

ПЕРСПЕКТИВИ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ



**Резнікова Вікторія
Вікторівна,**

доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри господарського права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка



**Орлова Оксана
Степанівна,**

кандидат юридичних наук, доцент кафедри господарського права юридичного факультету Ужгородського національного університету

Статтю присвячено актуальним на сьогодні в Україні питанням гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання. Проаналізовано наявні серед науковців погляди та підходи щодо визначення поняття та форм гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Відмежовано поняття «гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності» від «гармонізація бухгалтерського законодавства, законодавства про фінансову звітність». Визначено наявні у світовій практиці господарювання моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках, – англосаксонську (англо-американську), континентальну, південноамериканську та інтернаціональну (глобальну). Установлено, що вітчизняна модель обліку здебільшого тяжіє до континентальної, хоч подекуди має місце й використання англо-американського підходу щодо ролі та значення бухгалтерського обліку для сфери господарювання (на рівні, як правило, суб'єкта господарювання). Обґрунтовано висновок, за яким держава в перспективі має всі необхідні передумови, аби використовувати бухгалтерський облік як засіб регулювання економікою. Утім для цього необхідно забезпечити виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам, що в свою чергу забезпечить порівнянність інформації, яка міститься у фінансовій звітності. Окрему увагу приділено напрямкам гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання. Виділено зокрема такі: 1) гармонізація з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності; 2) гармонізація бухгалтерського обліку та звітності в Україні з директивами ЄС; 3) гармонізація обліку всередині країни. Обґрунтовано висновок: на сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки

можна виділити таку важливу тенденцію розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як зближення (гармонізацію, уніфікацію) правил та облікових процедур, вимог до фінансової звітності, стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання на рівні країн ЄС, зближення господарського, бухгалтерського, фінансового законодавства України з правом ЄС. Ця тенденція тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки загалом у світовому масштабі (більше того, гармонізація, її необхідність є результатом глобалізації економіки). Завданням у цьому аспекті є адаптація вітчизняної нормативно-правової основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання до законодавства ЄС і вимог міжнародних стандартів. Гармонізація є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, який розпочався з метою вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС.

Ключові слова: гармонізація бухгалтерського обліку; гармонізація фінансової звітності; гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності; напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання; форми гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності; стандартизація бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання; гармонізація бухгалтерського законодавства.

Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна схарактеризувати як симбіоз адміністративних і ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні щонайменше два десятиліття в Україні відбулися зміни в системі бухгалтерського обліку, спрямовані на її гармонізацію з міжнародними стандартами. Однак реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася необхідними змінами в чинному господарському та/або бухгалтерському, фінансовому законодавстві. Зміни не торкнулися системи організаційних заходів у таких сферах, як, наприклад, статистика та ін. Негативними наслідками такої невідповідності є обмеженість бухгалтерського обліку (до якої можна віднести застосування подвійного запису та виключно грошового вимірника; пасивне застосування принципів «професійного су-

дження», пріоритетність податкових правил тощо), неефективність наукових досліджень (вони є і їх чимало, однак залишаються, на жаль, не запитуваними як для нормотворення, так і практики господарювання).

Як наслідок – некомплексне та непослідовне реформування. Фінансова звітність суб'єктів господарювання, незважаючи на вже тривалий період реформування та вдосконалення правового регулювання вітчизняного бухгалтерського обліку, все ще не відповідає вимогам міжнародних стандартів. Проблеми гармонізації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів в Україні полягають передусім у тому, що система обліку значною мірою підпорядкована податковому законодавству і тому не забезпечує користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх) необхідною інформацією для прийняття ефектив-

них господарських (управлінських) рішень.

