

УДК 657:657.6:006

Кирильєва Л. О.

kirilieva@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-0793-5912

Researcher ID: C-1925-2019

*к.е.н., доц., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
Державний біотехнологічний університет, м. Харків*

Наумова Т. А.

naumsirik5@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-8373-870X

Researcher ID: ADZ-1562-2022

*к.е.н., доц., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
Державний біотехнологічний університет, м. Харків*

Акімова Н. С.

akimovans@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8608-8757

Researcher ID: AES-9786-2022

*к.е.н., проф., професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
Державний біотехнологічний університет, м. Харків*

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НІМЕЧЧИНИ В УМОВАХ КОНВЕРГЕНЦІЇ

Анотація. В статті досліджено теоретично-практичний досвід організації бухгалтерського обліку та звітності Німеччини, яка має значний вплив на розвиток континентальної облікової системи та бухгалтерського обліку України в період конвергенції стандартів обліку. Виходячи з цільової спрямованості обліку, визначено складові бухгалтерського обліку в підприємствах Німеччини, що орієнтовані не тільки на формування звітності відповідно національних стандартів обліку для держави, інвесторів, кредиторів, але й на посилення його управлінських функцій шляхом організації контролінгу для прийняття управлінських рішень. Визначено головних регуляторів обліку Німеччини, яким делеговано з боку держави повноваження встановлювати облікові правила, розробляти та змінювати відповідно вимогам сучасності стандарти бухгалтерського обліку та звітності. Задля розкриття концептуальної основи бухгалтерського обліку в Німеччині проаналізовано національні принципи обліку та фінансової звітності (*Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung – GoB*), що спрямовані на формування неупередженої, облікової інформації та її оприлюднення. У зв'язку з цим було досліджено структуру бухгалтерського балансу підприємств Німеччини та визначено види інформації, що підлягають розкриттю в першочерговій формі фінансової звітності. Акцентовану увагу на можливості використання варіативного підходу складання Звіту про прибутки та збитки в Німеччині, обираючи метод загальних витрат (*Gesamtkostenverfahren*) або метод прямих витрат (*Umsatzkostenverfahren*). Важливим для всіх держав є питання оподаткування, тому розкрито сутність корпоративного податку (*Körperschaftsteuer*) та солідарного податку *Solidaritätszuschlag* (податок для фінансування відбудови в Східній Німеччині). Зроблено аналіз структури Плану рахунків обліку для підприємств Німеччини, що побудований за інтегрованим підходом та в умовах цифровізації може мати розширений перелік аналітичних рахунків відповідно інформаційних потреб системи управління. Аналіз та зіставлення наукових поглядів дозволило розробити референтну модель організації обліку та звітності в підприємствах Німеччини з урахуванням національних особливостей держави, вимог регуляторів обліку, а також норм Комерційного (торгового) кодексу (*Handelsgesetzbuch, HGB*).

Ключові слова: облік, принципи, система, Німеччина, звітність, конвергенція, стандарти обліку.

Kyrylieva Ludmila

kirilieva@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-0793-5912

Researcher ID: C-1925-2019

Ph.D., Associate Professor,

*Associate Professor at the Department of Accounting, Auditing and Taxation
State Biotechnological University, Kharkiv*

Naumova Tetiana

naumsirik5@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-8373-870X

Researcher ID: ADZ-1562-2022

Ph.D., Associate Professor,

*Associate Professor at the Department of Accounting, Auditing and Taxation
State Biotechnological University, Kharkiv*

Akimova Nataliia

akimovans@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8608-8757

Researcher ID: AES-9786-2022

Ph.D., Professor,

*Professor of the Department of Accounting, Taxation and Auditing
State Biotechnological University, Kharkiv*

