УДК *657:657.6:006.032*
JEL Code *H83*

О.В. ПАСЬКО
(Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна)

Належна правова процедура Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Стаття присвячена дослідженню належної правової процедури Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з метою виявлення засобів впливу національних зацікавлених сторін на глобального видавника стандартів, а також для побудови схожої системи регулювання обліку в Україні. Розкрито етапи належної правової процедури Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в розрізі обов'язкових процедур та процедур типу «дотримуйся або поясню». Встановлено, що основним інструментом впливу національних зацікавлених сторін є листи з коментарями до документів та проектів для обговорення. Встановлено, що у належній правовій процедурі РМСБО дотримуються усі чотири передумови «мудрого натовпу»: 1) різноманітність думок; 2) незалежність; 3) децентралізація; 4) агрегація думок. Наголошено на необхідності активної участі вітчизняних бухгалтерів у процесі створення глобальних стандартів шляхом надсилання листів з коментарями. Обґрунтовано переваги егалітарного підходу до регулювання бухгалтерського обліку.

Ключові слова: *РМСБО, належна правова процедура, регулювання обліку, листи з коментарями, національне регулювання обліку.*

О.В. ПАСЬКО
(Сумской национальный аграрный университет, г. Сумы, Украина)

Надлежащая правовая процедура Совета по международным стандартам бухгалтерского учета

Статья посвящена исследованию надлежащей правовой процедуры Совета по международным стандартам бухгалтерского учета с целью выявления инструментов воздействия национальных заинтересованных сторон на глобального издателя стандартов, а также для построения подобной системы регулирования учета в Украине. Раскрыто этапы надлежащей правовой процедуры Совета по международным стандартам бухгалтерского учета в разрезе обязательных процедур и процедур типа «соблюдай или объясняй». Установлено, что основным инструментом воздействия национальных заинтересованных сторон являются письма с комментариями к документам и проектам для обсуждения. Установлено, что в надлежащей правовой процедуре СМСБУ придерживаются все четыре предпосылки «мудрой толпы»: 1) разнообразие мнений; 2) независимость; 3)децентрализация; 4) агрегация мыслей. Отмечена необходимость активного участия отечественных бухгалтеров в процессе создания глобальных стандартов путем направления писем с комментариями. Обоснованы преимущества эгалитарного подхода к регулированию бухгалтерского учета.

Ключевые слова: *СМСБУ, надлежащая правовая процедура, регулирования учета, письма с комментариями, национальное регулирование учета.*

O.V. PASKO
(Sumy National Agrarian University, Sumy, Ukraine)

Due Process of the International Accounting Standard Board

The article is devoted to the investigation of the due process of the International Accounting Standards Board to identify the means of influence of the national interested parties on the global publishers of standards, and to build a similar system of accounting regulation in Ukraine. The stages of the due process of the International Accounting Standards Board are revealed in the context of mandatory procedures and the procedures of type 'comply or explain'. It is found that the main instrument of influence of the national interested parties is a comment letters to documents and

projects for discussion. It is found that the due process of the IASB observes all the four prerequisites of a 'wise crowd': 1) diversity of opinions; 2) independence; 3) decentralization; 4) aggregation of opinions. The necessity of active participation of national accountants in the creation of global standards by sending comment letters is emphasized. The advantages of the egalitarian approach to the regulation of accounting are substantiated.