Окремим питанням реформування бухгалтерського обліку, його уніфікації, гармонізації та стандартизації, їх значення для розвитку бухгалтерського обліку в Україні присвячено праці таких вітчизняних учених, як Ф. Бутинець, С. Голов, В. Єфіменко, В. Пархоменко, В. Швець, Л. Нищенко, В. Жук, О. Петрук, Л. Ловінська, Н. Лоханова та ін. У той же час ці праці виконувались переважно економістами. Більшість авторів констатує необхідність реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, економічно обґрунтовуючи її. Однак нормативно-правовій складовій забезпечення (нарівні з організаційним і методичним забезпеченням процесів застосування національних та міжнародних стандартів, запровадженням єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання) відповідної реформи приділяється недостатня увага. Питання щодо того, яке місце мають займати міжнародні стандарти в системі обліку вітчизняних суб'єктів господарювання, як мають співвідноситися вони з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО та/або П(С)БО) для різних груп суб'єктів господарювання, яким чином мають вирішуватися проблеми функціонування облікової системи на підставі національних і міжнародних стандартів в умовах фактичної потреби вимушеного забезпечення нею потреб оподаткування, залишаються невирішеними та потребують подальших досліджень. Господарсько-пра-

вові дослідження з відповідної проблематики наразі відсутні взагалі.

Мета дослідження в цьому аспекті – установити та оцінити загальний стан правового забезпечення бухгалтерського обліку й фінансової звітності в Україні, проблеми, пов'язані із запровадженням міжнародних стандартів, окреслити перспективи реформування, а також визначити перспективи, основні напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, проблеми та перспективи адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань регулювання бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки загалом у світовому масштабі. Більше того, гармонізація, її необхідність є результатом глобалізації економіки, рушійними силами якої є міжнародна торгівля; створення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій; об'єднання фондових та інших ринків; міждержавне «взаємопроникнення» в економіку на базі інвестицій; вирішення спільних економічних та інших проблем (економічні та/або фінансові кризи тощо), фінансування і кредитування економічних проектів Міжнародним валютним фондом та іншими фондами тощо. За цих умов головним постає питання як правового, так і інформаційного забезпечення (останнє значною мірою ґрунтується на обліковій інформації) відповідних глобалізаційних процесів. Як зазначає В. Єфі-

мов, інформація стає мовою бізнесу... і тут виникають проблеми співставності, узгодження, координації, інформаційного порозуміння. На цій основі формуються і поглиблюються стандарти – Стандарти міжнародного права; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ); Міжнародні стандарти аудиту; Міжнародні стандарти оцінки; Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів тощо [1, с. 279]. За визначенням Н. Семенишеної, для обліку *глобалізація* – це об'єднання, уніфікація міжнародних бухгалтерських стандартів, ліквідація тих суперечностей, що існують на сьогодні між національними стандартами та міжнародними [2]. Г. Кірейцев із цього приводу зазначає також [3, с. 37]: правильне розуміння причин виникнення та ролі глобалізації в процесах суспільного економічного відтворення важливо тому, що воно сприятиме обґрунтуванню підходу щодо вибору концепції та розробки моделей розвитку економіки, раціональній побудові механізмів реалізації положень таких концепцій, включаючи ринкові механізми управління на всіх ієрархічних рівнях, а також оновленню на цій основі національних систем бухгалтерського обліку¹.

¹ Варто зауважити, що поняття «національна система бухгалтерського обліку» відсутнє в законодавстві України. Воно використовується в науковій літературі з метою висвітлення особливостей бухгалтерського обліку в частині його методології, методики та організації в різних країнах. Більше того, поряд із цим поняттям використовується ще одне – «міжнародна система обліку». Мета введення цього поняття пов'язана саме з процесами стандартизації обліку, що спрямовані на виокремлення в різних системах обліку спільних рис, по-

Варто зазначити, що на сьогодні у світі склалися такі організаційні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках [4, с. 500–504]:

