

УДК 346.7:657

DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2021-37-9>

Метелиця В. М.

*доктор економічних наук,
старший науковий співробітник,
професор кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки
Вінницького національного аграрного університету*

Metelytsya Volodymyr

*Doctor of Economic Sciences, Senior Research Fellow,
Professor of Accounting and Taxation Department in Branches of the Economy
Vinnitsia National Agrarian University*

МІЖНАРОДНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУХГАЛТЕРІВ

Анотація. Регулювання професійної діяльності бухгалтерів або сприяє розвитку бізнесу, міграції фінансового та людського капіталу, або ускладнює цей процес. Багато компаній із глобальними інтересами вже відчули тягар складних та постійно мінливих нормативних актів, що приймаються на внутрішньому та міжнародному рівнях. Очікується, що у найближчі роки деякі регіони світу, ймовірно, зіткнуться з набагато більшим регулюванням. Метою статті є аналіз останніх змін у сфері регулювання професійної діяльності бухгалтерів, спричинених трансформаціями глобальної економічної системи, а також визначення та оцінка викликів з якими стикнуться бухгалтери по всьому світі вже в найближчі роки. Розкрито тенденції в сфері регулювання професійної діяльності бухгалтерів в Європі, США, Австралії, Азії, та визначено фактори (причини) їх розвитку. Визначено, що наявність стандартів та правил бухгалтерського обліку як таких не гарантує надійних та належних фінансових показників, у зв'язку з чим зростає роль та значення професійної етики. Оцінено три ключові напрямки змін та викликів для бухгалтерської професії, що матимуть місце в найближчі роки. Доведено, що метою посилення регулювання у всьому світі є вирішення соціально-економічних та екологічних проблем. Бухгалтерам важливо усвідомити, що такі заходи повинні сформулювати мотивацію не маніпулювати цифрами, а також забезпечити впровадження системи справедливого оподаткування та усунення зловживань з боку суб'єктів цифрової економіки.

Ключові слова: регулювання бухгалтерського обліку, професія бухгалтера, регуляторні органи, професійна етика, фінансові шахрайства, цифрова економіка.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як унікальна практика (професійна діяльність) та універсальна мова бізнесу (інформаційне забезпечення управління) є комунікаційним елементом економічної системи, який фіксує всі господарські операції суб'єктів господарювання, і тим самим дає змогу оцінювати і контролювати результати

їх діяльності. Універсальність даних національної системи бухгалтерського обліку на міжнародному рівні не є абсолютною, адже суттєво залежить від реалізованої моделі нормативно-правового регулювання. Саме з цієї причини у світі активно розвиваються процеси уніфікації методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звіт-

ності, що проявляється в намаганні запровадити єдині міжнародні стандарти з базовою методологією обліку та кодекс етики професійних бухгалтерів. Розвиток регулювання професійної діяльності бухгалтерів відбувається під патронатом міжнародних та національних професійних організацій (асоціацій, федерацій, спілок та інші), поряд з якими суб'єктами методологічного впливу на рівні кожної країни є також відповідні державні органи (міністерство фінансів, національний банк та інші).

Трансформації глобальної економічної системи в умовах пандемії COVID-19, наклали свій відбиток на регулювання професійної діяльності бухгалтерів, визначили нові виклики та вектори руху, що обумовлює необхідність оцінити, які зміни очікують професійну бухгалтерську спільноту в найближчі роки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання регулювання професійної діяльності бухгалтерів та проблематика розвитку цієї професії розкриті в публікаціях таких українських дослідників як Г.П. Бессонова та В.Я. Козлова [1], Н.М. Бондаренко [2], О.М. Брадул і В.А. Шепелюк [3], І.М. Бурденко [4], Д.В. Долбнева [5], В.М. Жук [6], О.І. Лугова [7], Н.Г. Мельник [8], О.В. Пасько [9] та інші. Проте варто відмітити, що більшість вітчизняних досліджень носить ретроспективно-оціночний характер, а основним об'єктом аналізу виступає професійна етика як інструмент регулювання діяльності бухгалтера.

Іноземні дослідники значно ширше підходять до вивчення проблем регулювання професійної діяльності бухгалтерів, аналізуючи їх в контексті останніх змін економічного середовища та соціально-економічних тенденцій. Такий підхід дозволяє здійснювати прогнозування окремих аспектів розвитку професії бухгалтера.

