

**О.В. Пасько**, к.е.н., доцент, Сумський національний аграрний університет

*Проаналізовано зміни до Конституції Фонду МСФЗ, материнської структури глобального видавника стандартів фінансової звітності – РМСБО, при першому та другому обов'язкових її переглядах. Виявлено тенденції цих змін та підкреслено необхідність зміни стратегії діяльності національного видавника стандартів України.*

**Постановка проблеми.** Фонд Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – фонд МСФЗ) є материнською структурою Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі - РМСБО), яка в свою чергу є видавником Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі - МСФЗ). На сьогодні МСФЗ набули світового статусу і вимагаються або приймаються у більш ніж 120 країнах світу. РМСБО сьогодні вже не засіб досягнення глобальної конвергенції бухгалтерського обліку, вона стоїть на порозі того, щоб стати видавцем глобальних стандартів фінансової звітності, будучи визнаною G-20 центром глобальної політики в цьому питанні. РМСБО фактично є видавником стандартів першого рівня, а національні видавники стандартів стають на сьогодні видавниками стандартів другого рівня. Багато країн взагалі перейшли в режим аутсортингу всієї бухгалтерської системи. Подібна ситуація складається і в Україні, де частина підприємств уже зобов'язана подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Оскільки, національні видавники стандартів тепер залежать від глобальних, тим більше, з урахуванням змін до законодавства України, існує нагальна потреба відслідкувати зміни та розглянути тенденції змін до конституції Фонду МСФЗ, материнської структури видавника стандартів першого рівня.

#### **Аналіз останніх публікацій та досліджень.**

Питанням структури управління глобального видавника облікових стандартів та його відносинах із національними органами регулювання присвячена значна кількість праць, як закордонних, так і вітчизняних дослідників. Ці питання досліджували Алегре Ж. та Даблекко Т. [1], Кервер Д. [2], Д. Перрі та А. Ньолке [3], Річардсон А. та Еберлейн Д. [4]. Не можна не згадати і Н. Верона - активного дослідника з питань управлінської структури Фонду МСФЗ [5-7]. Значно пасивніше зазначені проблеми дискутуються та обговорюються в українському науковому інформаційному просторі, де можна віднайти кілька праць, пов'язаних із досліджуваною проблемою [8,9]. Звісно, першоджерелом інформації про організаційно-управлінську структуру Фонду МСФЗ є його конституція [10].

**Метою** статті є розгляд змін до Конституції Фонду МСФЗ за останнє десятиріччя та виявлення тенденцій цих змін.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** РМСБО існує з 2000 року, до цього часу вона була відома як Комітет з міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку (далі КМСБО). Через 25 років після створення, у 1997 році КМСБО дійшов до висновку, що для того, щоб і надалі виконувати свою місію ефективно, він повинен знайти спосіб зблизити національні стандарти бухгалтерського обліку та глобальні стандарти бухгалтерського обліку. Для цього КМСБО бачив необхідність змінити свою структуру. В кінці 1997 року КМСБО створив Стратегічну робочу групу (Strategy Working Party) з метою переглянути свою структуру та стратегію. Стратегічна робоча група опублікувала свою доповідь, у вигляді документа для обговорення у грудні 1998 року. Після аналізу отриманих коментарів, Робоча група опублікувала свої остаточні рекомендації в листопаді 1999 року. КМСБО затвердив пропозиції одноголосно у грудні 1999 року. Організації-члени КМСБО зробили те саме в травні 2000 року. Нова конституція набула чинності 1 липня 2000 року. Орган зі встановлення стандартів було перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (The International Accounting Standards Board (IASB)). Остання стала діяти під опікою нового Фонду Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)). Першого квітня 2001 року, нова РМСБО перейняла від КМСБО відповідальність за розробку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Нова конституція була затверджена КМСБО у своїй первісній формі в березні 2000 року та організаціями-членами КМСБО на зустрічі в Единбурзі 24 травня 2000 року. На своєму засіданні у грудні 1999 року КМСБО призначив Номінаційний комітет, для обрання опікунів. Опікуни були призначені 22 травня 2000 року та приступили до виконання обов'язків 24 травня 2000 року в результаті затвердження Конституції. На виконання своїх обов'язків відповідно до Конституції, опікуни сформували Фонд КМСБО 6 лютого 2001 року (з 2010 року фонд перейменовано у Фонд МСФЗ). Згодом, опікуни внесли зміни до Конституції, яка набирала чинності з 8 липня 2002 року з метою відобразити зміни, які відбулися з моменту створення Фонду КМСБО.

