

ДОСВІД ЯПОНІЇ У КОНВЕРГЕНЦІЇ ОБЛІКУ ТА ЗВІТУВАННЯ

JAPANESE EXPERIENCE IN ACCOUNTING AND REPORTING CONVERGENCE

У статті досліджено етапи формування обліку та фінансового звітування в Японії. Проаналізовано вплив «трикутної правової системи» на систему обліку. Ідентифіковано органи регулювання обліку, фінансового звітування та аудиту в Японії. Визначено недоліки системи бухгалтерського обліку та звітування. Проаналізовано результати співпраці Ради зі стандартів бухгалтерського обліку Японії (ASBJ) з Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності з питань конвергенції бухгалтерського обліку та фінансового звітування.

Ключові слова: японський облік, «трикутна правова система», японські загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, МСФЗ, конвергенція.

В статье исследованы этапы формирования учета и финансовой отчетности в Японии. Проанализировано влияние «треугольной правовой системы» на систему учета. Идентифицированы органы регулирования учета, финансовой отчетности и аудита в Японии. Определены недостатки системы бухгалтерского учета и отчетности. Про-

анализированы результаты сотрудничества Совета по стандартам бухгалтерского учета Японии (ASBJ) с Советом по Международным стандартам финансовой отчетности по вопросам конвергенции бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Ключевые слова: японский учет, «треугольная правовая система», японские общепринятые принципы бухгалтерского учета, МСФО, конвергенция.

The article examines the stages of accounting and financial reporting in Japan. The impact of the "triangular legal system" on the accounting system was analyzed. The accounting, financial reporting and auditing authorities in Japan have been identified. Shortcomings in the accounting and reporting system were identified. The results of the cooperation between the Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) and the International Accounting Standards Board on accounting and financial reporting convergence have been analyzed.

Key words: Japanese accounting, "triangular legal system", Japanese Generally Accepted Accounting Principles, IFRS, convergence.

УДК 657

Костюченко В.М.

д.е.н., доцент,

професор кафедри обліку
та оподаткуванняКиївський національний торговельно-
економічний університет**Степанюк М.В.**

студент

Київський національний торговельно-
економічний університет

Постановка проблеми. Японія – третя за величиною економіка у світі. Розмір валового національного продукту у 2017 р. склав 4,873,20 млрд. дол. США., що порівняно з 2016 р. (4,950,07 млрд. дол. США) дещо менше. Річний відсоток зростання ВВП у постійних цінах у 2017 р. склав 1,7%. Формування валової доданої вартості за секторами економіки Японії за 2017 р. у ВВП країни розподілилось таким чином: промисловість складала 29,3%, сфера послуг – 69,3%, сільське господарство – 1,2% [1].

Економіка Японії має сильну залежність від експорту. Незахищеність від зовнішнього впливу була виявлена останніми роками, оскільки економіка Японії пережила періоди спаду разом з уповільненням світової економіки. Стихійні лиха посилюють цю тенденцію. Економічне зростання, обумовлене зовнішньою торгівлею та внутрішнім споживанням, залишається повільним (0,9% у 2016 р.; 1,4% у 2017 р.). Очікується, що така ж тенденція буде залишатись у 2018 р. (0,7%). На неї чинитимуть сильний вплив експорт товарів та послуг (818,754 млн. дол. США у 2016 р., 878,137 млн. дол. США у 2017 р.) [2] та споживання домогосподарств.

Особливості економічного розвитку країни, її досягнення в передових галузях науково-технічного прогресу, здатність швидко реагувати на мінливі умови світового ринку привертають увагу до неї в усьому світі. Зараз Японія працює щодо конвергенції національної системи обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності та підвищує ступінь відкритості внутрішнього ринку.

Оскільки рівень інтеграції України у світову економіку зростає, вивчення японського досвіду є важливим для формування найоптимальнішого шляху конвергенції бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням розвитку облікової системи, впливу факторів на її формування та питаннями конвергенції бухгалтерського обліку Японії до міжнародних стандартів фінансової звітності займалися багато зарубіжних та вітчизняних вчених. Зокрема, М. Гамамото конкретизував характеристики та виділив основи японської бухгалтерської системи [3], С. Канеко та А. Тарса розглядали питання практичності переходу Японії на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [4], Р. Лучко ідентифікував моделі ведення обліку в Японії [5], С.В. Ноубс вивчав основні аспекти бухгалтерського обліку та звітності Японії [6], О.В. Пасько досліджував проблеми глобальної конвергенції стандартів фінансової звітності [7], К. Соменя вивчав революції в бухгалтерському обліку Японії [8], Ю. Фуджита розглядав питання еволюції фінансового звітування в Японії [9]. Актуальними залишаються питання практики зближення бухгалтерського обліку Японії з міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Постановка завдання. Метою дослідження є поглиблення теоретичних основ обліку та фінансової звітності Японії на сучасному етапі, виявлення основних проблем та обґрунтування перспектив розвитку в контексті зближення з МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Японський облік та фінансове звітування відо-

бражають поєднання національного та іноземного впливу. У першій половині ХХ століття облікове мислення перебувало під впливом Німеччини, у другій половині ХХ століття – під впливом США. Останнім часом відчувається вплив Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

Формування японського обліку можна поділити на такі основні періоди, характеристика яких наведена в табл. 1.