Зокрема, М.Дж. Блумфілд, У. Брюгеманн, Г.Б. Крістенсен, К. Лейз (М. J. Bloomfield, U. Brüggemann, H. B. Christensen, C. Leuz) [10] вивчають чи сприяє гармонізація міжнародних нормативних актів в ЄС трудовій міграції бухгалтерів. Отримані в цьому дослідженні дані свідчать, що різноманітність правил у сфері регулювання є економічним бар'єром для транскордонної мобільності робочої сили, тобто гармонізація бухгалтерського обліку може мати значущий вплив на транскордонну міграцію бухгалтерів.

Дослідження Е.Ф. Рафаеля (E. F. Rafael) [11] доводить, що локальні стандарти і нормативні акти можуть бути елементом зміцнення професійного авторитету національних бухгалтерських організацій, в той же час вони відчувають на собі тиск зовнішнього глобального середовища при прийнятті рішень, що веде до гармонізації з міжнародними стандартами.

Словенські вчені С. Слупнікар, М. Заман Грофф, Н. Штумбергер (S. Slapničar, M. Zaman Groff, N. Štumberger) [12] дискутують над питанням наскільки виправданим є регулювання професійних бухгалтерів, аналізуючи, чи впливає професійна кваліфікація бухгалтерів на якість надання бухгалтерських послуг. На основі даних опитування 96 бухгалтерів, виявлено, що за відсутності регулювання бухгалтерської професії якість фінансової звітності може бути особливо вразливою в мікрокомпаніях.

Оцінці впливу поширення штучного інтелекту і технології блокчейн на розвиток і регулювання професії бухгалтера присвячена публікація китайських вчених І. Жанг, Ф. Ксіонг, І. Кеіе, Х. Фан, Х. Гу (Y. Zhang, F. Xiong, Y. Xie, X. Fan, H. Gu) [13]. Як свідчать результати цього дослідження, у світі зростає попит на IT-фахівців, які мають досвід роботи бухгалтером. Глибока інтеграція нових інноваційних технологій внесла величезні зміни в професію бухгалтера, серед яких реінжиніринг бухгалтерських процедур. З іншого боку, виникли загрози безпеці бухгал-

терських даних у зв'язку з чим, регулятори повинні посилити існуючі та впровадити нові правила для бухгалтерів, щоб запобігти економічним злочинам.

Таким чином, іноземні дослідження є значно ширшими за своїм предметом і торкаються соціально-економічних явищ, що мають вплив на регулювання бухгалтерської професії.

У зв'язку з тим, що вітчизняними вченими недостатньо уваги приділяється прогнозуванню векторів розвитку і регулювання професії бухгалтера з огляду на такі процеси як діджиталізація управління, реформа освіти і науки, міжнародна інтеграція і міграція робочої сили, превалювання віртуальної економіки та інші, виникає необхідність поглиблення досліджень в цьому напрямку.

Метою статті є аналіз останніх змін у сфері регулювання професійної діяльності бухгалтерів, спричинених трансформаціями глобальної економічної системи, а також визначення та оцінка викликів з якими стикнуться бухгалтери по всьому світі вже в найближчі роки.

Для досягнення мети використано методи загальнонаукові і спеціальні методи пізнання: аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, узагальнення, метод абстракції з елементами моделювання.

Результати дослідження. За останнє десятиріччя глобальна економічна інтеграція стала каталізатором росту багатьох національних економік. Як наслідок, підвищилась увага до відмінностей в регулюванні бухгалтерського обліку на локальному (країна) рівні, які ускладнюють спільне ведення бізнесу. Багато компаній із глобальними інтересами вже відчули тягар складних та постійно мінливих нормативних актів, що приймаються на внутрішньому та міжнародному рівнях. Зокрема, варто згадати ситуацію із виходом українських аграрних холдингів і середніх компаній на ринок IPO (Initial Public Offering), яка мала місце в Україні. Допоки на національному рівні не було офіційно прийнято норму про ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ, компаніям доводилось долати "обліково-звітний" бар'єр виходу на ринок IPO шляхом трансформації показників фінансової звітності, складеної за П(С)БО. Зважаючи на відсутність досвіду у рядових бухгалтерів, таку процедуру в більшості випадків здійснювали аудиторські фірми, що призводило до виникнення додаткових витрат. Після внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (доповнення статтею 12-1. Застосування міжнародних стандартів) українські аграрні компанії отримали можливість вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, що спростило підготовку до виходу на ринок IPO. Таким чином, регулювання бухгалтерської діяльності або сприяє розвитку бізнесу, міграції фінансового та людського капіталу, або ускладнює цей процес. Цю тезу підтверджують також результати дослідження М.Дж. Блумфілда та ін. [10].