Конституція Фонду МСФЗ встановлює обов'язковість переглядів Конституції Фонду МСФЗ кожні п'ять років. До цього моменту було здійснено два обов'язкових перегляди Конституції (рис. 1). Перший обов'язковий перегляд конституції опікуни розпочали у 2004 році і завершили

ли у 2005 році. Другий обов'язковий перегляд конституції було розпочато у 2008 році, він складався з двох етапів. Перший етап було сфокусовано на структурі управління, другий стосувався інших змін. Перша частина перегляду конституції була підготовлена у січні 2009 року та впровадила зміни, що стосувалися підвищення підзвітності організації. Зокрема, на своєму засіданні, що від-

булося 15 і 16 січня 2009 року в Нью-Делі, Індія, опікуни фонду КМСБО затвердили поправки до конституції фонду КМСБО, які вступили в силу з першого лютого 2009 року, якими, зокрема було створено Моніторингову раду. Друга частина перегляду Конституції була завершена в лютому 2010 року.

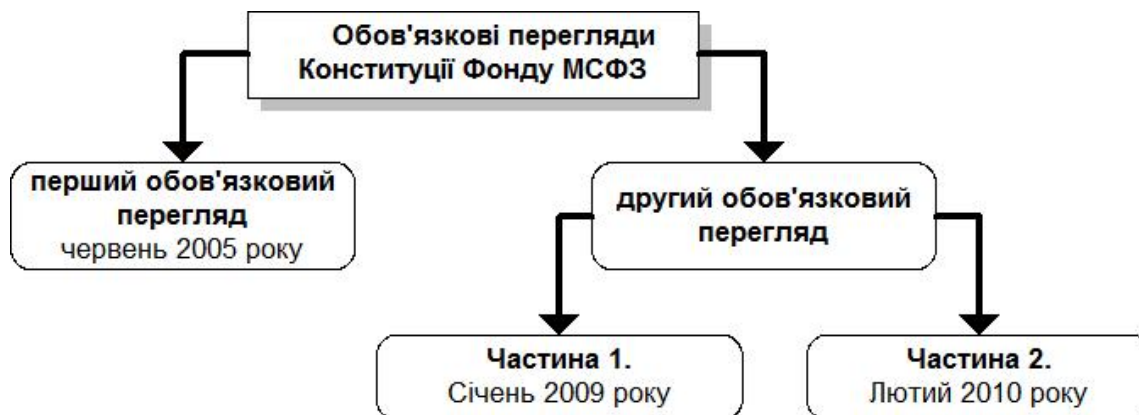


Рис. 1. Перегляди Конституції Фонду МСФЗ.

З метою кращого розуміння наступного матеріалу, вважаємо за необхідне зупинитися на сучасній структурі фонду МСФЗ. Елементами нової структури є:

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ((International Accounting Standards Board (IASB)) – одноосібно відповідає за розробку МСФЗ та затверджує тлумачення МСФЗ. Складається із 16 осіб (16 згідно із Конституцією до червня 2012 року, на сьогодні 15 осіб);

Фонд МСФЗ (IFRS Foundation) – наглядає за роботою РМСБО, її структурою, стратегією, а також займається збором коштів для забезпечення її діяльності (до 31 березня 2010 року називався Фонд КМСБО). Складається із 22 опікунів;

Моніторингова рада (Monitoring Board) – наглядає за роботою опікунів Фонду МСФЗ, бере участь у висуванні кандидатів на опікунів Фонду

МСФЗ та їх затвердженні. П'ять повноцінних члени і один спостерігач від національних регуляторів та міжнародних міжурядових організацій.

Комітет з тлумачення МСФЗ (IFRS Interpretations Committee) – розробляє тлумачення МСФЗ для їх подальшого затвердження РМСБО.