Національний уряд має значний вплив на облік у Японії. Регулювання бухгалтерського обліку ґрунтується на трьох законах, а саме Комерційному кодексі, Законі про фінансові інструменти та біржі (що регулює діяльність з цінними паперами), Законі про корпоративний податок на прибуток. Ці три Закони системно пов'язані один з одним, тому унікальний стиль бухгалтерського регулювання Японії називається «трикутною правовою системою» (“triangular legal system”) [11], яка зображена на рис. 1.

Комерційний кодекс регулюється Міністерством Юстиції (Ministry of Justice). В основу Кодексу покладено німецьке комерційне право. Основоположним принципом є захист кредиторів та акціонерів з однозначним посиланням на вимірювання за історичною собівартістю. Найважливішим є розкриття інформації про кредитоспроможність і наявні прибутки для розподілу дивідендів. Усі компанії, що є корпорацією, відповідно до Кодексу, повинні мати облікове забезпечення. Комерцій-

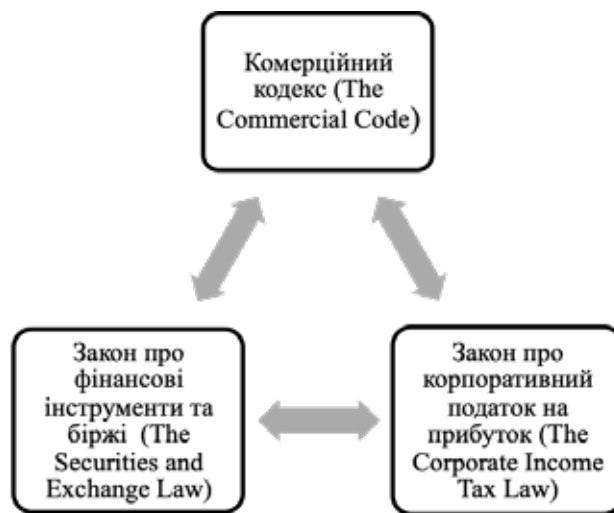


Рис. 1. «Трикутна правова система Японії»

ний кодекс вимагає від акціонерних товариств (корпорацій) (“Kabushiki Kaisha”) готувати встановлену законом річну звітність на індивідуальній основі. Річний звіт, який надається акціонерам на загальних зборах, повинен включати звіт про діяльність, баланс, звіт про прибутки та збитки, пропозиції щодо асигнування нерозподіленого прибутку та додатки до звітів. Проте меншим за розмірами корпораціям дозволено опускати деяку інформацію. Обліковий період не може перевищувати 12 місяців, а визначена законом фінансова звітність повинна бути подана до річних зборів

Таблиця 1

Періодизація формування японської облікової системи

№	Період	Коротка характеристика періоду
1	1865–1896 рр. (за основу взято систему обліку Великої Британії)	Формування подвійної бухгалтерії. Відкриття фондових бірж в Токіо та Осаці, що спричинило появу акціонерних товариств. Прийняття Комерційного кодексу, згідно з яким акціонерні товариства були зобов'язані подавати громадськості інформацію про наявні активи та бухгалтерський баланс. Бухгалтерський облік обов'язково підлягав перевірці з боку штатних аудиторів. Введення податку на доходи, після чого, крім звичайних бухгалтерів, з'явилися податкові агенти, які надавали компаніям професійні консультації в галузі сплати податків.
2	1920–1930 рр.	Проведення податкових реформ. Становлення професії бухгалтера та податкового агента.
3	1948–1951 рр. (за основу взято систему обліку США та Німеччини)	Після поразки Японії в Другій світовій війні всі наступні реформи проводилися виключно як частина окупаційної політики. Одним з головних напрямів цієї політики була економічна реформа, пов'язана з розпуском дзайбацу, тобто японських фінансових об'єднань. Командування окупаційних сил прагнуло забезпечити демократизацію ринку цінних паперів та необхідні умови (зокрема, юридичні) для залучення в японську економіку іноземного капіталу: 1) закон про цінні папери та біржі, який для захисту інтересів інвесторів передбачав обов'язкове розкриття необхідної інформації у фінансовій звітності та підтвердження її незалежними аудиторами; 2) запропонована система оподаткування, яка ґрунтується на прямих податках; 3) закон про дипломованих громадських податкових бухгалтерів.
4	1951–1957 рр.	Становлення японського аудиту.
5	1963–1965 рр., 1990–2000 рр.	Ведення японського обліку в умовах кризового стану.
6	з 2005 р.	Практика зближення японського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Джерело: розроблено авторами на основі джерела [10]

