

У німецькому законодавстві набагато більше уваги приділяється інформації про діяльність компаній, тобто звітності, ніж організації обліку. Ще однією країною, де облік ведеться на основі континентальної моделі, є Італія. Законодавчою основою італійської системи обліку є Цивільний кодекс, а також укази Президента Республіки і накази Міністерства фінансів, що містять, в тому числі, рекомендації професійних організацій.

В Італії діє професійна організація – Національний рада фахівців з комерції та бухгалтерського обліку, яка розробляє та оприлюднює облікові стандарти, які відрізняються досить широким трактуванням. Проте, вищезазначені стандарти використовуються Італійської національною комісією, яка впливає на подання звітності акціонерними компаніями, акції яких котируються на фондовій біржі. Італійські компанії не повинні в обов'язковому порядку виконувати його вказівки, які розцінюються лише як думки впливової приватної групи, а аудитори не зобов'язані констатувати факти недотримання рекомендацій Ради.

Слід зазначити, що при визначенні світових моделей бухгалтерського обліку також необхідно враховувати той факт, що значна кількість країн в даний період знаходиться на шляху реформування національних систем обліку. Вони мають свою специфіку політичного, економічного, соціального розвитку. Отже, континентальна модель використовується в країнах зі стабільною політичною системою та розвинутою економікою. В силу глобалізації більшість країн намагаються зблизити правила обліку і тим самим привести до єдиного знаменника стандарти бухгалтерської звітності.

#### **Список використаних джерел:**

1. Гуляев, Н. С. Основні моделі бухгалтерського обліку та аналізу в зарубіжних країнах: навч. Посібник / Н. С. Гуляев, Н.С. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2014. – 144 с.
2. Євстаф'єва, Е.М. Зарубіжна практика формування обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом комерційних організацій // Міжнародний бухгалтерський облік. – 2011. – № 37. – 63–71 с.
3. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах: Підручник. / О. М. Губачова. – КИЇВ : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
4. Бутинець Ф. Ф., Горещька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

## **ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДАНІЇ ТА ІТАЛІЇ**

*Мошковська О. А., проф. кафедри обліку та оподаткування, Івахно Я. В., студент факультету торгівлі та маркетингу, Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна*

Історична відокремленість країн та національні особливості зумовили розвиток різних підходів щодо ведення бухгалтерського обліку зі своїми особливостями, перевагами та недоліками.

Системи обліку відрізняються організаційною будовою, складом, кількістю об'єктів та суб'єктів, видами і рівнем взаємозв'язків об'єктів і суб'єктів, сферами дії, характером взаємодії із зовнішнім середовищем [1, с. 133]. У зв'язку з вищезазначеними умовами виокремлюється шість систем організації бухгалтерського обліку [2, с. 21]:

- британо-американська (англосаксонська ) або англо-американська;
- континентальна або франко-німецька;
- південноамериканська;
- змішана;
- ісламська;
- інтернаціональна.

Кожна система характеризується певним комплексом показників. До найсуттєвіших з них доречно відносити стандарти бухгалтерського обліку, план рахунків бухгалтерського обліку, облікову політику, форми первинних документів і облікових реєстрів.

Франко-німецька або континентальна система використовується в Австрії, Італії, Німеччині, Бельгії, Норвегії, Швейцарії, Греції, Португалії, Швеції, Єгипті, Франції, Японії, Алжирі, Люксембурзі, Іспанії, Камбоджі, Туреччині, Фінляндії, Гвінеї, Данії. Визначальними рисами такої системи є:

- наявність тісних зв'язків з банками;
- орієнтація на задоволення потреб кредиторів, податкових чи інших органів державної влади;
- низький рівень зацікавленості в учасниках ринку цінних паперів;
- жорсткий ступінь регламентації;
- наявність централізованого плану рахунків;
- суттєві відмінності у практиці обліку окремих країн.

Слід зазначити, що найменш консервативну і найбільш гнучку і прозору систему обліку мають Норвегія, Швеція, Фінляндія, Данія [3, с. 179].