Дорадча Рада з МСФЗ (IFRS Advisory Council) – надає поради та консультації РМСБО та Фонду МСФЗ.

Робочі групи – цільові групи експертів за окремими проектами порядку денного.

Розглянемо по чергову зміни до конституції Фонду МСФЗ при першому та другому обов'язкових переглядах. Зміни до Конституції Фонду МСФЗ внесені при першому обов'язковому перегляді наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Зміни до Конституції Фонду МСФЗ внесені при першому обов'язковому її перегляді\*

Червень 2005		
	Питання	Пояснення
1.1	Доповнення до цілей Фонду КМСБО стосовно малих та середніх підприємств та країн з економікою, що розвивається	При досягненні цілей щодо створення та просування високоякісних, зрозумілих глобальних стандартів бухгалтерського обліку, враховувати особливі потреби малих і середніх підприємств та країн, що розвиваються
1.2	Кількість опікунів	Збільшено кількість опікунів з 19 до 22 осіб.
1.3	Географічний баланс опікунів	Шість з Північної Америки (без змін); Шість з Європи (без змін); Шість (було чотири) з Азії/Океанії; Чотири (було три) з будь-якої частини світу за умов збереження географічного балансу.
1.4	Попередній досвід опікунів	Конституція вимагає належного балансу попереднього професійного досвіду опікунів, включаючи аудиторів, укладачів, користувачів фінансової звітності, науковців та інших посадових осіб, що працювали на державній службі. Двоє опікунів повинні бути старшими партнерами великих міжнародних аудиторських фірм.

1.5	Вибір опікунів	Процедури вибору опікунів повинні включати консультації з національними та міжнародними організаціями аудиторів (включаючи МФБ), укладачів, користувачів фінансової звітності, вчених. Для цього опікуни планували створити консультативну групу високого рівня від п'яти до семи осіб від міжнародних і регіональних публічних організацій.
1.6	Термін служби голови опікунів	Опікуни призначають одного із свого числа головою. Хоча опікуни служать не більше двох трирічних термінів, голова опікунів може служити не більше, ніж два трирічних терміни, незалежно від попереднього досвіду служби як опікун. До цього на голову опікунів поширювалися ті самі правила, що і на опікунів.
1.7	Взаємодія Членів РМСБО з національними видавниками стандартів	Вимога щодо призначення семи членів РМСБО відповідальними за зв'язок з провідними національними видавниками стандартів була видалена із Конституції
1.8	Вплив опікунів на порядок денний РМСБО	Повноваження опікунів розширені до «обговорення, але не встановлення порядку денного РМСБО».
1.9	Відповідальність РМСБО за свій порядок денний	Нове: РМСБО має повну свободу дій щодо розробки та впровадження порядку денного з технічних питань. Було: РМСБО має повну свободу дій щодо технічних питань.
1.10	Нагляд опікунів над РМСБО, Дорадчою радою та комітетом з тлумачення	На додаток до встановлення та змін робочих процедур для зазначених органів, опікуни почали також встановлювати, змінювати та аналізувати їхні дії на їх відповідність «консультативним механізмам та належній правовій процедурі»
1.11	Освіта	Нова сфера відповідальності опікунів – сприяти розвитку освітніх програм і матеріалів.
1.12	Кількість членів РМСБО з неповним робочим днем	Збережено два.
1.13	Основна кваліфікаційна ознака для членів РМСБО	Змінено з «глибокі технічні знання» (technical expertise) на «професійна компетентність і практичний досвід»
1.14	Географічне представлення членів РМСБО	Опікуни повинні були забезпечити таку структуру РМСБО, де б не домінували представники одного професійного досвіду чи певного географічного регіону (опікуни відмовилися встановлювати квоти за географічними регіонами).
1.15	Належне поєднання попереднього досвіду членів РМСБО	Нове: «належне поєднання останнього практичного досвіду серед аудиторів, укладачів, користувачів фінансової звітності і вчених». Було: мінімум 5 практикуючих аудиторів, троє осіб з досвідом укладання фінансової звітності, трьох користувачів фінансової звітності і один вчений.
1.16	Голосування РМСБО	9 з 14 членів РМСБО необхідно, щоб затвердити проект стандарту, стандарт чи тлумачення (було 8 з 14)
1.17	Етапи належної правової процедури	Від РМСБО вимагаються пояснення причин з яких вона вирішила не проводити один із необов'язкових етапів належної правової процедури: 1) видання документа для обговорення; 2) формування робочих груп; 3) видання основи для висновків; 4) проведення громадських слухань; 5) проведення польових випробувань.
1.18	Керівні комітети (Steering committees)	Стали називатися «робочими групами» відповідно до практики роботи РМСБО
1.19	Голова Дорадчої ради	Призначається опікунами. Не може бути член РМСБО або її співробітників. До цього голова РМСБО був також головою Дорадчої ради.