акціонерів упродовж трьох місяців по закінченні фінансового року. У більшості японських компаній фінансовий рік закінчується 31 березня, тобто в день, який є також кінцем фіскального року, визначеного урядом. За кодексом порівняльна інформація не вимагається.

Публічні акціонерні компанії повинні дотримуватись вимог Закону про фінансові інструменти та біржі, що регулюється Агентством з фінансових послуг ("Financial Services Agency", FSA). (Агентство з фінансових послуг є державним регуляторним агентством, відповідальним за нагляд за фінансовими інститутами приватного сектору, такими як банки, страхові компанії та біржі цінних паперів). Цей Закон є змодельованим із Законів про цінні папери США. Основною метою Закону про фінансові інструменти та біржі є забезпечення інформацією для прийняття рішення щодо інвестицій. Фінансова звітність, підготовлена з метою реєстрації цінних паперів та періодичної звітності згідно із Законом, повинна включати консолідований баланс, консолідований звіт про фінансові результати, консолідований звіт про нерозподілений прибуток, консолідований звіт про рух грошових коштів та додатки до них, баланс-лист, звіт про прибутки та збитки й додатки до них. Фінансові звіти, підготовлені відповідно до Комерційного кодексу та Закону про фінансові інструменти та біржі, здебільшого сумісні один з одним.

Хоча цей Закон вимагає таку саму базову фінансову звітність, як і Комерційний кодекс, термінологія, форми й зміст фінансової звітності більш точно визначені за цим Законом; деякі статті фінансових звітів перекласифіковані для подання, а також надається додаткова інформація. Поняття «чистий прибуток» та «акціонерний капітал» є однаковими за цими нормативними документами. Отже, корпоративне регулювання, визначене у Законі про фінансові інструменти та біржі, вимагає підготовку двох окремих комплектів фінансової звітності.

До недавнього часу спеціальний дорадчий орган до Агентства з фінансових послуг був відповідальним за розвиток стандартів обліку відповідно до Закону про фінансові інструменти та біржі. Цей орган мав назву Дорадчої Ради з питань бухгалтерського обліку бізнесу ("Business Accounting Deliberation Council", BADC) і до 2000 р. підпорядковувався Міністерству Фінансів. Зараз він має назву Ради з питань бухгалтерського обліку бізнесу ("Business Accounting Council", BAC) і є важливим джерелом загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку Японії. Проте важливі зміни в прийнятті стандартів обліку відбулися у 2001 р. із заснуванням Ради зі стандартів бухгалтерського обліку Японії ("Accounting Standards Board of Japan", ASBJ) та пов'язаної з нею наглядової установи, а саме Фундації зі стандартів фінан-

сового обліку ("Financial Accounting Standards Foundation", FASF). Нині Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Японії (ASBJ) одноосібно несе відповідальність за розвиток стандартів бухгалтерського обліку та запровадження рекомендацій щодо їх застосування в Японії. До складу Ради входять 15 членів, чотири з яких працюють повний робочий день. До складу Ради входять також технічні працівники, які працюють повний день. Фундація зі стандартів фінансового обліку (FASF) відповідає за фінансування та найменування своїх членів. Фінансування надходить від компаній та бухгалтерської професії, а не від уряду. Як незалежна приватна організація Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Японії (ASBJ) є сильнішою та прозорішою за Раду з питань бухгалтерського обліку бізнесу (BAC).

Нарешті, Закон про корпоративний податок на прибуток має сильний вплив на облікову практику, оскільки слід дотримуватися деяких облікових практик для отримання податкових пільг. Поточний Закон дає змогу здійснювати більш гнучкі процедури для більшої відповідності комерційним обліковим принципам та практикам. Закон передбачає методики розрахунку оподаткованого доходу та вимагає, щоб доходи та витрати фіксувались в облікових записах, щоби бути кваліфікованими відповідно до Закону. Прибуток до оподаткування визначається за сумою, що розраховується за Комерційним кодексом.