Як зазначають міжнародні аналітики, у найближчі роки деякі регіони світу, ймовірно, зіткнуться з набагато більшим регулюванням. Ці відмінності у регулюванні будуть особливо відчутними по обидва боки океану – в Європі та на Заході. Причини поглиблення відмінностей у регулюванні варто шукати в трансформаціях економічних систем, які відбулися в умовах пандемії.

Сьогодні в Європі зростають заклики до більшого регулювання у сфері фінансів та досягнення «справедливості» у сфері оподаткування, особливо коли йдеться про оподаткування цифрових корпорацій. Натомість у США спостерігається протилежна тенденція – послаблення регулювання з метою стимулювання економічного зростання. В Азії банківське та корпоративне регулювання стає жорсткішим, а вимоги державних регуляторів щодо таких питань, як документація

з трансфертного ціноутворення, зростають. На нашу думку, на підході до регулювання бухгалтерського обліку, фінансів, оподаткування в різних регіонах світу впливають політичні, економічні та соціальні фактори. Зокрема в США політика президента Трампа мала чітко виражені прояви національного протекціонізму, чим можна пояснити послаблення регулювання в країні задля досягнення росту економіки. В Європі цифрові корпорації потрапили в шквал критики, після скандалів з витоками і продажем персональних даних користувачів. Як наслідок, у грудні 2020 року Єврокомісія представила новий знаковий «цифровий пакет», спрямований на обмеження впливу та можливостей на своєму ринку таких технологічних гігантів, як Apple, Facebook, Amazon та Google. Нові правила спрямовані на великі компанії, які контролюють дані та доступ до своєї платформи, від яких залежать тисячі компаній для ведення бізнесу. Як повідомляється, такими компаніями можуть бути пошукові системи, соціальні мережі, хмарні обчислювальні сервіси та рекламні сервіси.

Ситуація з посиленням регулювання корпоративного управління (зокрема, і бухгалтерського обліку) в Азії пов'язана, насамперед, з ростом частки фінансових шахрайств. Нарощення обороту активів віртуальної економіки спотворило оцінку реальної дохідності окремих компаній і дало змогу «відрегулювати» звітні показники. Зважаючи, що більшість країн в цьому регіоні є ісламськими, для регулювання сфери фінансів використовуються не лише державні чи міжнародні документи, але й такий інструмент як ісламська етика, що опирається на релігійні догми. Ісламська етика розглядається як інструмент регулювання поведінки бухгалтерів та інших працівників фінансової сфери, і як доводять дослідження, має високий превентивний ефект щодо вчинення фінансових шахрайств. Як зазначають М. Магдавихоу та М. Хотанлоу (М. Mahdavihou, М. Khotanlou), фінансові шахрайства привернули увагу до етики бухгалтерського обліку та необхідності перегляду освіти з питань бухгалтерської етики. Наявність стандартів та правил бухгалтерського обліку як таких не гарантує надійних та належних фінансових показників, а відсутність професійної етики може дати оманливу картину у фінансових звітах. Незважаючи на стандарти та правила бухгалтерського обліку, без усвідомлення етичних цінностей та моральної відповідальності бухгалтери можуть надавати маніпульовані фінансові звіти. Тому доцільним є впровадження нового підходу до вивчення етики в бухгалтерській професії шляхом включення ісламської етики в усі курси бухгалтерської освіти [14].

Отже, відмінності в регулюванні, що мають географічну прив'язку, можуть становити значний виклик для бухгалтерських фірм, які працюють в різних юрисдикціях.

Варто зазначити, що ефективність регулювання між іншим залежить від врахування суспільного інтересу регуляторними органами. Як зазначає О.В. Пасько, без чіткої прив'язки до суспільного інтересу влада регуляторного органу стає просто інструментом приниження тих, хто не згоден із позицією регулятора. Саме тому необхідний потужний нормативний фундамент дій регуляторного органу, який би урівноважував вплив і інтереси суспільства, щоб регулятори розуміли, сприймали і адекватно реагували на тиск на них, і в той же час виконували свої обов'язки щодо регулювання [9, с. 43].

Регулювання діяльності окремих бухгалтерів здійснюється насамперед на національному рівні, при цьому важливу роль у роботі з державними регуляторними органами для забезпечення ефективності, результативності та дотримання суспільних інтересів відіграють професійні бухгалтерські організації, що реалізують процес комунікації. Під процесом комунікації маємо на увазі, з одного боку, відстоювання професійними організаціями потреб та запитів бухгалтерської спільноти перед державними регуляторами,