\* - складено автором на основі Конституції Фонду МСФЗ [10] і інформації сайтів <http://www.wiasplus.com> та <http://www.ifrs.org>

Як бачимо, перший обов'язковий перегляд конституції Фонду МСФЗ був присвячений головним чином, змінам, пов'язаним із опікунами Фонду МСФЗ (зміни 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.8, 1.10, 1.11) при незначних, скоріше, не змінах, а намірах змін щодо РМСБО (зміни 1.12, 1.13, 1.14,

1.15, 1.16). Так, із цих п'яти змін, пов'язаних із РМСБО дві були фактично невдалими спробами змін (1.12 та 1.14).

Розглянемо зміни до Конституції Фонду МСФЗ здійснені при другому її обов'язковому перегляді (табл. 2).

Таблиця 2

Зміни до Конституції Фонду МСФЗ внесені при другому обов'язковому перегляді конституції \*

Січень 2009р. Частина 1		
2.1.1	Моніторингова рада	Створено Моніторингову раду з представників міжнародних організацій. Мета полягала в підвищенні рівня підзвітності Фонду КМСБО. Моніторингова рада включає п'ять представників: 1) відповідального члена Європейської комісії; 2) Голову комітету з ринків, що розвиваються Міжнародної організації комісії з цінних паперів (МОКЦП); 3) Голови технічного комітету Міжнародної організації комісії з цінних паперів (або віце-голови або іншого призначеного комісіонера у

		разі, якщо голова регулятора з цінних паперів ЄС, комісар Японського агентства з фінансових послуг або голова КЦПФР є головою технічного комітету МОКЦП); 4) Комісара Японського агентства з фінансових послуг; 5) Голови Комісії з цінних паперів та фондового ринку США (КЦПФР). В якості спостерігача включено голову Базельського комітету з банківського нагляду. Моніторингова рада буде брати участь у процесі висунення кандидатів на опікунів та їх призначення. Моніторингова рада «може розглядати питання бухгалтерського обліку і може радитися з цих питань з опікунами та головою РМСБО. Також Моніторингова рада може «зажати зустрічі з опікунами чи головою РМСБО».
2.1.2	РМСБО	Кількість членів РМСБО збільшено з 14 до 16 (до 3 з неповним робочим днем) із завершенням цього процесу у 2012 р. З метою забезпечення широкого міжнародного представлення в раді вводяться квоти: Чотири особи від Азії/Океанії; Чотири особи від Європи; Чотири особи від Північної Америки; Одна особа із Африки; Один особа із Південної Америки, а також два члени призначаються з будь-якого географічного регіону за умови збереження загального географічного балансу.
Лютий 2010 року. Частина 2		
2.2.1	Впровадження трирічних відкритих консультацій з технічних питань порядку денного РМСБО	На додаток до щорічних консультацій опікунів з Дорадчою радою щодо чинного та майбутнього порядку денного, РМСБО буде проводити трирічні консультації з питань технічних питань майбутнього порядку денного.
2.2.2	Акцент на прийнятті МСФЗ	Конституція підкреслює, що конвергенція є стратегією спрямованою на заохочення та прийняття МСФЗ, але не є сама по собі метою.
2.2.3	Відданість підходу, що ґрунтується на принципах	Конституція відтоді встановлює, що МСФЗ базуються на «чітко сформульованих принципах».
2.2.4	Специфічна спрямованість на інвесторів	Нова конституція виокремлює інвесторів як цільову аудиторію для якої готується фінансова звітність (на додачу до інших учасників світового ринку капіталу та інших користувачів інформації)
2.2.5	Вимоги до належної правової процедур та введення надзвичайної процедури	Конституція буде включати в себе положення про прискорення належної правової процедури у виняткових обставинах і тільки після схвалення не менше ніж 75% опікунів
2.2.6	Створення посад заступника голови як опікунів, так і голови РМСБО	Нова Конституція встановлює дві можливості як голові опікунів, так і голові РМСБО мати до двох заступників. Це дозволить зменшити навантаження на голів і дати можливість більш широкого географічного розподілу лідерських позицій.
2.2.7	Покращена мова з урахуванням потреб широкого кола зацікавлених сторін, як за типом, так і географією	Конституція визначає необхідність «при необхідності взяти до уваги потреби підприємств різних розмірів та типів в різних економічних умовах»
2.2.8	Скорочення тривалості можливого другого терміну повноважень члена РМСБО для забезпечення практичного досвіду	Конституція, як і раніше, буде дозволяти можливість другого терміну для члена РМСБО, однак опікуни скоротили другий термін з п'яти до трьох років (виняток голова та його заступники)
2.2.9	Зміна назв	Назви органів управління організації будуть більш тісно пов'язані із стандартами, які вона видає. Фонд КМСБО перейменовано на Фонд МСФЗ. Комітет з тлумачення та Дорадча рада стали називатися відповідно Комітет з тлумачення МСФЗ та Дорадча рада з МСФЗ. Назву РМСБО вирішили залишити незмінною.