Відповідно до Комерційного кодексу фінансова звітність і додаткові звіти малих та середніх компаній є об'єктами аудиту лише штатних аудиторів. Слід відзначити, що штатні та незалежні аудитори повинні проводити аудит великих корпорацій. Незалежні аудитори повинні проводити аудит фінансової звітності публічних компаній відповідно до Закону про фінансові інструменти і біржі. Штатні аудитори не потребують жодної професійної кваліфікації та є працівниками компанії на повний робочий день. Штатні аудитори зосереджують переважно увагу на управлінських діях керівників та на тому, чи виконують вони свої обов'язки відповідно до юридичних статутів. Незалежні аудитори, залучені до перевірки фінансової звітності та облікових записів, повинні пройти сертифікацію для публічних бухгалтерів ("Certified Public Accountants", CPA).

Не менш важливим для розвитку бухгалтерського обліку в Японії є вплив професійних організацій. Серед них можна виділити Інститут Сертифікованих Громадських Бухгалтерів Японії ("Japanese Institute of Certified Public Accountants", JICPA), що є професійною організацією CPA у Японії. Вона була створена у 1948 р., коли США проводили окупаційну політику в Японії [12]. Усі сертифіковані громадські бухгалтери повинні бути членами JICPA. Інститут Сертифікованих Громад-

ських Бухгалтерів Японії через різні комітети та проектні групи вживає широкий спектр заходів, а саме від саморегулювання до надання послуг своїм членам, зокрема проведення досліджень та вивчення практик і систем бухгалтерського обліку, аудиту та інших відповідних професійних послуг в Японії та за кордоном; надання рекомендацій з аудиту, бухгалтерського обліку та інших пов'язаних з ними професійних послуг та представлення коментарів за різними проектами, опублікованими іншими організаціями; надання попередніх кваліфікаційних курсів та програм безперервного професійного навчання; проведення оглядів аналізу якості; проведення слідчих та дисциплінарних розслідувань [13].

У доповнення до забезпечення керівництва щодо проведення аудиту Інститут Сертифікованих Громадських Бухгалтерів Японії впроваджує керівні принципи з бухгалтерської справи, забезпечує їх подання до ASBJ для розвитку стандартів обліку. Загальноприйняті стандарти аудиту оприлюднюються Радою з питань бухгалтерського обліку бізнесу (BAC).

Національні та іноземні компанії можуть вибрати одну з чотирьох прийнятих основ обліку та фінансового звітування:

1) стандарти МСФЗ (практично всім компаніям, що готують консолідовані фінансові звіти для цілей лістингу, дозволено використовувати стандарти МСФЗ);

2) загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку Японії (J-GAAP) (малі та середні компанії зазвичай використовують GAAP Японії як основу бухгалтерського обліку);

3) Модифіковані Міжнародні Стандарти Японії ("Japan's Modified International Standards", JMIS) (модифіковані міжнародні стандарти Японії (JMIS) – це стандарти бухгалтерського обліку, що включають МСФЗ та Модифікації стандартів,

виданих Радою зі стандартів бухгалтерського обліку Японії (ASBJ));

4) GAAP США (загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (US GAAP) можуть застосовуватися з дозволу Агентства з фінансових послуг (FSA)) [1].

Японські загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (J-GAAP) видаються Агентством з фінансових послуг (FSA) та Радою зі стандартів бухгалтерського обліку Японії (ASBJ).

Принципи бухгалтерського обліку для будь-якої національної компанії ґрунтуються на правдивому звітуванні; впорядкованій системі бухгалтерського обліку; відмінності між профіцитом капіталу та заробленим профіцитом; чіткому розкритті інформації; послідовності; обачності; надійності бухгалтерських записів та фактів [14]. Недоліки національної системи бухгалтерського обліку Японії узагальнені в табл. 2.

Нині J-GAAP розглядаються як загальні стандарти бухгалтерського обліку в Японії, тоді як впровадження принципів обліку згідно з МСФЗ досить значно виділяється з окресленої перспективи розвитку. Японські компанії, що працюють у міжнародному масштабі, можуть добровільно вибрати використання стандартів МСФЗ, оскільки фіксована дата початку використання МСФЗ у Японії ще не була встановлена.

Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (PMСБО) та Рада зі стандартів бухгалтерського обліку Японії (ASBJ) працюють щодо конвергенції МСФЗ та GAAP Японії з 2005 р. Ця робота у 2007 р. була оформлена Токійською угодою. У грудні 2009 р. Агентство з фінансових послуг Японії (FSA) дало змогу певним вітчизняним компаніям застосовувати МСФЗ для фінансового року, що починається 31 березня 2010 р. або після нього. Токійською угодою визначено 2008 р. як базовий рік для усунення основних відміннос-

Таблиця 2

Основні недоліки системи бухгалтерського обліку Японії

Недолік	Характеристика
Уповільнення впровадження нових технологій	Стандартні методи обліку не дають змогу помітити такі важливі зрушення у виробництві, як поліпшення якості, гнучкість, більш короткий час розрахунків за зовнішньоторговельними операціями.
Метод дисконтування майбутніх доходів	Застосований нині метод занижує ті вигоди, які можна отримати в довгостроковій перспективі від впровадження гнучких виробничих систем. Це приводить до прийняття рішень, спрямованих на «розпродаж майбутнього». Відбувається це через те, що багато компаній встановлюють підвищений норматив ефективності капіталовкладень, а саме на рівні 15–20%, страхуючи себе від можливих непередбачених обставин. Такий показник значно перевищує реальну вартість капіталу та перебільшує ступінь ризику.
Розподіл витрат праці на прямі та непрямі	За традиційною процедурою обліку спочатку збираються дані про прямі затрати на випуск виробів або виконання замовлення, потім всі непрямі, або накладні. Витрати встановлюються в певному відсотку до прямих витрат праці. Цей підхід був розроблений для такого виробництва, де прямі трудовитрати становили основну статтю виробничих витрат.

Джерело: розроблено авторами на основі джерела [14]

тей між МСФЗ та GAAP Японії з наміром усунути відмінності, що залишились, до 30 червня 2011 р. У червні 2009 р. Рада з питань бухгалтерського обліку бізнесу (BAC), основний консультаційний орган Агентства з фінансових послуг (FSA), затвердила проміжну доповідь, а саме Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Японії. У цій проміжній доповіді BAC пропонувалось дати змогу певним компаніям, акції яких котуються на біржі, якнайшвидше прийняти МСФЗ, після чого

затвердити остаточне рішення про обов'язкове прийняття МСФЗ. Проміжна доповідь також рекомендувала ASBJ продовжити та прискорити зближення стандартів фінансової звітності.

З 2010 р. компаніям, які відповідають певним критеріям, було дозволено добровільно застосовувати стандарти МСФЗ для консолідованої фінансової звітності в Японії. Зокрема, компанія може добровільно використовувати МСФЗ, якщо вона відповідає таким критеріям:

Таблиця 3

Основні відмінності між GAAP Японії та МСФЗ щодо подання фінансової звітності

Сфера застосування	GAAP Японії	МСФЗ
Облікові періоди повинні бути представлені	Положення про термінологію, форми та складання консолідованої фінансової звітності: подання. Консолідований фінансовий звіт за попередній та поточний періоди мають бути представлені порівняно.	Порівняльна інформація як мінімум за один попередній період, повинна бути розкрита для всіх сум, зазначених у фінансовій звітності (IAS1.38, 39).
Компоненти фінансової звітності	Повинні бути підготовлені такі звіти: Консолідований баланс, Консолідований звіт про сукупний прибуток (один підхід) або Звіт про прибутки та звіт про інший сукупний прибуток (другий підхід), Консолідований звіт про зміни в чистих активах, Консолідований звіт про рух грошових коштів, Консолідована додаткова інформація (таблиці для деталізації звіту).	Повинні бути підготовлені такі звіти: Звіт про фінансовий стан, Звіт про сукупний прибуток (один підхід) або Звіт про прибутки та звіт про інший сукупний прибуток (другий підхід), Звіт про зміни у капіталі, Звіт про рух грошових коштів, Облікові політики та інша Пояснювальна інформація (IAS1.10,10A,81A).
Звіт про фінансовий стан (баланс)	Положення про термінологію, форми та методи підготовки фінансової звітності тощо, а також керівні принципи згідно з Законом про цінні папери та біржі вимагають більш детального подання, ніж МСФЗ. Подання класифікованого балансу необхідне.	Є певні мінімальні статті, які слід подавати окремо у звіті про фінансовий стан. Подання класифікованого балансу необхідне за винятком випадків, коли подання ліквідності є більш актуальним (IAS 1.54,60).
Звіт про сукупний прибуток (звіт про прибутки та збитки), класифікація та подання витрат	Витрати в принципі класифікуються та представлені за функціями, такими як собівартість продажів, витрати на збут, загальні та адміністративні витрати, неопераційні витрати. Положення та інструкції щодо фінансових звітів, згідно із Законом про цінні папери та біржі, мають більш детальні правила для подання звіту про прибутки та збитки.	Суб'єкт господарювання повинен представити аналіз витрат, визначених у звіті про прибутки та збитки, використовуючи класифікацію, яка базується на їхньому характері або функції у суб'єкті господарювання. Суб'єкт господарювання, який класифікує витрати за функцією, повинен розкривати додаткову інформацію про характер витрат (IAS 1.102,103).
Звіт про сукупний прибуток (звіт про прибутки та збитки), подання прибутку та збитків	Звіт про прибутки та збитки повинен включати такі статті: валовий прибуток або збиток, операційний прибуток або збиток, прибуток або збиток від звичайної діяльності, прибуток або збиток від оподаткування, чистий прибуток або збиток.	Звіт про сукупний прибуток повинен містити такі статті: прибуток або збиток, загальна кількість інших сукупних прибутків, сукупний прибуток за період, що є сумою прибутку або збитку та іншого сукупного прибутку. Немає додаткової вимоги розкривати додаткові статті (IAS1.81A).
Звіт про сукупний прибуток (звіт про прибутки та збитки), надзвичайні (значущі) та екстраординарні статті	Надзвичайні статті повинні бути представлені як «Спеціальні прибутки та збитки» у звіті про прибутки та збитки. Визначення спеціального є ширшим, ніж у МСФЗ, а також включає деякі надзвичайні статті.	Термін «надзвичайні статті» не використовується та не визначається. Проте окреме розкриття інформації вимагається (як у формі сукупного звіту про прибутки та збитки, так і в примітках), коли необхідно, щоби суб'єкт господарювання пояснював його результати за період через величину, характер або частоту певних статей доходів та витрат. Надзвичайні статті заборонено представляти (IAS 1.85,87,97).