з іншого – роз'яснення бухгалтерам правил та бухгалтерських процедур, затверджених державними регуляторами, адже фахівці з бухгалтерського обліку повинні бути в курсі новин відповідних регуляторних органів, таких як Комісія з цінних паперів та бірж у США, Рада з фінансової звітності у Великобританії, Міністерство фінансів в Україні, а також дотримуватися положень вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Міжнародні експерти прогнозують, що посилення регулювання вплине на всіх фахівців бухгалтерського обліку в найближчі роки. У звіті про майбутнє бухгалтерського обліку під назвою «Двигуни змін та майбутніх навичок» [15] Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (ACCA) зазначає, що посилення регулювання та посилення управління матимуть найбільший вплив на професію в 2025 році. ACCA прогнозує міжурядові податкові дії, спрямовані на обмеження розмивання оподатковуваної бази й виведення прибутку з-під оподаткування (Base erosion and Profit Shifting – BEPS), які зачеплять усіх членів професії, тоді як справедливості у справах щодо податків продовжуватиме зростати в усьому світі. Асоціація також вказує на більший акцент щодо податкової прозорості та розширення податкових дій задля обміну інформацією з боку уряду.

У статті [16], опублікованій Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), дослідник Мухаммед Азізул Іслам виділяє три ключові напрямки змін та викликів для бухгалтерської професії:

1. Очікується масштабне впровадження більш досконалих та розумних технологій задля вдосконалення традиційних способів роботи бухгалтера. В перспективі ці технології можуть навіть замінити традиційний підхід до ведення обліку. Розумні програмні системи (включаючи хмарні обчислення) підтримають тенденцію до всеосяжного поширення аутсорсингових послуг (включаючи аутсорсингові компанії, діяльність яких не обмежується національними кордонами), а більш широке використання соціальних медіа за допомогою інтелектуальних технологій покращить розкриття інформації, взаємодію із зацікавленими сторонами, даючи можливість розкрити більше даних ніж будь-який звіт з корпоративного управління, а стейкхолдери будуть використовувати інструменти для інтерпретації «великих даних» (Big Data).

2. Продовження глобалізації створить більше можливостей та викликів для представників бухгалтерської професії. Хоча глобалізація заохочує вільний потік грошей з одного ринку капіталу на інший, посилена діяльність закордонного аутсорсингу та трансфер технічних та професійних навичок одночасно будуть створювати загрозу виникнення соціальних і фінансових проблем на місцевому рівні. Бухгалтерські фірми в США, ЄС та Австралії переносять свої офіси до Індії та Китаю з метою мінімізації витрат, це може призвести до проблем із зайнятістю в бухгалтерській галузі на Заході. Хоча Brexit і політика Трампа негативно вплинули на глобалізацію, фахівці з бухгалтерського обліку, мабуть, скоро відчують, що вони теж беруть участь у цій трансформації.

3. Посилення регулювання та пов'язані з цим правила розкриття інформації матимуть найбільший вплив на професію на найближчі роки. Наприклад, посилення регулювання є неминучим через масове ухилення від сплати податків, трансфертне ціноутворення та відмивання грошей через офшори.

Отже, каталізатором посилення регулювання професійної діяльності бухгалтерів стали фінансові скандали по всьому світу та «несправедливість» оподаткування цифрової економіки, суб'єкти якої отримують надприбутки, зловживаючи своїм становищем на ринку.

Посилення регулювання вже відчула на собі професійна бухгалтерська спільнота в Австралії та Європі. Зокрема, в

Австралії існує сильний політичний імпульс необхідний для вирішення проблем з оптимізацією оподаткування, які здійснюють транснаціональні компанії, за допомогою нових законів, впровадження заходів з посилення прозорості бухгалтерського обліку та звітності. Уряд Австралії запроваджує нові податкові заходи, пов'язані з BEPS, щодо суб'єктів цифрової економіки. Так, 22 червня 2020 року було змінено Австралійське законодавство про трансфертне ціноутворення. На даний час, Австралія має потужний внутрішній податковий режим, що застосовується до великих корпоративних груп, в основі якого лежать чіткі правила протидії уникненню оподаткування та правила трансфертного ціноутворення.

Зміцнення регулювання в сфері обліку та оподаткування в Австралії відбулося шляхом [17]:

- вдосконалення загального правила про уникнення оподаткування (General Anti-Avoidance Rule, скорочено GAAR) шляхом запровадження багатонаціонального закону про уникнення оподаткування (Multinational Anti-Avoidance Law, скорочено MAAL), скасування податку на прибуток;

- інших змін, що стосуються покращення положень трансфертного ціноутворення, щоб привести їх у відповідність до найкращих практик Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР);

- прийняття цілого ряду заходів щодо прозорості, зокрема Звіту про країни (Country-by-Country, скорочено СбС).

В Європі нове регулювання включає податок на прибуток, що залежить від обороту, для інтернет-компаній, податок на цифрові послуги та жорсткіші обмеження щодо відмивання грошей.