\* - складено автором на основі Конституції Фонду МСФЗ [10] і інформації сайтів <http://www.ifrs.org> та <http://www.wiasplus.com>

Перша частина другого обов'язкового перегляду хоча і містить лише дві зміни, але за своєю суттю була дуже важливою з точки зору забезпечення діяльності Фонду МСФЗ. Надзвичайно суттєвою і, можна сказати, фундаментальною зміною стало створення Моніторингової ради. Цим кроком фактично відбувся перехід від приватного

характеру видавника стандартів до приватно-публічного партнерства. Згідно з Конституцією Фонду МСФЗ, оновленою у грудні 2010 р., Моніторингова рада повинна «забезпечити формальний зв'язок між опікунами та публічною владою» [10, С.6]. Згідно з п.21 Конституції Фонду МСФЗ Моніторингова рада повинна складатися з: 1)

відповідального члена Європейської комісії; 2) Голови комітету з ринків, що розвиваються Міжнародної організації комісій з цінних паперів (The International Organization of Securities Commissions - далі IOSCO); 3) Голови технічного комітету IOSCO (або віце-голови або іншого призначеного комісіонера у разі, якщо голова регулятора з цінних паперів ЄС, комісар Японського агентства з фінансових послуг або голова SEC є головою технічного комітету IOSCO); 4) Комісара Японського агентства з фінансових послуг (Japan Financial Services Agency); 5) Голови Комісії з цінних паперів та фондового ринку США (SEC); 6) в якості спостерігача голови Базельського комітету з банківського нагляду (the Basel Committee on Banking Supervision). Переорієнтація фінансування Фонду МСФЗ з 2006 року на модель фінансування по країнам, а також формування нового

органу нагляду – Моніторингової ради, зробило Фонд МСФЗ подібним до багатьох міжнародних організацій, наприклад, агенцій ООН [9].

Друга частина другого обов'язкового перегляду Конституції Фонду МСФЗ також є важливою, оскільки підкреслює кілька важливих положень. По-перше, в Конституції Фонду МСФЗ було закріплено положення про те, що МСФЗ мають ґрунтуватися на «чітко сформульованих принципах» [10,С.2]. По-друге, чітко артикулюється те, що основною цільовою аудиторією для якої готуються фінансові звіти є «інвестори та інші учасники світового ринку капіталу» [10,С.2].

Аналіз двох обов'язкових переглядів Конституції Фонду МСФЗ здійснений вище дозволяє зробити висновок про те, що можна спостерігати такі тенденції (табл. 3).