Джерело: розроблено авторами на основі джерела [16]

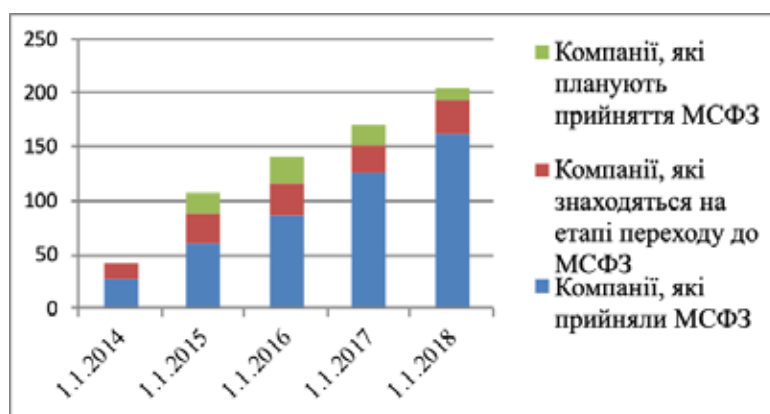


Рис. 2. Зміни в кількості компаній Японії, які прийняли МСФЗ [17]

– компанія у щорічному звіті про цінні папери розкриває інформацію про конкретні зусилля, спрямовані на те, щоб консолідована фінансова звітність була підготовлена відповідно до «Визначених МСФЗ»;

– компанія виділяє керівників або працівників, які мають достатньо знань про «Визначені МСФЗ», і створює структуру для забезпечення консолідованої фінансової звітності, яка буде підготовлена належним чином згідно з визначеними МСФЗ [15].

Кожний стандарт МСФЗ набуває чинності через офіційний процес схвалення. МСФЗ можуть використовуватися лістинговими компаніями, фінансовими інститутами. Добровільне використання МСФЗ постійно розширюється.

У 2013 р. FSA переглянула розпорядження Кабінету Міністрів та скасувала певні вимоги для посилення подальшого застосування стандартів МСФЗ в Японії. Як наслідок, збільшено кількість компаній, які мають право застосувати стандарти МСФЗ, і практично всі перелічені компанії та компанії, що не належать до лістингу, мають право використовувати стандарти МСФЗ для консолідованої фінансової звітності.

Між GAAP Японії та МСФЗ залишаються певні відмінності, основні з яких узагальнені в табл. 3.

Водночас слід відзначити, що, відповідно до законодавства Японії, стандарти з обліку Японії не можуть суперечити Комерційному кодексу (або Закону про корпоративний податок на прибуток). Отже, трикутне поєднання стандартів обліку, Комерційного кодексу та Закону про корпоративний податок на прибуток очікує в майбутньому фінансове звітування в Японії.

Нині Токійська фондова біржа (TSE) оголосила, що за станом на 30 червня 2018 р. 204 компанії (на частку яких припадають 33% ринкової капіталізації TSE) прийняли або планують застосовувати стандарти МСБО (рис. 2).

TSE також оголосила, що ще 202 компанії (20% ринкової капіталізації TSE) заявили у своїх останніх фінансових звітах, що вони розгляда-

ють питання про те, чи слід перейти до стандартів МСФЗ. Для порівняння, в грудні 2012 р. лише 10 японських компаній застосовували МСФЗ.