Keywords: *International Accounting Standards Board, due process, accounting regulation, comment letters, national regulation of accounting.*

Постановка проблеми. За останні кілька декад світ значно змінився, і якщо б ми не переживали це із дня в день, а потрапили в наш час із минулого, то дуже багато речей нам би здавалися революційними, незвичними, надприродними. Сюрпризом стали б не тільки сучасні високотехнологічні девайси, а й деякі суспільні процеси. Так, для прикладу для бухгалтера старої доброї закваски з кінця 1980-х рр. і навіть початку 1990-х, який звик суворо слідувати інструкції, розробленій десь у столиці, шоком було б те, що сьогодні інструкції немає, є стандарти, але розроблені фактично не в Україні. Більше того ці стандарти самі дозволяють відхилятися від їхніх вимог, і на додачу до цього він, бухгалтер, може брати безпосередню участь у встановлені цих стандартів. Як нам вбачається, система регулювання та створення стандартів обліку змінилася кардинально, якщо її коротко описати, то замість елітарного стандартотворення, коли група людей вважала, що вона може диктувати свої правила, вона стала егалітарною – передбачає участь широкого кола зацікавлених сторін.

На наш погляд, вітчизняні бухгалтери повинні відкинути старі заскорузлі комплекси, які ще десь глибоко в них сидять на кшталт «будемо слідувати інструкціям, бо що ми там знаємо», а активно брати участь у процесах стандартотворення. А оскільки національні регулятори обліку на сьогодні, по суті, перетворилися на регуляторів другого рівня, вони, а також інші зацікавлені сторони повинні знати як впливати на видавника стандартів першого рівня – РМСБО. Передумовою для такого впливу є чітке розуміння процесу створення стандартів РМСБО, який має назву належна правова процедура.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Необхідно зазначити, що проблематика способів впливу на глобального видавника здебільшого розглядається побічно у наукових працях у контексті легітимності та перспектив РМСБО [2, 4, 5], ролі національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі [6], державного регулювання та саморегулювання бухгалтерської професії [3], інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку [1]. Нам невідомо про існування праць, які були б цілком присвячені питанням розгляду належної правової процедури РМСБО в контексті участі великої кількості зацікавлених сторін у регулюванні шляхом інтелектуального впливу на видавника глобальних стандартів.

Дане дослідження присвячене аналізу належної правової процедури створення стандартів фінансової звітності РМСБО з **метою** виявлення найбільш оптимальних способів впливу усіх зацікавлених сторін на глобального видавника стандартів.

В контексті реалій України результати даного дослідження можуть бути корисними в двох аспектах. По-перше, МСФЗ в Україні є обов'язковими до застосування для цілого ряду компаній, що зумовлює необхідність впливати на розробника МСФЗ, відстоюючи інтереси компаній та країни. По-друге, для інших компаній в Україні видаються П(С)БО, процес видання яких далеко не оптимальний і міг би бути значно поліпшений, якщо б він більше нагадував той, що його використовує РМСБО для видання МСФЗ.

Ця публікація дозволяє широкій науковій громадськості ознайомитися із етапами належної правової процедури РМСБО, що сприятиме формуванню критичної маси громадської думки задля перетворення цього процесу із суто символічного (на рівні дискусій) до реального.

Виклад основного матеріалу дослідження. Об'єктом нашого дослідження є належна правова процедура РМСБО. Двома основними документами, що регулюють належну правову процедуру РМСБО є Конституція фонду МСФЗ [8] та Довідник з належної правової процедури РМСБО та КТМФЗ [7]. Вимоги належної правової процедури, як зазначається у другому документі, побудовані на принципах «прозорості, повних і справедливих консультацій, що беруть до уваги інтереси тих, хто залежить від МСФЗ, та підзвітності» [7, с. 5].

Формальні процеси належної правової процедури виконують кілька важливих функцій. По-перше, належна правова процедура допомагає визначити мінімальні кроки, які повинні бути зроблені з метою гарантування ефективності діяльності РМСБО шляхом ретельного та ефективного процесу консультацій. Ці кроки надалі будемо називати обов'язковими, оскільки РМСБО у процесі ухвалення стандартів не може ухилитися від їх виконання. По-друге, належна правова процедура допомагає визначити необов'язкові кроки або процедури, які повинні обмірковуватися, але не обов'язково застосовуватися. У цьому випадку застосовується підхід «дотримуйся або пояснюй» [7, с. 6], який означає, що необов'язкові кроки в належній правовій процедурі все таки рекомендуються, а, отже, їхнє недотримання вимагає пояснень. Відтак будемо звертатися до цих процедур як до опційних, оскільки у процесі стандартотворення РМСБО не завжди використовує ці процедури, а тільки коли вважає, що складність та важливість проекту потребує додаткового консультування, посиленої уваги до деталей проекту. По-третє, належна правова процедура допомагає ідентифікувати інші, необов'язкові кроки, які, втім, доступні для РМСБО з метою поліпшення якості МСФЗ і пов'язаних з ними документів [7, с. 6].