Перший закон в Данії про діяльність компаній було введено у 1917 р., а у 1976 р. Данія приєдналася до Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності. У 1981 р. був прийнятий закон про бухгалтерський облік і звітність.

Після прийняття в 1909 р. закону про надання аудиторам відповідних повноважень в Данії почали існувати дві класифікації бухгалтерських працівників:

1. Члени професійної організації бухгалтерів, які мають право проводити аудит усіх компаній і є членами державних комітетів щодо проблем обліку. Державні контролери здебільшого добровільно вступають до провідної професійної Організації державних контролерів (ОДК), яка є впливовим органом. Досвідчені члени вищезгаданої організації все частіше стають членами урядових комітетів, що займаються переглядом законів про бухгалтерію та аудит.

2. Зареєстровані контролери, якими стають після трьох років практики, але їм не дозволяється проводити аудит компаній, що мають складну структуру. Зареєстрований контролер входить до професійної Організації зареєстрованих

бухгалтерів-аудиторів (ОЗБА) [4, с.193]. Крім вищезазначеного, значну роль в країні відіграють професіонали – лідери бухгалтерської справи, які мають можливість виступати в якості урядових радників і, тим самим, впливати на рішення.

Особливістю формування в Данії облікової традиції з початку ХХ ст. стала концепція, якої немає більше ні в одній країні – концепції впорядкованості та розсудливості, відповідно якої закон про акціонерні товариства передбачає відображати у звітності компанії її фінансовий стан таким чином, який відповідає уявленням її менеджменту про найкращі шляхи ведення бізнесу. Вищезазначена концепція призвела до розвитку національного бізнесу – появи зацікавлених зовнішніх користувачів звітності.

В систему законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Данії входять: закон про бухгалтерський облік; наказ про ведення бухгалтерського обліку; закон і наказ про бухгалтерську звітність та інші акти, що конкретизують склад і принципи складання фінансової звітності; закони про акціонерні товариства.

В Італії дуже широко трактується впровадження директив ЄС (від 1957 р. країна була членом ЄЕС). З набуттям чинності у 1974 р. законодавчої вимоги щодо зовнішнього аудиту для акціонерних компаній, представлених на біржі, в Італії з'явилися спочатку аудиторські, а потім і бухгалтерські стандарти, які розробляли кілька організацій незалежно одна від одної (Міністерство у справах державних підприємств, Італійська асоціація акціонерних товариств та ряд інших). Такий різнобій ускладнював роботу бухгалтерів, і в 1982 р. НККБ зробила вибір на користь стандартів, запропонованих Національною радою докторів комерції. З того періоду часу документи, підготовлені цією найбільш авторитетною в професійних колах Італії організацією, стали національними стандартами бухгалтерського обліку. В процесі створення були прийняті до уваги як теоретичні розробки, так і кращі зразки бухгалтерської практики (національні та міжнародні), а також Директиви ЄС. До теперішнього моменту опубліковані 23 національні облікові стандарти і 21 аудиторський стандарт. Значна частина їх зараз переглядається відповідно до чинного законодавства та міжнародних стандартів [5, с. 154].

В країні створений професійний орган – Національна рада фахівців комерції та бухгалтерів, яка видає деякі стандарти бухгалтерської справи, що відрізняються широким і загальним підходом. Ці стандарти визнаються Комісією з валютних бірж і застосовуються в зареєстрованих на цих біржах компаніях.

Зі вступом до Європейського Союзу Італія ввела в своє законодавство загальноєвропейські вимоги до бухгалтерського обліку і звітності. Річна звітність італійських компаній може включати [6, с. 321]: бухгалтерський баланс, звіт про прибутки і збитки, пояснювальну записку, операційний звіт (звіт про поточну діяльність), звіт внутрішніх аудиторів, звіт про рух капіталу, звіт про рух грошових коштів, звіт президента компанії, доповідь ради директорів, аудиторський висновок. Лише перші 5 з цього списку обов'язкові для подання усіма без винятку відкритими акціонерними товариствами.

