002, p. 1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:EN:PDF>.

24. Standart № 1 «On Financial Information Enforcement of Standards on Financial Information in Europe». The Committee of European securities Regulators. March 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.esma.europa.eu/system/files/03_073.pdf.

25. The EU Single Market. Committees and Expert Groups [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees/index_en.htm.

26. Values and Principles of the Accountancy profession [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=923&Itemid=249.