англосаксонська (англо-американська) модель, основні принципи якої було розроблено у Великій Британії та США й основна ідея якої – орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів суб'єктів господарювання. Справа в тому, що промислові революції в США та Великій Британії призвели до того, що власники компаній, тих чи інших суб'єктів господарювання, їх майна (інвестори) відійшли від оперативного управління, передавши його професійним управлінцям. За таких обставин фінансова облікова інформація стає важливим джерелом відомостей про майновий, зокрема фінансовий стан суб'єкта господарювання. Згодом з'явилася практика подання інвесторам (акціонерам) управлінським персоналом фінансових звітів для контролю за ефективністю використання ресурсів, чим і було зумовлено націленість фінансової звітності на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів. Така орієнтація фінансового обліку в США і Великій Брита-

шук єдиних концептуальних основ складання фінансової звітності. Національна система бухгалтерського обліку має організаційний характер і спрямована саме на регулювання бухгалтерського обліку, яке полягає зокрема у створенні та впровадженні його методологічного та методичного забезпечення. Таким чином, національна система бухгалтерського обліку охоплює не лише методологічне, методичне та організаційне забезпечення обліку, але й правові основи його регулювання.

нії є властивою йому вже протягом багатьох років. У цих країнах було створено ринки і біржі цінних паперів, більшість суб'єктів господарювання знаходила додаткові джерела фінансових ресурсів. Результат – фінансові звіти суб'єктів господарювання значно відрізняються за аналітичністю, а визначення рентабельності господарської діяльності як однієї з характеристик ефективної роботи управлінського персоналу є метою фінансового обліку. Для цієї моделі обліку характерні стабільна політична система; розвиненість економіки; усі правила (стандарты) розробляються й ухвалюються професійними організаціями; високий професійний рівень облікових ринків, користувачів, сертифікації професійних кадрів; фінансову звітність спрямовано на задоволення потреб інвесторів та кредиторів. Разом із тим у зазначеній моделі обліку немає уніфікованих плану рахунків, облікових регістрів, форм звітності, що може бути й позитивним аспектом цієї моделі. Вона широко застосовується в Австралії, Ізраїлі, Ірландії, Іспанії, Індії, Канаді, на Кіпрі, у Мексиці, Нідерландах та ін.;

континентальна модель (цієї моделі дотримуються в більшості країн Європи та в Японії), що передбачає тісний зв'язок бізнесу з банками, які переважно і задовольняють потреби фінансових компаній. Бухгалтерський облік регламентується законодавчо, характеризується значним консерватизмом. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є пріоритетним завданням обліку. Навпаки, облікову політику спрямовано

насамперед на задоволення вимог уряду, зокрема щодо оподаткування згідно з національним макроекономічним планом. Крім того уряди цих країн вимагають публікувати деяку інформацію про суб'єктів господарювання, тому останні змушені готувати фінансову звітність, проте в менш деталізованому вигляді, ніж це потрібно для захисту інтересів кредиторів. Отже, континентальна модель використовується переважно в країнах зі стабільною політичною системою, розвинутою економікою і має такі особливості: фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб банків, облікові регістри регламентуються законодавчо, облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників макроекономічного рівня. До групи країн континентальної моделі входять Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія та ін. До цієї моделі тяжіє й Україна;

південноамериканська модель (за винятком Бразилії, державною мовою якої є португальська, країни цієї моделі об'єднує спільна мова – іспанська), основною відмінністю якої є перманентне коригування облікових даних на темпи інфляції. У цьому облік орієнтовано на потреби державних планових органів, а методи обліку, які використовуються суб'єктами господарювання, досить уніфіковані. Інформація, необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики. Це значно спрощує і підвищує ефективність роботи урядових органів. Отже, південноамериканську

модель бухгалтерського обліку використовують країни з такими характеристиками: нестабільна політична система; нерозвинута економіка; фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методи обліку, які використовуються, – уніфіковані; постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції; облік зорієнтований на державні органи. Ця модель є характерною для Аргентини, Еквадору, Бразилії, Перу, Чилі та ін.;

4) *інтернаціональна (глобальна) модель*, що набуває дедалі більшого розвитку. Вона зумовлена потребами міжнародного погодження обліку, насамперед із міжнародних валютних і ринкових інтересів. Тільки незначна кількість великих корпорацій може на сьогодні стверджувати, що їхні річні фінансові звіти відповідають міжнародним обліковим стандартам.