Таблиця 3

Основні тенденції змін до конституції Фонду МСФЗ

№ п/п	Тенденція	Зміни до конституції, пов'язані з нею
1.	Підсилення рівномірності представництва опікунів Фонду МСФЗ та членів РМСБО за регіонами світу	1.2*; 1.3; 1.14; 2.1.2; 2.2.6*
2.	Підсилення наголосу на практичному досвіді опікунів Фонду МСФЗ та членів РМСБО	1.4; 1.12; 1.13; 1.15; 2.1.2; 2.2.8
3.	Підвищення жорсткості дотримання належної правової процедури	1.10; 1.17; 2.2.5; 1.19
4.	Посилене врахування інтересів широкого кола користувачів при специфічній спрямованості на інвесторів	1.1; 2.2.4; 2.2.7
5.	Підсилення незалежності видавника стандартів	1.8; 1.9
6.	Створення зв'язку Фонду МСФЗ з державними та міждержавними організаціями, який легітимізує міжнародні стандарти, створені приватним видавником	2.1.1

\* пояснення: 1.2 - стосується цієї тенденції, оскільки збільшення кількості опікунів було здійснено з метою досягнення рівномірності представлення за географічною ознакою; 2.2.6 - голова опікунів та два його заступники повинні представляти три основних географічних регіони – Європа, Північна Америка та Азія/Океанія.

Перша тенденція є важливою для такого приватного видавника, як РМСБО, адже, часто транснаціональне приватне управління в цьому взаємозв'язку страждає від того, що не всі зацікавлені сторони мають однакову владу, а деякі з них не представлені взагалі. Так, деякі автори проаналізувавши кар'єру членів РМСБО, фонду КМСБО, комітету із тлумачень МСФЗ дійшли висновку про те, що «у РМСБО значно домінують видавники стандартів англосаксонських країн» [9,с.35]. Згідно з останніми змінами до Конституції Фонду МСФЗ (зміни 1.3 та 2.1.2) чітко закріплене квотне представництво, як опікунів Фонду МСФЗ (1.3), так і членів РМСБО (2.1.2) за географічними регіонами. Європу, Північну Америку та Азію/Океанію повинні представляти 6 опікунів та 4 члени РМСБО, Африку та Південну Америку по 1 опікуну та 1 члену РМСБО. Інші 2 члени як серед опікунів, так і серед членів РМСБО можуть представляти будь-яку частину світу за умови дотримання загально географічного балансу.

Другою тенденцією, якій присвячено багато змін є підсилення наголосу на практичному досвіді, як опікунів, так і членів РМСБО. У Фонді МСФЗ вважають, що джерелом спеціальних знань є бізнес, тому члени РМСБО, які розроб-

ляють МСФЗ повинні мати релевантний досвід роботи, а, отже, і глибокі спеціальні знання. Так, зміна 2.2.8 змінює другий термін члена РМСБО із 5 до 3 років, плюс кількість членів РМСБО з неповним робочим днем збільшено з 2 до 3 (зміна 2.1.2). Такі зміни, свідчать про те, що у Фонді МСФЗ вважають, що джерелом глибоких спеціальних знань є бізнес та практика бізнесу. Член РМСБО за 10 років роботи зі створення стандартів з відривом від практики може уже мати не актуальні знання бізнесу. Те саме стосується збільшення кількості членів з неповним робочим днем, які працюють в реальному бізнесі.

Третя тенденція, пов'язана з належною правовою процедурою МСФЗ, яка, хоча і визнана, однією із найкращих в світі, проте, це не означає, що вона є бездоганною. Четверта тенденція виявляє бажання Фонду МСФЗ розширити свій вплив, адже на сьогодні стандартотворення РМСБО спрямоване, здебільшого, на великі транснаціональні компанії, виключаючи з орбіти її впливу малі та середні підприємства, неприбуткові організації, бюджетні та державні підприємства. Надзвичайно важливими з точки зору інституційного посилення процесу стандартотворення МСФЗ є п'ята та шоста тенденції, які роблять на-

голос на двох основних принципах діяльності органу стандартотворення – незалежності (п'ята тенденція) та підзвітності (шоста тенденція).

Необхідно також вказати не те, що деякі зміни обговорювалися і при першому обов'язковому перегляді Конституції МСФЗ, але були реалізовані тільки при другому її перегляді. Зокрема, це стосується 1.12 та 1.14, які були реалізовані у зміні 2.1.2.