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND REPORTING OF GERMAN ENTERPRISES IN THE CONTEXT OF CONVERGENCE

Abstract. *The article studies the theoretical and practical experience of organizing accounting and reporting in Germany, which has a significant impact on the development of the continental accounting system and accounting in Ukraine in the period of convergence of accounting standards. Based on the target orientation of accounting, the author identifies the components of accounting in German enterprises, which are focused not only on the formation of reporting in accordance with national accounting standards for the State, investors, and creditors, but also on strengthening its management functions by organizing controlling for making management decisions. The author identifies the main accounting regulators in Germany which are delegated by the State to establish accounting rules, develop and amend accounting and reporting standards in accordance with the requirements of modernity. To reveal the conceptual framework of accounting in Germany, the author analyzes the national principles of accounting and financial reporting (Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung – GoB) aimed at generating unbiased accounting information and its disclosure. In this regard, the article examines the structure of the balance sheet of German enterprises and identifies the types of information to be disclosed in the primary form of financial statements. The focus is made on the possibility of using a variable approach to the preparation of the income statement in Germany, choosing the general cost method (Gesamtkostenverfahren) or the direct cost method (Umsatzkostenverfahren). The issue of taxation is important for all states, so the essence of the corporate tax (Körperschaftsteuer) and the Solidaritätszuschlag (tax to finance reconstruction in East Germany) is revealed. The article analyzes the structure of the Chart of Accounts for German enterprises, which is based on an integrated approach and, in the context of digitalization, may have an expanded list of analytical accounts in accordance with the information needs of the management system. The analysis and comparison of scientific views made it possible to develop a reference model for organizing accounting and reporting in German enterprises, taking into account the national characteristics of the State, the requirements of accounting regulators, as well as the provisions of the Commercial (Commercial) Code (Handelsgesetzbuch, HGB).*

Key words: accounting, principles, system, Germany, reporting, convergence, accounting standards.

JEL Classification: F23, M16, M42

DOI: <https://doi.org/10.32782/2522-1256-2023-36-02>

Постановка проблеми. Поширення глобалізаційних та інтеграційних процесів в світі призводить до появи нової геостратегії, модернізації інформаційного середовища через цифровізацію, і як наслідок, розбудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно міжнародним принципам та стандартам обліку. У цьому зв'язку виникає необхідність вивчення теоретично-практичних аспектів організації бухгалтерського обліку держав-лідерів, що мають значні досягнення в галузях економіки, високі фінансові показники результатів діяльності та велику довіру стейкхолдерів до обліково-аналітичної інформації. Тому з метою встановлення довгострокових міжнародних відносин України з державами континентальної облікової системи є визначення особливостей розвитку організації бухгалтерського обліку та звітності Німеччини. Це дозволить отримати додаткові стимули до проходження глобальної конвергенції обліку в Україні, посилити міждержавну взаємодію національних регуляторів обліку, на інституційному рівні здійснити модернізацію вітчизняної облікової моделі з урахуванням позитивних аспектів формування обліково-аналітичного сервісу управління підприємствами Німеччини.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Можливість України вступити до Євросоюзу та демонстрація виконання його вимог потребує зближення облікових систем та вивчення міжнародного досвіду організаційних аспектів обліку та звітності підприємств. Представників наукових шкіл цікавить Німеччина, що має значний розвиток методології формування облікової системи та здійснює поступово конвергенцію стандартів фінансової звітності на сучасному етапі. Дослідженню методології бухгалтерського обліку в європейських країнах, зокрема Німеччини, присвячено роботи С. Ф. Голова [1], М. В. Корягіна, П. О. Куцика [5], Л. О. Кирильової, Д. Д. Шеховцової [3], Малишкін О. І. [8] та інших авторів. В наукових дослідженнях В. М. Костюченко детально розкрито особливості процесу конвергенції бухгалтерського обліку в Німеччині відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), а також визначено відмінності між німецькими стандартами бухгалтерського обліку (GAAP) та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) [2]. О. Пасько, що активно займається вивченням регуляторів обліку на міжнародному та наці-

ональному рівні, надає повну характеристику моделі регулювання обліку в Німеччині, а також виділяє її характерні ознаки [4]. Процес формування фінансової звітності за МСФЗ та контроль за строками її подання в Німеччині досліджено у наукових роботах Т. А. Гоголь [6]. Незважаючи на вагомий внесок науковців щодо розкриття питань з методології бухгалтерського обліку та звітності в Німеччині, виникає необхідність розробки комплексного підходу до формування інформаційного сервісу управління підприємствами в Німеччині з подальшою адоптацією міжнародного досвіду в облікову систему підприємств України в період євроінтеграції та конвергенції стандартів.