Етапи належної правової процедури РМСБО наведені у табл. 1.

Таблиця 1

Етапи належної правової процедури РМСБО

	Етап належної правової процедури	Регулюється	Коментарі
	Дослідницька стадія		
1	Публікація документів для обговорення (документ для обговорення, інформаційний запит, науково-дослідна праця)	опційно (Конституція п. 37 (b), Довідник п. 4.12)	Затверджується простою більшістю голосів
	Розробка пропозицій до публікації		
2	Консультації з опікунами Фонду МСФЗ, Дорадчою Радою з МСФЗ та з Консультативним форумом зі стандартів бухгалтерського обліку	обов'язково (конституція п.37(b), довідник п. 3.53, 5.2)	
3	Офіційне включення проекту до порядку денного РМСБО	обов'язково (довідник п. 5.6)	Вимагається проста більшість голосів членів у ході відкритого засідання РМСБО
4	Створення консультативної групи для значних проектів	опційно (довідник п. 3.58)	РМСБО повинна обміркувати створення консультативної групи для кожного значного проекту. У разі не створення такої групи пояснити, чому її не створено.
5	РМСБО обговорює та розробляє пропозиції у ході відкритих засідань	обов'язкове (довідник п. 6.4)	Основою для обговорення є технічні документи, підготовлені персоналом РМСБО та відповіді зацікавлених користувачів на дискусійні документи
6	Документ, підготовлений для РМСБО її технічним персоналом з коротким описом історії проекту, основ для ухвалення рішень щодо відмови від опційних кроків належної правової процедури та рекомендованими термінами періоду коментування	обов'язково (довідник п. 6.6)	Здійснюється після того, як всередині РМСБО було досягнуто згоду з технічних питань проекту
7	Публікація проекту для обговорення (як правило у супроводі основи для висновків та прес-релізу)	обов'язково (конституція п. 36, 37 (b); довідник п. 6.16)	Вимагається супербільшість членів РМСБО
8	Публікація додаткових матеріалів до проекту для обговорення (подкасти засідань, веб-трансляції, презентації і т.д.)	опційно (конституція п. 37 (b), довідник п. 6.17)	Обсяг додаткового пакету матеріалів залежить від значущості проекту та глибини новизни пропозицій
	Остаточне узгодження та завершальна стадія		
9	Проект для обговорення відкритий для коментарів протягом мінімального періоду	Обов'язково (конституція п. 37 (b), довідник п. 6.7, 6.8)	Мінімальний період у 120 днів може були у винятково рідких випадках зменшено до 30 днів (за підтримки 75% опікунів Ради МСФЗ)
10	РМСБО обговорює відгуки, отримані в процесі консультацій	обов'язково (конституція п. 37(f), довідник п. 6.19)	
11	РМСБО обмірковує необхідність повторного проекту для обговорення	обов'язково (довідник п. 6.25)	Повторний проект для обговорення як правило передбачається у тих проектах, де відбулися фундаментальні зміни
12	Додаткові консультації через польові дослідження, громадські слухання та круглі столи	опційно (конституція п. 37 (j)(к), довідник п. 6.21)	РМСБО також здійснює консультації із Дорадчою радою із МСФЗ та консультативними групами
13	Стандарт готується до голосування	обов'язково (довідник п. 6.23)	Члени РМСБО, які не згодні з пропозиціями стандарту, повинні оголосити про свою думку на цьому етапі
14	РМСБО інформує DPOC про свій намір приступити до стадії голосування	обов'язково (довідник п. 6.24)	РМСБО повинна пояснити, чому вважає, що повторний проект для обговорення не є необхідним
15	Публікація стандарту (звичайно супроводжується основами для висновків та прес-релізом)	обов'язково (конституція 36, 37 (b), довідник п. 6.37)	вимагається супербільшість членів РМСБО
16	Публікація матеріалів, що супроводжують стандарт – короткий опис проекту та звіт про отриманий зворотній зв'язок	обов'язково (довідник п. 6.38)	Інші необов'язкові матеріали також можуть бути опубліковані (подкасти, веб-трансляції, презентації)