Висновки з проведеного дослідження. Формування національної системи обліку та фінансової звітності Японії має свій індивідуальний характер, що виявляється в такому: безпосередній вплив державних інституцій та їх нормативно-правових актів, чітко сформована та регламентована податкова й правова системи країни, консерватизм облікової практики, наявність чотирьох концептуальних основ ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності, сучасний стан конвергенції бухгалтерського обліку. Усі аспекти формування фінансової звітності є досить організованими, тому питанням вивчення та дослідження є подальша конвергенція фінансової звітності країни відповідно до МСФЗ. Хоча Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку тісно співпрацює з Японією щодо конвергенції, остаточних дат завершення цього процесу досі не встановлено.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Japan: Economic and Political overview. Trade portal. URL: https://www.nordeatrade.com/fil/explore-new-market/japan/economical-context?vider_sticky=oui.
2. Annual Report 2017. World Trade organization. URL: https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/anrep17_e.pdf.
3. Hamamoto M. The characteristic and background of the Japanese accounting system. Accounting (Kaikai). 1995. № 147. P. 1–16.
4. Kaneko S., Tarca A. Converging to international accounting standards: Views from Japan. Australian Accounting Review. 2008. № 18 (September). P. 209–223.
5. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: навч. посіб. Тернопіль, 2016. 370 с.
6. Nobes C.W. Accounting and Financial Reporting in Japan. Second Edition. Dublin: Laggerty Publications, 1991.

7. Пасько О.В. Глобальна конвергенція стандартів фінансової звітності: стан та перспективи : дис. ... канд. екон. наук. Суми, 2010. 6 с.

8. Someya K. Accounting "revolutions" in Japan. *The Accounting Historian Journal*. 1989. № 16 (June). P. 75–86.

9. Fujita Y. The evolution of financial reporting in Japan. *The International Journal of Accounting, Education and Research*. 1966. Vol. 2. No. 1. P. 49–75.

10. Коршунова Е.С. История развития бухгалтерского учета в Японии. Студенческий научный форум. 2015. URL: <https://scienceforum.ru/2015/article/2015013799#w0-tab1>.

11. Triangular Legal System. Accounting and Auditing in Japan. URL: <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/standards/archive01.html>.

12. Nobes C., Parker R. *Comparative International Accounting*. 13th edition. London, 2016.

13. Doing Business in Japan. Trade Portal. URL: https://www.nordeatrade.com/fi/explorenewmarket/japan/accounting?vider_sticky=oui.

14. Особенности бухгалтерского учета в Японии. URL: https://studbooks.net/1524266/buhgalterskiy_uchet_i_audit/osobennosti_buhgalterskogo_ucheta_yaponii.

15. Accounting Standards, 2016. URL: <https://jicpa.or.jp/english/accounting/standards>.

16. Similarities and Differences. A comparison of IFRS and JP GAAP, 2013. URL: <https://www.pwc.dk/da/nyt/finance/regnskab/assets/similarities-nov-2013.pdf>.

17. Japan Exchange Group. URL: <https://www.jpx.co.jp/english>.

4. Kaneko S., Tarca A. (2008) Converging to international accounting standards: Views from Japan. *Australian Accounting Review* 18 (September): pp. 209–223.

5. Luchko M.R., Benko I.D. (2016) *Bukhhalterskyi oblik v zarubizhnykh krainakh* [Accounting in foreign countries]. Sumy: Ekonomichna dumka (in Ukrainian).

6. Nobes C.W. (1991). *Accounting and Financial Reporting in Japan*. Second Edition. Dublin: Laggerty Publications.

7. Pasko O.V. (2010) *Hlobalna konverhentsiia standartiv finansovoi zvitnosti: stan ta perspektyvy* [Global Convergence of Financial Reporting Standards: Status and Prospects]. (PhD Thesis). Sumy: Accounting and finance of agroindustrial complex.

8. Someya K. (1989). Accounting "revolutions" in Japan. *The Accounting Historian Journal* 16 (June): pp. 75–86.

9. Fujita Y. (1966) The evolution of financial reporting in Japan. *The International Journal of Accounting, Education and Research*. vol. 2, no. 1. pp. 49–75.

10. Korshunova E.S. (2015) *Istoriya razvitiya bukhgalterskogo ucheta v Yaponii* [History of accounting development in japan]. Available at: <https://scienceforum.ru/2015/article/2015013799#w0-tab1> (in Russian).

11. Triangular Legal System. Available at: <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/standards/archive01.html>.