Постановка завдання. Визначення організаційно-практичних аспектів обліку та фінансової звітності Німеччини задля їх адоптації в обліково-аналітичній системі підприємств України в контексті глобальної конвергенції та інтеграції стандартів обліку на міжнародному рівні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кожна країна світу має свої традиції та менталітет, що впливає на побудову бухгалтерського обліку. Особлива увага сьогодні прикута до національних особливостей організації бухгалтерського обліку в організаційних структурах Німеччини, де тривалий час зберігається емерджентність облікової системи. В контексті організації бухгалтерського обліку в підприємствах Німеччини його поділяють на зовнішній та внутрішній облік [1]. Функціональним призначенням зовнішнього обліку є формування інформації для стейкхолдерів, в той час як внутрішній облік орієнтований на задоволення інформаційних потреб керівників різних рівнів системи управління діючого підприємства. Зазвичай внутрішній облік співвідносять з управлінським обліком. Однак в Німеччині для формування внутрішньої релевантної інформації функціонує служба контролінгу, яка забезпечує організацію процесу обліку, планування, координації господарської діяльності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень тактичного та стратегічного розвитку підприємства. Як справедливо зазначає Голова С., що «особливим випадком є Німеччина, де термін «управлінський облік» не застосовують», а «досвід інформаційного забезпечення управління, в Німеччині знайшов втілення в концепції контролінгу» [1].

Саме контролінг дозволяє оптимізувати витрати за центрами відповідальності, підвищити ефективність та результативність їх діяльності, попередити ризики тощо.

Організація бухгалтерського обліку в публічних та непублічних підприємствах Німеччини здійснюється відповідно вимог параграфів 315 та 342 Комерційного (торгового) кодексу. У процесі конвергенції до Торгового кодексу Німеччини було додано книгу, яка відображає частину положень Директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Трансформація та модифікація бухгалтерського обліку відповідно до сучасних реалій сьогодення здійснюється в міжнародній та вітчизняній практиці професійними організаціями (регуляторами), яким делеговано з боку держави повноваження встановлювати облікові принципи, правила та норми, а також розробляти або змінювати стандарти бухгалтерського обліку [3]. Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в Німеччині виконують сьогодні: Інститут присяжних аудиторів, Аудиторська палата, Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини.

Розглядаючи процес стандартизації та конвергенції бухгалтерського обліку та звітності в Німеччині, слід відзначити значні можливості щодо врегулювання методологічних питань з бухгалтерського обліку не тільки державними органами влади, але й приватними агенціями. Так, Пасько О., досліджуючи проблематику регуляторів обліку в Німеччині зазначає, що «в німецькій моделі багаторівневого врядування відбувається залучення приватної експертизи в регулюванні обліку шляхом передачі повноважень з регулювання обліку від державних органів приватним агентам» [4].

Теоретично-методологічні та організаційні компоненти обліково-аналітичного забезпе-

чення управління підприємствами ґрунтуються на принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, однак єдиного офіційного їх переліку не існує. В Німеччині визначено принципи: повноти; точності; свободи від свавілля; ясності та наочності; принцип підвищення балансової вартості; нарахування; реалізації; імпаритет; обережності [5]. Зазначені принципи бухгалтерського обліку спрямовані на формування неупередженої, релевантної інформації у формах фінансової звітності відповідно німецьким стандартам бухгалтерського обліку. Бухгалтерський баланс і звіт про прибутки та збитки є обов'язковими формами фінансової звітності для всіх підприємств, незалежно від обсягів реалізації, форми власності та розмірів. Структура і форма балансу для німецьких компаній є різними, малі підприємства можуть складати бухгалтерський баланс у скороченій формі, тобто мають менше статей балансу, всі інші компанії складають баланс з урахуванням усіх статей [6]. Інформація, що підлягає розкриттю в бухгалтерському балансі підприємств Німеччини в загальному вигляді представлено на рис. 1.