Джерело: узагальнено автором на основі [7, 8].

Узагальнення етапів належної правової процедури РМСБО у розрізі стадій подано в табл. 2.

Таблиця 2

Узагальнення кількості етапів належної правової процедури РМСБО у розрізі стадій до яких вони належать та їх типу

Стадії	Процедури		
	обов'язкові	опційні	Всього
Дослідницька стадія	0	1	1
Розробка пропозицій до публікації	5	2	7
Остаточне узгодження та завершальна стадія	7	1	8
Разом	12	4	16

Джерело: розроблено автором.

Обов'язкових процедур налічується дванадцять і більшість із них, а якщо не рахувати бюрократичні моменти, то і майже всі, спрямовані на виявлене думок і ставлення до документів для обговорення та проектів стандартів. Взагалі, якщо точно дотримуватися букви нормативних документів, то до обов'язкових кроків, які у Довіднику називають як «мінімальні гарантії» («minimum safeguards») відносять тільки шість, однак наявність таких стадій як «стандарт готується до голосування» доводить кількість обов'язкових етапів включно із чисто технічними до дванадцяти.

Нашою метою, як вже було зазначено, є визначення того, як національні зацікавлені сторони можуть впливати на глобального видавника стандартів. Найбільш доступний і найменш витратний спосіб такого впливу пролягає через листи з коментарями (дев'ятий етап).

Дуже важливою з точки зору процесу консультування є листи-коментарі, які відіграють ключові роль в процесі обговорення положень майбутніх стандартів, оскільки вони надають можливість оцінити ставлення професійної громадськості та зацікавлених сторін до пропозицій. Саме листи з коментарями є основним інструментом впливу більшості зацікавлених сторін на РМСБО. Всі листи з коментарями, отримані РМСБО доступні на сайті Фонду МСФЗ. Тільки частина таких листів може утримуватися від публіки, якщо тільки це може зашкодити стороні, що надіслала листа. При розгляді листів з коментарями РМСБО оцінює питання, що піднімаються і розглядає пояснення та докази представлені респондентами. Саме «глибина аналізу, представленого в листах з коментарями, а також сила доказів, які підтверджуються цей аналіз» [7, с. 18] мають важливе значення при розгляді коментарів. Дуже важливо, що РМСБО не може просто відкинути думку без належного аргументування проти її застосування.

Процедур типу «дотримуйся або пояснюй» чотири: 1) публікація документів для обговорення (документ для обговорення, інформаційний запит, науково-дослідна праця); 2) створення консультативної групи для значних проектів; 3) публікація додаткових матеріалів до проекту для обговорення (підкасти засідань, веб-трансляції, презентації і т.д.); 4) додаткові консультації через польові дослідження, громадські слухання та круглі столи. Однак, для великих проектів виходячи з того, що повинен дотримуватися принцип «дотримуйся або пояснюй» РМСБО, як правило, обирає перше, при чому, здебільшого це стосується усіх чотирьох складових.

Одним із елементів опційних процедур є польові дослідження, які використовуються для того, щоб краще зрозуміти, як викладені у проектах стандартів пропозиції впливатимуть на тих, хто їх буде змушений використовувати і застосовувати.