12. Nobes C., Parker R. (2016) *Comparative International Accounting*. 13th edition. London: Pearson Education Limited.

13. Accounting in Japan. Available at: <https://www.eu-japan.eu/taxes-accounting/taxation-outline/accounting-japan>.

14. Osobennosti bukhgalterskogo ucheta v Yaponii [Accounting features in Japan]. Available at: https://studbooks.net/1524266/buhgalterskiy_uchet_i_audit/osobennosti_buhgalterskogo_ucheta_yaponii.

15. Accounting Standards. Available at: <https://jicpa.or.jp/english/accounting/standards>.

16. Similarities and Differences. A comparison of IFRS and JP GAAP 2013. Available at: <https://www.pwc.dk/da/nyt/finance/regnskab/assets/similarities-nov-2013.pdf>.

17. Japan Exchange Group. Available at: <https://www.jpx.co.jp/english>.

REFERENCES:

1. Japan: Economic and Political overview. Available at: https://www.nordeatrade.com/fi/explore-newmarket/japan/economical-context?vider_sticky=oui.

2. Annual Report WTO. (2017) Available at: https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/anrep17_e.pdf.

3. Hamamoto M. (1995) The characteristic and background of the Japanese accounting system. *Accounting (Kaikei)* 147: 1–16 (in Japanese).

Kostyuchenko V.M.

Doctor of Economic Sciences,
 Professor of Accounting and Taxation Department
 Kiev University of Trade and Economics

Stepaniuk M.V.

Student
 Kiev University of Trade and Economics

JAPANESE EXPERIENCE IN ACCOUNTING AND REPORTING CONVERGENCE

Japan is the third largest economy in the world.

Currently, Japan is working towards the convergence of the national accounting system with International Financial Reporting Standards (IFRS). As the level of integration of Ukraine into the world economy is increasing, the study of Japanese experience will be important for our country.

The purpose of the study is to deepen the theoretical foundations of Japan's accounting and financial reporting at the present stage, identify key issues and substantiate the prospects of development in the context of convergence with IFRS.

Japanese accounting and financial reporting reflect the combination of national and foreign influence. The national government has a significant impact on accounting in Japan. The accounting regulation is based on three laws: the Commercial Code, the Financial Instruments and Exchange Act (governing securities), and the Corporate Income Tax Act. These three laws are systemically linked with each other, so the unique style of accounting in Japan is called "triangular legal system".

The Ministry of Justice regulates the Commercial Code. German commercial law was the basis of the code. The basic principle of the code is the protection of creditors and shareholders with an unambiguous reference to measurement at historical cost.

Public joint stock companies must comply with the requirements of the Financial Instruments and Exchange Act, which is regulated by the Financial Services Agency (FSA). The Financial Services Agency is a state regulator responsible for overseeing financial institutions in the private sector, such as banks, insurance companies, and stock exchanges. This Act is modeled from the US Securities Acts. The main purpose of the Financial Instruments and Exchange Act is to provide information for making a decision on investments. Corporate regulation, as defined in the Financial Instruments and Exchange Act, requires the preparation of two separate sets of financial statements.

The Corporate Income Tax Act has a strong impact on accounting practice, as compliance with some accounting practices contributes to obtaining tax benefits.

The Business Accounting Council (BAC) is an important source of generally accepted accounting principles in Japan. However, important changes in the adoption of accounting standards occurred in 2001, with the establishment of the Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) and its related Supervisory Authority – the Financial Accounting Standards Foundation, FASF).

Japanese Generally Accepted Accounting Principles (J-GAAP) issued by the Financial Services Agency (FSA) and the Accounting Standards Board of Japan (ASBJ). Japan's accounting standards cannot run counter to the Commercial Code (or the Corporate Income Tax Act). Consequently, the triangular combination of accounting standards, the Commercial Code and the Corporate Income Tax Act will have a future impact on financial reporting in Japan.

Currently, J-GAAP are considered as general accounting standards in Japan, while the implementation of the accounting principles in accordance with IFRS is very much distinguished from the outlined development perspective. Japanese companies operating globally may voluntarily opt for the use of IFRS because a fixed date for the commencement of the use of IFRS in Japan has not yet been established. From 2010, companies that meet certain criteria were allowed to voluntarily apply IFRS for consolidated financial statements in Japan.

As of June 30, 2018, 204 Japanese companies (accounting for 33% of the market capitalization of TSEs) have adopted or plan to apply IFRS.

Between J-GAAP and IFRS there are some differences in the reporting of financial statements.

Formation of the national accounting and financial reporting system of Japan has its own individual character. All aspects of financial reporting are sufficiently organized, therefore the issue for study and research is the further convergence of the country's financial statements in accordance with IFRS. Although the International Accounting Standards Board is working closely with Japan on convergence, the final dates for completing this process are still not established.