Для формування звіту про прибутки та збитки в Німеччині використовують метод загальних витрат або методу прямих витрат. В структури цього звіту відсутній фрагмент про сукупний дохід як це передбачено міжнародними стандартами фінансової звітності. Звіт про прибутки та збитки складається для визначення фінансового результату діяльності підприємства, а інформація про прибуток є базою для його оподаткування. Характерним є те, що прибуток підприємств підлягає оподаткуванню в частині корпоративного податку (за єдиною ставкою 15%), а також солідарного податку (за ставкою 5,5% від відповідного корпоративного податку).

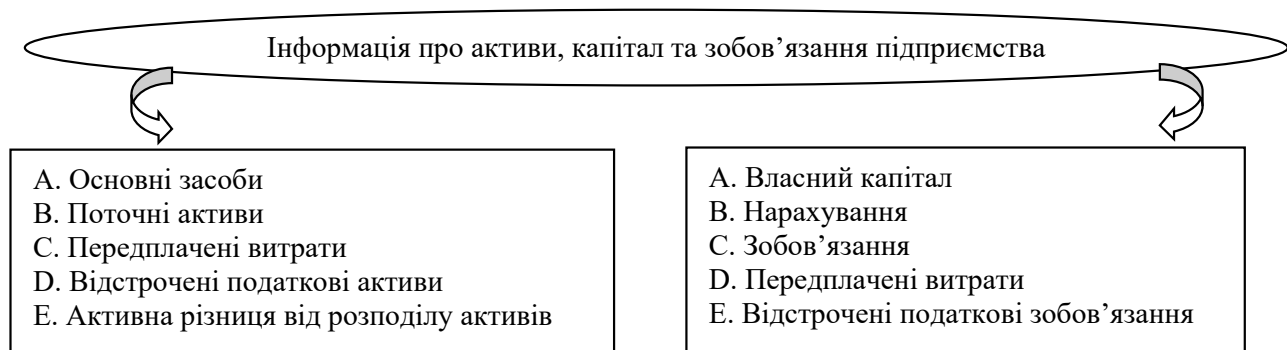


Рис. 1. Інформація щодо розкриття її в бухгалтерському балансі підприємств Німеччини
 Джерело: побудовано на основі [7]

Інші вище згадані форми фінансової звітності складають великі підприємства та є майже ідентичними за структурою та змістом з формами, що використовуються в підприємствах України.

Що стосується Планом рахунку обліку, то він в Німеччині довгий час законодавчо регулювався та був обов'язковим до використання всіма організаційними структурами. Сьогодні регуляторами обліку для підприємств різних галузей економіки (промисловість, сільське господарство тощо) пропонуються до використання окремі плани рахунків, які в залежності від інформаційних потреб та рівня цифровізації на підприємстві можна змінювати. Погоджуємося з Малишкін О. І., що в плані рахунків Німеччини приділяється увага саме «доходно-витратному механізму» та «увагою бухгалтерів і менеджерів компанії є витрати діяльності за схемою: облік-аналіз-управління» [8]. Також характерною ознакою німецького плану на відміну від українського є виокремлення класу 0 «Нематеріальні та матеріальні вкладення» (Immaterielle und materielle Anlagen), класу 1 «Фінансові вкладення» (Finanzanlagen) та класу 8 «Результати діяльності» (Ergebnisrechnungen). Взаємозв'язок рахунків обліку з формами фінансової звітності організаційних структур наведено в Референтній моделі організації бухгалтерського обліку в підприємствах Німеччини (рис. 2).