Аудиторський висновок є обов'язковим для деяких категорій компаній – фінансових, страхових, медіа – холдингів тощо. Компанії, акції яких котируються на біржах, повинні оприлюднювати, крім підсумкового річного, і звіти за півріччя. Загальний контроль над діяльністю бухгалтерів і аудиторів в Італії здійснюється Міністерством юстиції.

Для всіх компаній, чиї розміри перевищують установлені показники, необхідно пройти аудиторську перевірку. Проте закон не встановлює особливих обмежень на професійну підготовку аудитора, а обсяг його обов'язків, встановлений Цивільним кодексом, в даний період часу є суттєво обмеженим. Незалежний професійний аудит потрібний передусім для: компаній з обмеженою відповідальністю, зареєстрованих на фондовій біржі; фінансових організацій; громадських організацій.

Суттєвий вплив на бухгалтерський облік в Італії податкового законодавства. Системою своїх актів воно охоплює набагато ширше коло проблем бухгалтерської практики, ніж професійні стандарти. Тому італійські бухгалтери, як і українські, у своїй роботі орієнтуються, насамперед, на податкове законодавство. Особливу роль відіграє дотримання законодавчих вимог в процесі формування звіту про фінансові результати, оскільки саме за його даними визначаються податки, що стягуються з італійських компаній. Бухгалтерським обліком в Італії можуть займатися лише бухгалтери і доктори комерції.

В даний час бухгалтерський облік в Італії зазнає серйозні зміни. Вводяться нові законодавчі вимоги щодо розкриття бухгалтерської інформації, консолідованих звітів змісту і повноти основних бухгалтерських форм. Оскільки традиційно італійська бухгалтерська практика дотримується вимог національного законодавства, автори законів прагнуть наблизити національний облік до вимог міжнародних стандартів, Директив ЄС та реалій сучасного бізнесу.

Отже, хоча Данія та Італія належать до єдиної системи організації бухгалтерського обліку, проте вони мають ряд відмінностей. Основним джерелом регулювання бухгалтерського обліку в Данії є законодавчий орган та організація державних контролерів, в Італії – лише законодавчий орган. В Данії регулювання є гнучким, в Італії має консервативний характер і тісний зв'язок з податковим законодавством. В Данії помітна значна роль професіоналів – лідерів бухгалтерської справи, які мають можливість виступати в ролі урядових радників і, тим самим, впливати на відповідні рішення. В Італії роль професіоналів є обмеженою.

#### **Список використаних джерел:**

1. Галузіна С.М., Пупшис Т.Ф. Международный учет и аудит. – СПб.:, 2006. – 272 с.
2. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник. – К: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
3. Костюченко В.М. Аналіз факторів впливу на розвиток систем бухгалтерського обліку країн ЄС. /Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей

Міжнародної науково-практичної конференції: Київ, 23 жовтня 2009 р. – КИЇВ : КНЕУ, ФПБАУ, 2009. – 582 с.

4. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир ПП “Рута”, 2003. – 544 с.

5. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики: підручник. – К.:Знання, 2007. – 551 с.

6. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. – КИЇВ : Знання, 2006. – 311 с.

## **АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Нежива М. О., канд. екон. наук, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту, Київський національний торговельно-економічний університет м. Київ, Україна*

Господарська діяльність компаній в умовах ринкової економіки завжди вимагає об'єктивного, професійного та незалежного підтвердження тими економічними показниками, якими вона може бути відображена. Економіка набуває ознак відкритості, фінансові кордони стають більшою мірою умовними, полегшуються можливості інвесторів і акціонерів вкладення в об'єкти інвестування економік різних країн світу. В той же час великі гроші завжди були і є тим флюгером економічної привабливості, який використовують аудиторські фірми для того, щоб визначити, а, в разі потреби, удосконалити той пакет аудиторських послуг, якого потребують користувачі інформації. Користувачі інформації, особливо якщо вони є непрофесійними, час від часу бажають отримувати від високопрофесійного фахівця, в першу чергу, незалежного аудитора, відповідей на низку принципів для них питань.

Аудит, відповідно до Господарського кодексу України [1], це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам. При тому, Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [2] не дає визначення аудиту, натомість встановлює, що таке аудит фінансової звітності: аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.