Протягом останніх кількох років регуляторні органи Європейського Союзу висловлювали занепокоєння з приводу того, що існуюча міжнародна податкова система не належним чином охоплює цифровізацію економіки. Відповідно до чинних міжнародних податкових норм, транснаціональні корпорації, як правило, сплачують податок на прибуток підприємств там, де відбувається виробництво, а не там, де розташовані споживачі або, у випадку цифрового сектора, користувачі. Однак деякі аналітики стверджують, що завдяки цифровій економіці підприємства (неявно) отримують дохід від користувачів за кордоном, але без фізичної присутності не оподатковуються податком на прибуток у цій іноземній країні.

Для вирішення цих проблем ОЕСР проводить переговори з понад 130 країнами щодо адаптації міжнародної податкової системи. Поточна пропозиція вимагатиме, щоб транснаціональні компанії сплачували частину своїх податків на прибуток там, де знаходяться їх споживачі або користувачі. За даними ОЕСР, угода очікується в середині 2021 року [18].

Однак, незважаючи на триваючі багатосторонні переговори, декілька європейських країн вирішили продовжити односторонні заходи щодо оподаткування цифрової економіки. Близько половини всіх європейських країн ОЕСР або оголосили, запропонували або запровадили податок на цифрові послуги (Digital Services Tax, скорочено DST), який є податком на вибрані потоки валового доходу великих цифрових компаній. Оскільки ці податки в основному впливають на американські компанії і, таким чином, сприймаються як дискримінаційні, США відповіли загрозами у відповідь [18].

Також ведеться боротьба з відмиванням грошей. 3 3 грудня 2020 року для всіх держав-членів діє нова Шоста Директива Європейського Союзу про боротьбу з відмиванням грошей (AMLD6) [19]. Економічні суб'єкти, що діють на території ЄС та підпадають під регулювання, повинні відповідати вимогам цієї директиви до 3 червня 2021 року. Ця директива спрямована на посилення правил боротьби з відмиванням грошей в ЄС та покладання більшої відповідальності на контролюючі органи. Паралельно прово-

дяться дії щодо підвищення прозорості в Європі. На початку 2021 року національні реєстри прозорості було пов'язано по всій Європі через центральноєвропейську платформу.

Якщо в Європі та Австралії вплив глобальних чинників зумовив зміни в регуляторному кліматі, спрямовані на посилення регулювання, то в США ситуація є іншою. За часів адміністрації Дональда Трампа більша увага приділялася формуванню капіталу, що в деяких ситуаціях означає не дозволяти регулюванню заважати. Іншим фактором відмінностей у регуляторному підході є глибина фінансової кризи, яку переживає весь світ, і яка поглибилася у зв'язку з пандемією COVID-19. Запас економічної міцності дозволив США за часів Трампа не посилювати контроль фінансового сектора і оподаткування цифрових корпорацій. Однак, зміна політичного курсу в США, на нашу думку, все ж приведе до значного збільшення регулювання, зосередженого на професії бухгалтера. Отже, ситуація з регулюванням професійної діяльності бухгалтерів в США за часів Трампа мала чітко виражену залежність від політичних поглядів та популістських обіцянок. Це підтверджує тезу, що «що регулювання бухгалтерського обліку це не просто технічний процес, це процес, що також відбувається в певному політичному контексті і часто регулювання бухгалтерського обліку не можна уявити без лобіювання» [9, с. 41].

Крім того, як свідчить сучасна історія, іноді потрібна невдача, щоб змінити тон у регуляторному середовищі. У США таких резонансних подій (як наприклад, банкрутство Enron Corporation у 2001 році) протягом останніх років не було, але в майбутньому щось може статися. Справедливо очікувати, що у випадку збою у сфері корпоративного звітування регулювання змінить свій фокус.

Висновки. Професійна діяльність бухгалтерів по всьому світі, з огляду на її суспільне значення («бухгалтерський облік як соціальний інститут має вагомий місію: забезпечувати своєю продукцією (обліковою інформацією і її інтерпретацією) довіру, порозуміння й керованість в соціально-економічних просторах (на підприємстві, територіальній громаді, галузі, державі, світі)» [6, с. 40]), піддається регулюванню, яке має свої відмінності в різних країнах та регіонах.

Виявлено, що бухгалтери вже в найближчий час можуть зіткнутися з більшим регулюванням, що впливає із зростаючих соціальних та екологічних проблем, спричинених більшим тиском суспільства та очікуванням захищених сторін. Хоча посилене регулювання не завжди вітається в рамках професії, проте, регуляторні зміни, що спрямовані на вирішення соціальних та екологічних проблем, варто розглядати як нову можливість. Бухгалтерам важливо усвідомити, що головною метою таких заходів є мотивація не маніпулювати цифрами, а також впровадження системи справедливого оподаткування та усунення зловживань з боку суб'єктів цифрової економіки.