Як бачимо, всі зміни спрямовані на одне – посилення інституційної організації створення МСФЗ. Внесені при першому та другому обов'язковому перегляді зміни до Конституції Фонду МСФЗ фактично перетворили її структуру схожою на агенцію ООН. На сьогодні Фонд МСФЗ уже не приватна організація, але іще і з не цілком зрозумілим впливом з боку міждержавних організацій. Так, Моніторингова рада, хоча і справляє вплив на Фонд МСФЗ, але повністю не інкорпорована до структури Фонду МСФЗ. Стосунки Моніторингової ради та Фонду МСФЗ оформлено у вигляді Меморандуму про порозуміння. Які висновки для України? Передача Україною повноважень зі встановлення стандартів до РМСБО для частини підприємств (ПАТ, банки, страховики з 2012 року, підприємства згідно з групою 64 КВЕД та 65.3 КВЕД – з 2013 року та підприємства групи 66 КВЕД – з 2014 року) не означає, що на цьому можна задовольнитися і пасивно спостерігати за процесами стандартотворення та нетворчє їх перекладати та використовувати в Україні. Передача повноважень та перетворення Методологічної ради при Міністерстві фінансів України на видавника стандартів другого рівня, означає, що повинна змінитися стратегія її поведінки. Досвід більшості країн, які перейшли на МСФЗ показує, що їхні видавники стандартів при цьому не тільки не залишилися без роботи, а, навпаки, її додалося [8]. Видавники стандартів другого рівня активно беруть участь у належній правовій процедурі РМСБО зі встановлення МСФЗ. Їхня діяльність стала більш науково-дослідною, науково-практичною, ніж нормативно-методологічною. Відповідно, не можна діяти так, наче на дворі 20 сторіччя. Існує необхідність створення в Україні

потужного видавника стандартів за зразком провідних країн світу (Німеччина, Франція, ЄС, Японія), який би серйозно досліджував, аналізував використання МСФЗ в Україні та впливав на процес прийняття МСФЗ через активну участь у належній правовій процедурі МСФЗ. Пропонована організаційна структура та фінансово-економічні підстави діяльності такого видавника стандартів в Україні детально будуть розкриті в окремому дослідженні. Аналіз змін до Конституції Фонду МСФЗ показує, що розвиток йде в напрямку створення на базі РМСБО глобального видавника стандартів, тому Україні слід уже зараз вибудувувати відповідну стратегію діяльності.

**Висновки.** На сьогодні МСФЗ набули світового статусу і вимагаються або приймаються у більш, ніж 120 країнах світу. Фонд МСФЗ, як материнська структура видавника стандартів РМСБО керується у своїй діяльності Конституцією. Залежність національних видавників стандартів від глобальних, виявляє потребу відслідковувати зміни та розглянути тенденції змін до конституції Фонду МСФЗ, материнської структури видавника стандартів першого рівня. Здійснений аналіз змін до Конституції фонду МСФЗ при першому та другому обов'язкових її переглядах дозволив виявити шість основних тенденції змін. Аналіз тенденції довів, що всі вони спрямовані на одне – посилення інституційної організації створення МСФЗ: підвищення рівномірності представництва за регіонами світу, посилення належності правової процедури МСФЗ, підвищення незалежності та підзвітності РМСБО та Фонду МСФЗ. Внесені при першому та другому обов'язковому перегляді зміни до Конституції Фонду МСФЗ фактично перетворили її структуру схожою на агенцію ООН. Аналіз змін до Конституції Фонду МСФЗ показує, що розвиток йде в напрямку створення на базі РМСБО глобального видавника стандартів, тому Україні слід уже зараз вибудувувати відповідну стратегію діяльності, в основі якої має бути національний видавник стандартів, сформований на зразок відповідних аналогів провідних країн світу.