Дана модель дозволяє отримати інформацію про формування облікової системи підприємств з урахуванням національних особливостей держави під впливом регуляторів обліку, принципів обліку, чинного законодавства для організації облікового процесу, зокрема нормам Комерційного кодексу.

Німеччина сьогодні як і всі розвинуті країни світу охопена процесами цифровізації, що спрямовані на імплементацію інформаційно-комунікаційних технологій в систему управління підприємствами. Перспективними для оптимізації облікового процесу підприємств Німеччини вважаються такі інноваційні технології як: хмарні технології (cloudtechnologies), великі масиви даних (BigData), електронний обмін даними (EDI), облік в режимі реального часу (RTA). В Німеччині великі компанії переважно в системі бухгалтерського обліку застосовують можливість хмарних технологій, які дозволяють

зберігати та працювати з великими масивами облікових даних в хмарі, управляти базами даних незалежно від місця географічного знаходження, оновлювати автоматично програмне забезпечення без втручання людини. В умовах цифрових трансформацій існують різні варіанти застосування хмарних технологій. Однак, в своєму науковому дослідженні Король зазначає, що в окремих зарубіжних країнах, зокрема в Німеччині існує три варіанти застосування даної технології, а саме: «використання ресурсів ІТ-інфраструктури провайдера на умовах оренди або, іншими словами, інфраструктуру як послугу (англ. Infrastructure as a Service, IaaS); використання ІТ-інфраструктури і платформи (веб-сервер або база даних) провайдера на умовах оренди як послуги або платформа як послуга (англ. Platform as a Service, PaaS); використання програмного забезпечення провайдера на умовах оренди як послуги або програмне забезпечення як послуга (англ. Software as a Service, SaaS) наприклад, електронна пошта або інший офісний додаток» [9]. Вважаємо, що кожен із зазначених варіантів застосування хмарних технологій має свої технічні переваги та надає новітній потенціал для модернізації облікового процесу організаційних структур Німеччини.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Німеччина – це держава з розвинутою економікою та активною соціальною підтримкою населення, що забезпечується ефективною діяльністю підприємств в площині свободи ринкових взаємовідносин між суб'єктами господарювання. Як показали проведені дослідження, система бухгалтерського обліку в Німеччині характеризується консерватизмом, регулюванням обліку державними і незалежними фаховими організаціями та контролем за дотриманням норм (принципів GAAP Німеччини) Торгового кодексу. Бухгалтерський облік в контексті його організації постійно розвивається та удосконалюється, що підтверджується активізацією процесів інтеграції та конвергенції німецьких стандартів обліку з міжнародними. Саме конвергенція сприятиме зацікавленості організаційних структур у використанні єдиних стандартів обліку з урахуванням інтересів європейських держав та США задля підвищення рівня зрозумілості інформації з фінансової звітності.