До речі, О. Петрук вбачає головну проблему національної системи бухгалтерського обліку саме в тому, що за загальної орієнтації нашої країни на ЄС, де облік є ефективним інструментом впливу на економіку, під час реформування бухгалтерського обліку почали використовувати англо-американський підхід до його ролі в економіці, тим самим звужуючи його застосування до рівня окремих суб'єктів господарювання. Натомість, – переконаний автор, – держава має використовувати бухгалтерський облік як елемент регулювання. Бухгалтерський облік має всі передумови, щоб держава використовувала його як організаційно-економічну систему ре-

гулювання (а не управління) економікою [5, с. 11] ¹. Утім для цього потрібно забезпечити виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам, що в свою чергу забезпечить порівнянність інформації, яка міститься у фінансовій звітності. Цього можна досягти шляхом чіткої та недвозначної правової регламентації методів і окремих процедур бухгалтерського обліку. Принципи ж обліку мають застосовуватися виключно у випадках, не передбачених законодавством.

На сьогодні маємо всі підстави стверджувати, що необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною. Для України питання гармонізації (і не лише бухгалтерського обліку) є особливо актуальними з огляду на вступ країни до СОТ ² та на наявність Угоди про асоціацію з ЄС. Політичну частину угоди було підписано 21 березня 2014 р, а економічну – 27 червня 2014 р. Вона передбачає глибоку економічну інтеграцію України з ЄС, а також створення глибокої та всеосяжної зони вільної торгівлі ³.

¹ Для реалізації регулятивної функції держава має певні методи, серед яких – адміністративні та економічні. До них не включено, як зазначає автор, бухгалтерський облік, оскільки за своєю природою він є інформаційною системою, яка може використовуватися як при адміністративному, так і економічному регулюванні [5, с. 11-12].

² Нагадаємо, що 5 лютого 2008 р. на засіданні Генеральної Ради СОТ було прийнято рішення про приєднання України до Марракеської угоди про заснування СОТ, а 10 квітня 2008 р. Верховна Рада ратифікувала протокол про вступ України до СОТ.

³ Зміст її було розроблено конкретно для України і вона дає змогу перейти від партнерства і співробітництва до політичної асоціації та еко-

Значення Угоди про асоціацію важко переоцінити, оскільки вона охоплює такі аспекти співробітництва, як: 1) зближення України та ЄС на основі спільних цінностей, а також посилена участь України в програмах ЄС; 2) транскордонне співробітництво в галузі зовнішньої політики та політики безпеки; 3) наближення України до європейських стандартів у галузі права та внутрішніх справ (шляхом сприяння розвитку принципів правової держави, демократії та прав людини в Україні, а також підтримки боротьби з корупцією, налагодження ефективної роботи органів юстиції та поліпшення захисту даних; 4) посилення співробітництва в галузі економіки шляхом створення зони вільної торгівлі між ЄС та Україною, налагодження секторальної співпраці в більш ніж 30 сферах господарювання; 5) налагодження нових форматів співробітництва, надання фінансового сприяння, створення платформи громадянського суспільства [7, с. 2, с. 6; 8]. За наслідками підписання Україною та ЄС Угоди про асоціацію в Україні виникли якісно нові завдання, яких до цього часу вона не виконувала, оскільки Угода слугуватиме тепер стратегічним орієнтиром для проведення соціально-економічної політики в Україні.

Гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні зумовлено з-поміж іншого також необхідністю порівнянності бухгалтерської звітності різних

номічної інтеграції. Підписання Угоди про асоціацію між ЄС та Україною планувалося на 28 листопада 2013 р., але не відбулося. Натомість на 3-му саміті ЄС «Східне партнерство» у Вільнюсі 28 листопада 2013 р. ЄС парафував подібні угоди з Молдовою та Грузією [6].