Трансформації глобальної економічної системи, що обумовили поглиблення регулювання в Європі, Азії та Австралії, також засвідчили, що традиційний підхід до бухгалтерського обліку досить скоро може зазнати суттєвих змін. Каталізатором в цьому процесі виступають сучасні інноваційні технології збору і обробки інформації, які змінюють бухгалтерські процедури. Яким би не був рівень дотримання вимог у різних частинах світу, швидше за все, бухгалтерам все більше будуть потрібні нові знання щодо цифрових технологій, податкового законодавства, нових форм корпоративної та інтегрованої звітності. Відтак виникає потреба в навчанні бухгалтерів щодо мінливого світового регуляторного ландшафту. Розуміння факторів, що лежать в основі підходів, що застосовуються в різних країнах, може бути ключовим для ефективного управління податковими та регуляторними ризиками.

Список використаних джерел:

1. Бессонова Г. П., Козлова В. Я. Бухгалтерский учет как профессиональная деятельность. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2017. Вип. 16. С. 188–193.
2. Бондаренко Н. М., Крижановська О. А. Професійні цінності та етика як фактор підвищення довіри до професії бухгалтера. *Облік і фінанси*. 2020. № 4(90). С. 10–16.
3. Брадул О. М., Шепелиук В. А. Реалії та перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки*. 2016. № 64. С. 154–160.
4. Бурденко І. М., Майборода А. В. Професійна етика бухгалтера: управлінський підхід. *Бізнес-навігатор*. 2020. № 5(61). С. 194–199.
5. Долбнєва Д. В. Удосконалення моделі регулювання професії бухгалтера в Україні на основі адаптації досвіду провідних країн світу. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2014. Вип. 8(2). С. 9–13.
6. Жук В. М., Попко Є. Ю., Шендерівська Ю. Л. Бухгалтерський облік: перегляд предмету і назви професії. *Облік і фінанси*. 2020. № 1(87). С. 36–44.
7. Лугова О. І., Єременко А. В., Кириченко І. О., Косовська Ю. С. Професійна етика в роботі бухгалтера. *Modern economics*. 2019. № 13. С. 154–160.
8. Мельник Н. Г. Тенденції та виклики розвитку бухгалтерської професії. *Бізнес Інформ*. 2019. № 9. С. 200–205.
9. Пасько О. В. Теорії регулювання в контексті сучасної практики регулювання бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2018. № 2(80). С. 37–46.
10. Bloomfield, M. J., Brueggemann, U., Christensen, H. B., Christian, L. The Effect of Regulatory Harmonization on Cross-Border Labor Migration: Evidence from the Accounting Profession. *Journal of Accounting Research*. 2017. Vol. 55. Issue 1. Pp. 35–78. DOI: 10.1111/1475-679X.12155. URL: <http://www.nber.org/papers/w20888>
11. Rafael, E. F. Managing Knowledge Standards at the Periphery of Professional Knowledge Development: The Case of the Philippine Accountancy Profession and International Accounting Standards Harmonisation. *Cambio*. 2018. Vol. 8. No 16. Pp. 113–126. DOI: 10.13128/cambio-23170
12. Slapničar, S., Groff, M. Z. and Štumberger, N. Does professional accounting qualification matter for the provision of accounting services?. *Accounting in Central and Eastern Europe* (Research in Accounting in Emerging Economies, Vol. 13). 2014. Emerald Group Publishing Limited, Bingley. Pp. 255–277. DOI: 10.1108/S1479-3563(2013)0000013016
13. Zhang, Y., Xiong, F., Xie, Y., Fan, X. and Gu, H. The Impact of Artificial Intelligence and Blockchain on the Accounting Profession. *IEEE Access*, 2020, vol. 8, pp. 110461–110477. DOI: 10.1109/access.2020.3000505
14. Mahdavihou M., Khotanlou M. New Approach to Teaching of Ethics in Accounting “Introducing Islamic Ethics into Accounting Education”. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2012. Vol. 46. Pp. 1318–1322. DOI: 10.1016/j.sbspro.2012.05.294
15. The Association of Chartered Certified Accountants. Professional accountants – the future: Drivers of change and future skills. 2016. URL: <https://www.accaglobal.com/content/dam/members-beta/images/campaigns/pa-tf/pi-professional-accountants-the-future.pdf>
16. Muhammad Azizul Islam Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications for Teaching and Research. International Federation of Accountants. 2017. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/future-accounting-profession-three-major-changes-and-implications-teaching-and-research>
17. Australian Taxation Office. A strong domestic tax regime. 2020. URL: <https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-Corporate-Australia/A-strong-domestic-tax-regime/>
18. Asen E. What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Tax Foundation, March 25, 2021. URL: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>
19. 6AMLD: EU’s 6th Anti-Money Laundering Directive. Alessa. Tier1 Financial Solutions. January 5, 2021. URL: <https://tier1fin.com/alessa/blog/6aml-d-eu-6th-anti-money-laundering-directive/>