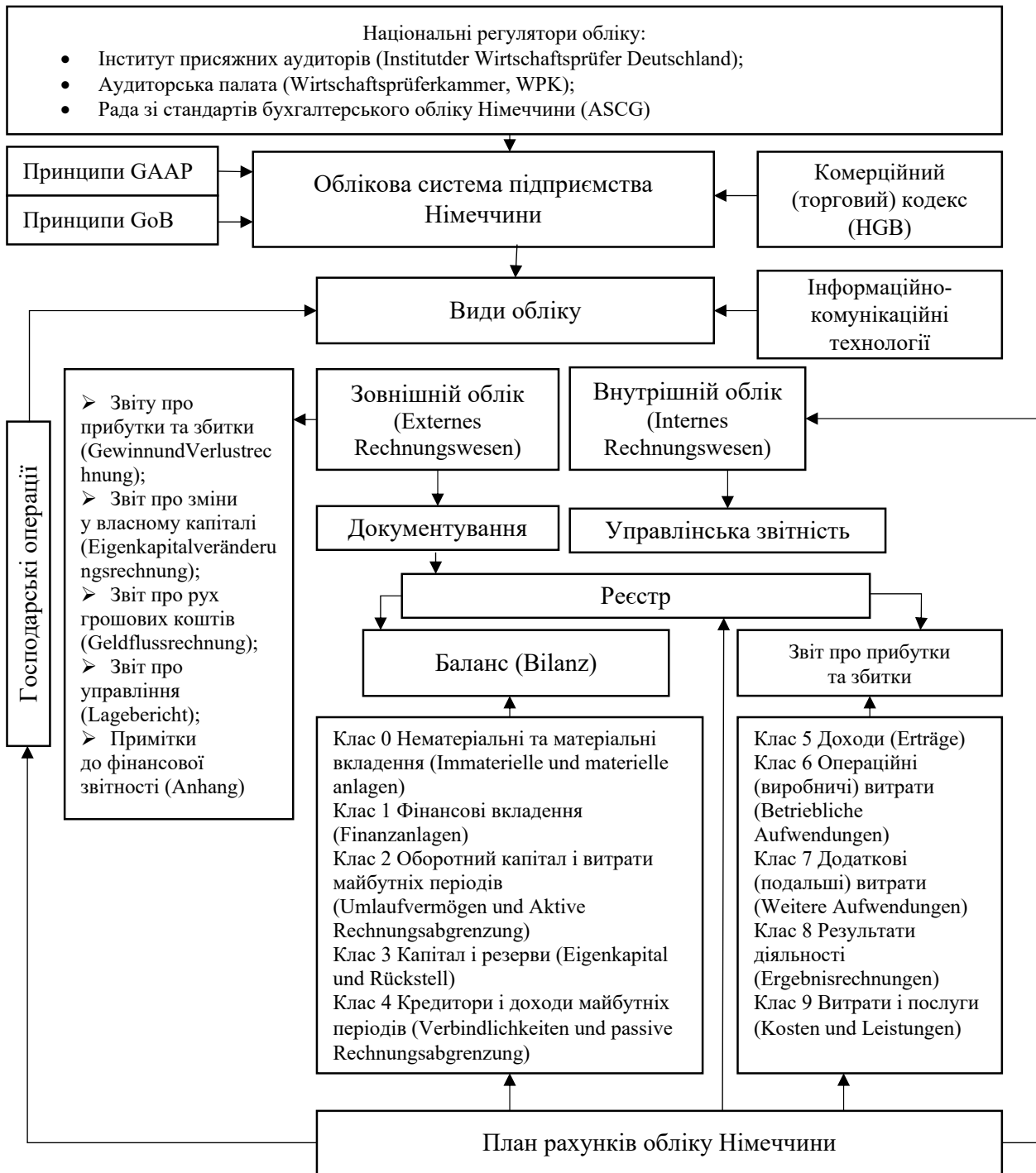


Рис. 2. Референтна модель організації бухгалтерського обліку в підприємствах Німеччини

Джерело: побудовано на основі [1; 4; 8]

Отже, позитивний досвід організації бухгалтерського обліку в Німеччині має теоретико-практичну значимість та може бути корисним в контексті розвитку діяльності національних регуляторів обліку, розбудови облікової системи з використанням цифрових

технологій, актуалізації та поширення контролінгу в підприємствах України задля оптимізації ресурсного потенціалу в умовах посилення конкуренції, підвищення результативності діяльності та прийняття обґрунтованих управлінських рішень в умовах невизначеності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Генезис управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 7–8. С. 2–24

2. Костюченко В. М., Тарабан Н. Г. Конвергенція бухгалтерського обліку і фінансової звітності Німеччини відповідно до МСФЗ. *Економіка та суспільство*. 2018. № 19. С. 1290–1297.

3. Кирильєва Л. О. Шеховцова Д. Д. Сучасна концепція регуляторів з організації бухгалтерського обліку. *Бізнес Інформ*. 2019. № 3. С. 270–275.