Польові дослідження можуть здійснюватися різними способами, включаючи візити до укладачів, аудиторів, регуляторів фінансової звітності або інвесторів та інтерв'ю з ними. Також вони можуть включати майстер-класи, де кілька таких сторін зводять разом, щоб оцінити, як ці пропозиції можуть тлумачитися або застосовуватися.

Польові дослідження можуть включати: 1) оцінювання учасниками того, як пропоновані вимоги будуть застосовуватися до фактичних трансакцій та контрактів; 2) виконання укладачами або користувачами фінансової звітності кейс-випадку; 3) здійснення експериментів щодо того, як користувачі фінансової звітності оброблятимуть інформацію; 4) оцінювання того, який вплив це матиме на систему в цілому [7, с. 19].

Польова складова стандартотворення може також включати в себе збір прикладів з практики, щоб допомогти РМСБО сформувати більш глибоке розуміння галузевих практик і як запропоновані положення можуть вплинути на них. В Довіднику з належної правової процедури РМСБО та КТМФЗ зазначається, що «цілком ймовірно, що деякі польові дослідження будуть проводитися на всіх проектах рівня стандартів» [7, с. 19]. Наприклад, у останньому виданому стандартів МСФЗ 16 «Оренда» було проведено близько 25 «польових» зустрічей.

З аналізу належної правової процедури РМСБО слідує те, що процес створення РМСБО – це процес збору якомога більшої кількості інформації, даних та думок з метою їх врахування у процесі стандартотворення. В нас іще існує упередження, що деякі окремі особи можуть бути розумнішими за натовп, однак, як показують численні досліди та експерименти, натовп, як правило, значно розумніший за кожну окрему особу, якщо тільки виконуються певні вимоги. Так, книга Джеймса Суровіцкі «Мудрість натовпу» (*The Wisdom of*

Crowds) [9] просто наповнена прикладами із реального життя, коли натовп розумніший, ніж окремі особи. Однак, щоб дістати мудрий натовп необхідні чотири передумови: 1) різноманітність думок (кожна особа повинна мати деяку особисту (особливу) інформацію); 2) незалежність (думки людей не визначаються думками людей, що перебувають поряд із ними); 3) децентралізація (люди мають можливість спеціалізуватися та спиратися на місцеві знання); 4) агрегація думок (існує деякий механізм для перетворення приватних суджень в колективні рішення) [9, с. 10].

Якщо перенести ці вимоги у сферу регулювання обліку, то належна правова процедура ухвалення стандартів є ні чим іншим, а механізмом агрегації думок. Так, належна правова процедура РМСБО передбачає кілька етапів, на яких збираються думки, зауваження, пропозиції усіх зацікавлених сторін. Наприклад, публікація документів для обговорення у випадку складних проектів. РМСБО відводить щонайменше 120 днів для збирання відгуків на документи для обговорення у формі коментарів на проект для обговорення. Більше того, усі відгуки у формі коментарів розміщують на сайті РМСБО. Також для складаних проектів РМСБО створює консультативну групу. Іще один момент – усі засідання РМСБО відкриті для публіки у режимі реального часу, або у вигляді фізичної присутності (участь у засідання вільна за умови реєстрації), або у вигляді віртуальної присутності (подкасти засідань розміщуються на сайті, разом із коротким резюме обговорення). Проект самого стандарту так само проходить процедуру консультування у формі коментарів, проведення круглих сторін в усіх географічних регіонах земної кулі (Азія/Океанія, Європа, Північна Америка, Південна Америка, Африка). Пропозиції до проекту стандарту так само збираються протягом тривалого часу. Таким чином, через таку належну правову процедуру створення стандартів відбувається агрегація думок усіх зацікавлених сторін, тобто відбувається регулювання на основі компромісу, а не на основі консенсусу. Зацікавлені сторони, як правило, представляють користувачі, укладачі, регулятори, науковці, аудитори і т.д. з усіх куточків світу, що дає різноманітність думок. Той факт, що всі вони у такий спосіб намагаються відстояти свої інтереси, які часто відрізняються від інтересів інших зацікавлених сторін, вказує на їх незалежність. Таким чином, належна правова процедура є способом агрегації думок, який перетворює велику кількість думок розрізнених сторін у «мудрий натовп». Такий підхід також дозволяє залучити приватну експертизу, адже експертиза (глибокі спеціалізовані знання) набувається у приватному секторі.