References:

1. Bessonova H. P., Kozlova V. Ya. (2017) Bukhhalterskyi uchet kak professionalnaia deiatelnost [Accounting as a professional activity]. *Teoretychni i praktychni aspekty ekonomiky ta intelektualnoi vlasnosti*, no. 16, pp. 188–193.
2. Bondarenko N. M., Kryzhanovska O. A. (2020) Profesiini tsinnosti ta etyka yak faktor pidvyshchennia doviry do profesii bukhhaltera [Professional values and ethics as a factor of increasing trust in the profession of the accountant]. *Oblik i finansy*, no. 4(90), pp. 10–16.
3. Bradul O. M., Shepeliuk V. A. (2016) Realii ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoi profesii v Ukraini [Realities and prospects of development of the accounting profession in Ukraine]. *Visnyk Donetskoho natsionalnoho universytetu ekonomiky i torhivli im. Mykhaila Tugan-Baranovskoho. Seriya: Ekonomichni nauky*, no. 64, pp. 154–160.
4. Burdenko I. M., Maiboroda A. V. (2020) Profesiina etyka bukhhaltera: upravlinskyi pidkhid [Professional ethics of an accountant: a managerial approach]. *Biznes-navihator*, no. 5(61), pp. 194–199.
5. Dolbnieva D. V. (2014) Udoskonalennia modeli rehuliuвання profesii bukhhaltera v Ukraini na osnovi adaptatsii dosvidu providnykh krain svitu [Improving the model of regulating the profession of accountant in Ukraine based on the adaptation of the experience of leading countries]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky*, no. 8(2), pp. 9–13.
6. Zhuk V. M., Popko Ye. Yu., Shenderivska Yu. L. (2020) Bukhhalterskyi oblik: perehliad predmetu i nazvy profesii [Accounting: revision of the subject and profession’s title]. *Oblik i finansy*, no. 1(87), pp. 36–44.
7. Luhova O. I., Yeremenko A. V., Kyrychenko I. O., Kosovska Yu. S. (2019) Profesiina etyka v roboti bukhhaltera [Professional ethics in the work of an accountant]. *Modern economics*, no. 13, pp. 154–160.
8. Melnyk N. H. (2019). Tendentsii ta vyklyky rozvytku bukhhalterskoi profesii [Trends and challenges in the development of the accounting profession]. *Biznes Inform*, no. 9, pp. 200–205.
9. Pasko O. V. (2018) Teorii rehuliuвання v konteksti suchasnoi praktyky rehuliuвання bukhhalterskoho obliku [Theories of Regulation in the Context of Modern Practice of Accounting Regulation]. *Oblik i finansy*, no. 2(80), pp. 37–46.

10. Bloomfield M. J., Brueggemann U., Christensen H. B., Christian L. (2017) The Effect of Regulatory Harmonization on Cross-Border Labor Migration: Evidence from the Accounting Profession. *Journal of Accounting Research*, vol. 55, issue 1, pp. 35–78. DOI: 10.1111/1475-679X.12155. Available at: <http://www.nber.org/papers/w20888>
11. Rafael E. F. (2018) Managing Knowledge Standards at the Periphery of Professional Knowledge Development: The Case of the Philippine Accountancy Profession and International Accounting Standards Harmonisation. *Cambio*, vol. 8, no. 16, pp. 113–126. DOI: 10.13128/cambio-23170
12. Slapničar S., Groff M. Z. and Štumberger N. (2014) Does professional accounting qualification matter for the provision of accounting services? *Accounting in Central and Eastern Europe* (Research in Accounting in Emerging Economies, vol. 13), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 255–277. DOI: 10.1108/S1479-3563(2013)0000013016
13. Zhang Y., Xiong F., Xie Y., Fan X. and Gu H. (2020). The Impact of Artificial Intelligence and Blockchain on the Accounting Profession. *IEEE Access*, vol. 8, pp. 110461–110477. DOI: 10.1109/access.2020.3000505
14. Mahdavihou M., Khotanlou M. (2012) New Approach to Teaching of Ethics in Accounting “Introducing Islamic Ethics into Accounting Education”. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, vol. 46, pp. 1318–1322. DOI: 10.1016/j.sbspro.2012.05.294
15. The Association of Chartered Certified Accountants. (2016) Professional accountants – the future: Drivers of change and future skills. Available at: <https://www.accaglobal.com/content/dam/members-beta/images/campaigns/pa-tf/pi-professional-accountants-the-future.pdf>
16. Islam M. A. (2017) Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications for Teaching and Research. International Federation of Accountants. Available at: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/future-accounting-profession-three-major-changes-and-implications-teaching-and-research>
17. Australian Taxation Office (2020) A strong domestic tax regime. Available at: <https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-Corporate-Australia/A-strong-domestic-tax-regime/>
18. Asen E. (March 25, 2021). What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Tax Foundation. Available at: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>
19. 6AMLD: EU’s 6th Anti-Money Laundering Directive. Alessa. Tier1 Financial Solutions. (January 5, 2021). Available at: <https://tier1fin.com/alessa/blog/6amld-eu-6th-anti-money-laundering-directive/>

МЕЖДУНАРОДНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БУХГАЛТЕРОВ

Аннотация. Регулирование профессиональной деятельности бухгалтеров или способствует развитию бизнеса, миграции финансового и человеческого капитала, или усложняет этот процесс. Многие компании с глобальными интересами уже почувствовали бремя сложных и постоянно меняющихся нормативных актов, принимаемых на внутреннем и международном уровнях. Ожидается, что в ближайшие годы некоторые регионы мира, вероятно, столкнутся с гораздо большим регулированием. Целью статьи является анализ последних изменений в сфере регулирования профессиональной деятельности бухгалтеров, вызванных трансформациями глобальной экономической системы, а также определение и оценка вызовов с которыми столкнутся бухгалтеры по всему миру уже в ближайшие годы. Раскрыты тенденции в сфере регулирования профессиональной деятельности бухгалтеров в Европе, США, Австралии, Азии, и определены факторы (причины) их развития. Определено, что наличие стандартов и правил бухгалтерского учета как таковых не гарантирует надежных и надлежащих финансовых показателей, в связи с чем возрастает роль и значение профессиональной этики. Оценены три ключевых направления изменений и вызовов для бухгалтерской профессии, которые будут иметь место в ближайшие годы. Доказано, что целью усиления регулирования во всем мире является решение социально-экономических и экологических проблем. Бухгалтерам важно осознать, что такие мероприятия должны выработать мотивацию не манипулировать цифрами, а также обеспечить внедрение системы справедливого налогообложения и устранения злоупотреблений со стороны субъектов цифровой экономики.

Ключевые слова: регулирование бухгалтерского учета, профессия бухгалтера, регуляторные органы, профессиональная этика, финансовые преступления, цифровая экономика.

INTERNATIONAL TRENDS IN THE REGULATION OF PROFESSIONAL ACTIVITIES OF ACCOUNTANTS

Summary. The regulation of the professional activities of accountants either promotes business development, the migration of financial and human capital, or complicates this process. Many firms with global interests may already be feeling the burden of complex and ever-changing regulations issued at domestic and international level. It is expected that some regions of the world are likely to face far more regulation of financial activities, including accounting. The purpose of the article is to analyze the latest changes in the regulation of the professional activity of accountants caused by the transformations of the global economic system, as well as to identify and assess the challenges that accountants around the world will face in the coming years. The tendencies in the field of regulation of professional activity of accountants in Europe, USA, Australia, Asia were revealed, and the factors (reasons) of their development were determined. In particular, in Europe, there are growing calls for more regulation in finance and “fairness” in tax especially when it comes to taxing digital corporations, whereas in the US, things are moving in the opposite direction, with less regulation to encourage growth. Across the Asian region, banking and corporate regulation is becoming more stringent and the expectations of revenue authorities around issues such as transfer pricing documentation are increasing. It has been determined that the existence of accounting standards and rules as such does not guarantee reliable and appropriate financial indicators, and therefore the role and importance of professional ethics increases. Three key areas of change and challenges for the accounting profession that will take place in the coming years were assessed. It has been proven that the goal of strengthening regulation around the world is to solve socio-economic and environmental problems. It is important for accountants to realize that such events should develop motivation not to manipulate numbers, as well as ensure the introduction of a system of fair taxation and elimination of abuses by the subjects of the digital economy. So, all over the world there is a real need to educate accountants on the changing global regulatory framework.

Key words: regulation of accounting, profession of accountant, regulatory authorities, professional ethics, financial fraud, digital economy.