4. Пасько О. Багаторівневе врядування в регулюванні обліку в Німеччині: структура та діяльність КСБО Німеччини. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації* : міжнар. зб. наук. пр. 2016. Вип. 2. С. 44–55.

5. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія. Львів : Видавництво ЛКА. 2015. 239 с.

6. Гоголь Т. А., Личкун Ю. К. Особливості складання фінансової звітності в Німеччині. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : VI Міжнародна науково-практична конференція. Чернігів: НУ «Чернігівська політехніка». 2020. 128 с. С. 7–9.

7. Pit Wilkens Bilanz Definition, Aufbau, Arten Beispielhttps. Bilanz Definition, Aufbau, Arten Beispiel. URL: <https://www.deltavalue.de/bilanz>.

8. Малишкін О. І. Плани рахунків підприємств європейських країн у контексті міжнародних стандартів і євроінтеграції. *Водний транспорт*. 2017. Вип. 1. С. 61–68.

9. Король С. Я., Ключко А. О. Цифрові технології в обліку й аудиті. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2020. № 1. С. 170–176.

REFERENCES

1. Holov S. (2017) Henezys upravlinskoho obliku [The evolution of managerial accounting], *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. 2017. № 7–8. P. 2–24.

2. Kostiuchenko V. M., Taraban N. H. (2018) Konverhentsiia bukhhalterskoho obliku i finansovoi

voi zvitnosti Nimechchyny vidpovidno do MSFZ [Accounting and financial reporting convergence in Germany in accordance with IFRS]. *Ekonomika ta suspilstvo*. № 19. P. 1290–1297.

3. Kyrylieva L. O. Shekhovtsova D. D. (2019) Suchasna kontseptsiiia rehuliatoriv z orhanizatsii bukhhalterskoho obliku. [The Modern Conception of the Regulators for Organization of Accountancy]. *Biznes Inform*. № 3. P. 270–275.

4. Pasko O. (2016) Bahatorivneve vriaduvannia v rehuliuванні obliku v Nimechchyni: struktura ta diialnist KSBO Nimechchyny [Multi-level governance in regulation of accounting in Germany: structure and activities of accounting standards committee of Germany]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii* : mizhnar. zb. nauk. pr. Vyp. 2. P. 44–55.

5. Koriahin M. V., Kutsyk P. O. (2015) Kontseptualnyy rozvytok metodolohii bukhhalterskoho obliku: monohrafiia [Conceptual development of accounting methodology]. Lviv: Vydavnytstvo LKA. 239 p.

6. Hohol T. A., Lychkun Yu. K. (2020) Osoblyvosti skladannia finansovoi zvitnosti v Nimechchyni. [Peculiarities of preparing financial statements in Germany]. *Bukhhalterskyi oblik, opodatkuvannia, analiz i audyt: suchasnyi stan, problemy ta perspektyvy rozvytku. VI Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia*. Chernihiv : NU «Chernihivska politekhnikha». 128 p. P. 7–9

7. Wilkens Pit (2023), Bilanz Definition, Aufbau, Arten Beispiel. [Bilanz Definition, Aufbau, Arten Beispielhttps]. URL: <https://www.deltavalue.de/bilanz>.

8. Malyskin O. I. (2017), *Plany rakhunkiv pidpriemstv yevropeiskykh krain u konteksti mizhnarodnykh standartiv i yevrointehratsii* [Cards of accounts of enterprises of european countries in the context of international standards and eurointegration]. *Vodnyi transport*. Vyp. 1. P. 61–68.

9. Korol S.Ia., Klochko A.O. (2020), *Tsyfrovi tekhnolohii v obliku y audyti* [Digital technologies in accounting and auditing]. *Derzhava ta rehiony. Seriia : Ekonomika ta pidpriemnytstvo*. № 1. P. 170–176.

Стаття надійшла до редакції 28 лютого 2023 р.