Хотілося б наголосити саме на дихотомії консенсусного та компромісного регулювання. До чого звикла більшість наукової і професійної громадськості в Україні є консенсусним регулюванням, коли група людей, як правило, наділена повноваженням державного регулювання, видає деякі приписи, на які повинна пристати більшість інших зацікавлених сторін. Компромісне регулювання, як ми його розуміємо, означає, що введення інформації в процесі регулювання, установлення стандартів відбувається з обох боків: державного або уповноваженого органу та усіх зацікавлених сторін. У процесі консенсусу своїми інтересами поступається тільки одна сторона – ті, кого регулюють, у процесі компромісного регулювання – обоє, і той, хто регулює і ті, кого регулюють мають поступитися своїми інтересами з метою виходу на компромісний і сталий варіант рішення. На додачу до цього компромісне регулювання означає також відсутність сюрпризів для тих, кого регулюють, оскільки вони наперед уже можуть очікувати, що їх буде чекати, адже самі беруть участь в регулюванні. Це не завжди має місце у консенсусному регулюванні, де ті, кого регулюють, часто ставляться перед фактом необхідності застосування регулювання, що його видали ті, хто регулює. Належна правова процедура РМСБО – це процес компромісного регулювання, який дає можливість кожному висловитися щодо регулювання і підготуватися до того часу, коли він буде обов'язковим для застосування.

Інший аспект регулювання – це дихотомія елітарного – егалітарного регулювання. Ця дихотомія стосується не того, чия думка переважає в регулюванні, як має місце у консенсусному – компромісному регулюванні, а того хто бере в ньому участь. При елітарному регулюванні більшість зацікавлених сторін позбавлена права участі в регулюванні, оскільки тільки невелика кількість осіб причетна до регулювання, правила якого до кінця не зрозумілі. Егалітарне регулювання надає можливість усім зацікавленим сторонам брати участь в регулюванні.

Цілком погоджуємося із думкою деяких науковців що, «маючи надзвичайно потужний потенціал науковців та фахівців-практиків, а також вітчизняні напрацювання в галузі бухгалтерського обліку, необхідно консолідувати зусилля регуляторних органів, перш за все Міністерства фінансів України, та професійних організацій бухгалтерів і аудиторів для активної співпраці з вказаними вище органами на початкових етапах, і до входження вітчизняних представників до цих органів у перспективі» [2]. Безумовно передумовою для впливу на глобального видавника є об'єднання зусиль, тобто посилення ролі професійних організацій, які б регулярно шляхом науково-дослідного впливу у формі листів з коментарями відстоювали позиції, що відображають інтереси їх членів, суспільства та країни. Адже, у більшості країн, навіть у тих, де, як і в Україні раніше, облік був алгеброю права, таких як Німеччина чи Франція, на сьогодні регулятори уже перебудувалися на компромісне регулювання обліку і процес формування листів з коментарями також має колективний характер, тобто маленька належна правова процедура в дії.