#### **Список використаної літератури:**

1. Allegret J.-P., Dubblecco P. Global Governance Versus Domestic Governance: What Roles For International Institutions? // The European Journal of Development research, Vol. 14, No. 2, December, pp. 173-182
2. Dieter Kerwer Rules that Many Use: Standards and Global Regulation // Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions, Vol. 18, No. 4, October 2005 (pp. 611–632)
3. James Perry and Andreas Nölke The political economy of International Accounting Standards // Review of International Political Economy 13:4 October 2006: pp. 559–586
4. Richardson Alan J., Eberlein Burkard Legitimizing Transnational Standard-Setting: The case of the International Accounting Standards Board. Paper for Presentation to the Third Biennial Conference of the ECPR Standing Group on Regulatory Governance, June 17-19 2010. UCD Dublin [Electronic resource] // ECPR Standing Group on Regulatory Governance. - Mode of access: <http://regulation.upf.edu/dublin-10-papers/1A4.pdf>. - Last access: 2012.

5. Veron N. Keeping the promise of global accounting Standards [Electronic resource] // The Peterson Institute for International Economics. - Mode of access: <http://www.bookstore.iie.com/publications/pb/pb11-11.pdf>. - Last access: 2012.
6. Véron Nicolas IFRS sustainability requires further governance reform [Electronic resource] // Archive of European Integration. – Mode of access: [http://aei.pitt.edu/12221/1/pc\\_iascfletter\\_091209.pdf](http://aei.pitt.edu/12221/1/pc_iascfletter_091209.pdf). - Last access: 2012.
7. V-ron Nicolas Suggestions For Reforming The Governance Of Global Accounting Standards [Electronic resource] // Bruegel. - Mode of access: <http://www.bruegel.org/download/parent/533-suggestions-for-reforming-the-governance-of-global-accounting-standards/file/1393-suggestions-for-reforming-the-governance-of-global-accounting-standards/application/pdf>. - Last access: 2012.
8. Пасько О.В. Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 3. – С. 38-50
9. Пасько О.В. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 4. – С. 22-39
10. IFRS Foundation Constitution [Electronic resource] // IFRS Foundation. - Mode of access: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/0B820728-7F10-4877-8068-7B65D2A3058B/0/ConstitutionDec2010.pdf>. - Last access: 2011. – Title from the screen.

*Проанализированы изменения к Конституции Фонда МСФО, материнской структуры глобального издателя стандартов финансовой отчетности - СМСБУ, при первом и втором обязательных ее просмотрах. Выявлены тенденции этих изменений, подчеркнута необходимость изменения стратегии деятельности национального издателя стандартов Украины.*

*The changes to the Constitution of IFRS Foundation, parent organization of global financial reporting standards setters – IASB, by first and second its review are analyzed. The tendencies of these changes are revealed and the need for change of the overall strategy of the national standards setters of Ukraine are emphasized.*

Рецензент: д.е.н., професор, Л. І. Михайлова  
Дата надходження до редакції: 28.03.2012 р.

УДК 658.86:339.564

### **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

**О. О. Довжик**, к.е.н., Сумський національний аграрний університет

*Розглянуто облік експортних операцій згідно з чинним законодавством та обґрунтування теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві, що може сприяти оптимальній та результативній його діяльності.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Без здійснення зовнішньоекономічних операцій побудова ринкової системи господарювання неможлива. Держава стоїть на шляху сприяння зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів господарювання. Просування вітчизняних товарів на міжнародному ринку дає можливість розширити ринки збуту для українського товаровиробника.

Дослідження розвитку експортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій, що призводить до серйозних порушень валютного, митного та податкового законодавства.

Експорт товарів є засобом утвердження українських виробників за кордоном, сприяння підвищення якості виробленої продукції. Підприємства, які експортують продукцію мають значні

переваги у сфері оподаткування, що робить цей вид діяльності привабливим і перспективним.

Основним джерелом інформації про експортну сферу суб'єкта підприємницької діяльності є дані бухгалтерського обліку. Інформаційне забезпечення є необхідним для підвищення обґрунтованості управлінських рішень. Проте неузгодженість між даними бухгалтерського і податкового обліку експортних операцій є причиною виникнення проблем при одержанні ефективних результатів фінансово-господарської діяльності.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Все вищезазначене обумовлює актуальність дослідження узгодженості бухгалтерського і податкового законодавства з питань обліку експортних операцій. Дослідження проблем обліку експортних операцій представлені в працях таких відомих вітчизняних науковців, як Бабій Л.І., Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Коби-