Однак, передумовою для цього є те, що повинні відбутися «зміни у вітчизняних неформальних інститутах – «головах» бухгалтерів і користувачів інформації» [1, с. 102]. Вважаємо, що потрібно відкинути комплекс «великого Іншого» (*the big Other)*, як його розумів Ж. Лакан як «суб'єкта, що повинен знати» [10, с. 90]. Ми сприймаємо цю МСФЗ тусовку як щось надприродне, вище нас в розвитку, як щось до кінця незрозуміле, але тим не менше майже сліпо довіряємося цьому процесові. «Великий Інший» – це «символічний порядок, неписана конституція суспільства, друга природа кожного, що спрямовує та контролює його дії» [11, с. 8]. С. Жижек наводить приклад зі зйомки мексиканських серіалів, які знімаються з неймовірною швидкістю, так, що акторам навіть не дають сценарій, щоб вони його вивчили, натомість, їм видають маленькі передавачі у вухо, через які вони отримують команди. Цей процес і представляє собою те, як Ж. Лакан представляв «великого Іншого» [11, с. 8]. «Великий Інший» існує на символічному рівні, який існує тільки тому, що більшість людей *думає, що він існує*, хоча, між символічним рівнем, та реальним рівнем сприйняття є значний розрив. Тому необхідно здійснити «символічну кастрацію» у термінах Ж. Лакана, тобто «усунути цей розрив між прямою психологічною ідентичністю та символічною ідентичністю» [11, с. 34]. Наразі ж ми живемо в цьому «великому Іншому» і сподіваємося, що він все вирішить, оскільки, він усе знає.

Отже, вважаємо, що елітарний підхід на сьогодні уже віджив своє і має поступитися місцем егалітарному. Часи, коли купка людей видає приписи величезній кількості інших зацікавлених сторін без врахування їх думки мають відійти в небуття і поступитися місцем системі, де кожна зацікавлена особа має право висловити свою думку у процесі краудсорсингу. При цьому видумувати Україні уже не має чого, адже належна правова процедура створення МСФЗ від РМСБО вважається взірцем залучення приватної експертизи, знань і вмінь у такому складному процесі, як створення стандартів обліку і фінансової звітності. Застосування подібного підходу для регулювання обліку в Україні значно б сприяло процесу удосконалення якості стандартів та регулювання. Адже те, що ми маємо сьогодні в Україні, є консенсусним, елітарним регулюванням обліку. Таке регулювання було притаманне командно-адміністративній системі, коли в економіці була монополія держави. Один гравець, одне джерело регулювання. На наш погляд, взяття на озброєння належної правової процедури за прикладом такої РМСБО та створення незалежного регулятора обліку були б правильними кроками на шляху до усунення монополії держави в регулюванні обліку.

Висновки. Таким чином, система глобального регулювання та створення стандартів обліку кардинально змінилася, перетворившись із елітарного стандартотворення, коли група людей вважала, що вона може диктувати свої правила, на егалітарне – передбачає участь широкого кола зацікавлених сторін. В основі такого регулювання лежить належна правова процедура, базою для якої є широке консультування та обмін думками в процесі ухвалення стандартів. Однією із найкращих у світі компромісних систем регулювання обліку є належна правова процедура РМСБО.

Аналіз належної правової процедури РМСБО дозволив встановити існування дванадцяти обов'язкових процедур та чотирьох опційних, процедур типу «дотримуйся або пояснюй». Доведено, що дуже важливою процедурою з точки зору процесу консультування є листи-коментарі, які відіграють ключову роль в процесі обговорення положень майбутніх стандартів, оскільки вони надають можливість оцінити ставлення професійної громадськості і зацікавлених сторін до пропозицій. Саме листи з коментарями є основним інструментом впливу більшості зацікавлених сторін на РМСБО.

Встановлено, що у належній правовій процедурі РМСБО дотримуються усі чотири передумови «мудрого натовпу»: 1) різноманітність думок; 2) незалежність; 3) децентралізація; 4) агрегація думок.

Вважаємо, що потрібно відкинути комплекс «великого Іншого». Ми все ще сприймаємо МСФЗ і все, що пов'язане з ними, як щось надприродне, вище нас в розвитку, як щось до кінця незрозуміле. Якщо вдатися до прикладу С. Жижека про процес зйомки мексиканських серіалів, то ми не повинні чекати поки нам вкладуть у вухо інформацію, а повинні самі активно добиватися, щоб довкола передавали контент, у створенні якого ми прийняли участь.

4 Список використаних джерел

1. *Жук, В. М.* Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101-110.
2. *Мельничук, Б. В.* Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституціональний підхід [Текст] / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 24-27.
3. *Метелиця, В. М.* Міжнародні підходи до регулювання бухгалтерської професії [Текст] / В. М. Метелиця // Облік і фінанси. – 2013. – № 3(61). – С. 35-47.
4. *Пасько, О. В.* Глобальний бухгалтерський експеримент: сценарії майбутнього [Текст] / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 60-64.
5. *Пасько, О. В.* Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності [Текст] / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4. – С. 22-39.
6. *Пасько, О. В.* Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі [Текст] / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 38-50.
7. IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook Approved by the Trustees January

2013 [Electronic resource] // The website of the IFRS Foundation and the IASB – Mode of access : http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due-Process-Handbook-February-2013.pdf - Last access : 2016. – Title from the screen.

8. IFRS Foundation Constitution Revised and approved by the Trustees January 2013 [Electronic resource] // The website of the IFRS Foundation and the IASB – Mode of access : http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Constitution/Documents/IFRS-Foundation-Constitution-January-2013.pdf - Last access : 2016. – Title from the screen.

9. *Surowiecki, James*. (2005). The Wisdom of Crowds [Текст]. New York: Anchor Books.

10. *Zizek, S.* (2012). Less than nothing. Hegel and the shadow of dialectical materialism [Текст]. London. New York: Verso.

11. *Zizek, S.* (2007). How to read Lacan [Текст]. New York. London: W.W. Norton & Company.

4 References

1. Zhuk, V. M. (2010). Instytutsionalne zabezpechennia rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini [The institutional basis of accounting development in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, No. 11, 101-110

2. Melnychuk, B. V. (2011). Problemy zaprovadzhennia MSFZ v Ukraini: instytutsiinyi pidkhid [The challenges of implementing IFRS in Ukraine: institutional approach]. *Oblik i finansy APK,* No. 3, 24-27.

3. Metelytsia, V. M. (2013). Mizhnarodni pidkhody do rehuliuvannia bukhhalterskoi profesii [International approaches to regulation of Accounting profession]. *Oblik i finansy,* No. 3, 35-47.

4. Pasko, O. V. (2012). Hlobalnyi bukhhalterskyi eksperyment: stsenarii maibutnoho [Global accounting experiment: scenarios of future]. *Oblik i finansy APK*, No. 2, 60-64.

5. Pasko, O. V. (2011). Rada z mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku yak kliuchovyi subiekt hlobalnoho upravlinnia v sferi obliku: problema lehitymnosti [The International Accounting Standards Board as key player in global governance of accounting: the issue of legitimacy]. *Oblik i finansy APK*, No. 4, 22-39.

6. Pasko, O. V. (2011). Rol natsionalnykh rehuliatoriv bukhhalterskoho obliku v suchasnomu sviti [The role of national accounting regulators in today's world]. *Oblik i finansy APK*, No. 3, 38-50.

7. ASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook Approved by the Trustees January 2013 // The website of the IFRS Foundation and the IASB. Retrieved from http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due-Process-Handbook-February-2013.pdf

8. IFRS Foundation Constitution Revised and approved by the Trustees January 2013 // The website of the IFRS Foundation and the IASB. Retrieved from http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Constitution/Documents/IFRS-Foundation-Constitution-January-2013.pdf

9. Surowiecki, James. (2005). *The Wisdom of Crowds*. New York: Anchor Books.

10. Zizek, S. (2012). *Less than nothing. Hegel and the shadow of dialectical materialism*. London. New York: Verso.

11. Zizek, S. (2007). *How to read Lacan*. New York. London: W.W. Norton & Company.