країн. Така гармонізація, як зазначають М. Метьюс і М. Перера, дасть змогу підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн; активізувати обіг капіталу; підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку; більш оптимально розподіляти світові ресурси¹. Однак автори застерігають, що гармонізація бухгалтерського обліку доцільна, якщо вона здійснюється в регіональній структурі, тобто в рамках групи країн із подібними соціально-економічними та політичними умовами. При цьому вирішення проблем щодо гармонізації бухгалтерському обліку на світовому рівні відбудеться завдяки управлінню обліком усередині такої групи; створенню міжнародних бухгалтерських стандартів для регіонального рівня; ознайомленню Міжнародного комітету з бухгалтерських стандартів (IASB)² та інших

¹ Учені стверджують, що в сучасних умовах цю роботу можна виконувати за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації, розуміючи під ними таке: гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності, введення їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми зі збереженням істотних відмінностей; стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку; уніфікація – вилучення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій та обставин.

² У межах активного підходу до гармонізації обліку 1973 року було створено Міжнародний комітет з бухгалтерських стандартів (International Accounting Standards Committee – IASC). IASC – це приватна організація, заснована національними бухгалтерськими організаціями, яка встановлювала міжнародні стандарти фінансового обліку (International Accounting Standards – IAS). 2001 року IASC був перетворений у фонд, а як орган, що встановлює стандарти, було організовано Міжнародну раду з бухгалтерських стандартів (International Accounting Standards Board – IASB) як складову IASC. З 2001 р. IASB переглядає раніше випущені стандарти (IAS) і встановлює

регіональних груп і організацій зі специфічними проблемами регіону. Країни ЄС також прагнуть досягти подібності у взаємовідносинах між своїми членами та в побудові бухгалтерського обліку. На користь такого напрямку розвитку обліку свідчить і те, що для країн певного регіону характерною зазвичай є певна подібність щодо раніше чинної системи обліку, що спрощує підготовку переходу на міжнародні стандарти [10]. В. Мосаковський також вважає, що загальні положення з уніфікації обліку в розвинених країнах доцільно розглядати щодо можливостей та необхідності застосування їх на підприємствах України. У сучасних умовах потрібно там, на думку автора, де це можливо, здійснювати гармонізацію національних стандартів із подальшою стандартизацією та уніфікацією їх на рівні облікової політики підприємства [11, с. 31].

В. Світлична та С. Малик наголошують на тому, що основним завданням гармонізації бухгалтерського обліку є адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку України до законодавства ЄС і вимог МСФЗ [12].

Що ж до самого поняття «*гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності*», то воно не є на сьогодні легально визначеним, хоч це й доцільно було б зробити на рівні ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Доктринальні підходи натомість різняться. Так, Л. Нищенко, пропо-

нуючи авторське визначення поняття *гармонізації бухгалтерського обліку*, зазначає, що воно охоплює не тільки стандарти бухгалтерського обліку, але і стандарти фінансової та податкової звітності. На думку авторки, це процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капіталу. Для розробки ж ефективних заходів гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними стандартами авторка пропонує визначати її за такими складовими: теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів), а також практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку [13, с. 5–6, 10–4].

О. Петрук зауважує, що *гармонізація бухгалтерського обліку* становить собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів, а стандартизація у свою чергу дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. На його погляд, гармонізації бухгалтерського обліку на національному рівні можна досягти лише шляхом узгодження національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке уніфікує його методологію [14, с. 22–35, с. 389–412].

На думку В. Швеця, *гармонізація обліку* передбачає певну відповід-

стандарти нового покоління – Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS) [9, с. 51–52].

ність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку й статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах – членах співтовариства, тобто перебували в гармонії один з одним [4, с. 457-504].

С. Голов виходить з того, що гармонізація означає певну координату між різноманітним та уніфікацією методів бухгалтерського обліку. Вона може бути поширеною (спрямованою на максимізацію уніфікованих підходів до методів обліку) та обмеженою (уніфікацією лише окремих аспектів – наприклад, форматів звітності та принципів її складання) [15, с. 7–8]. Гармонізація (як різноманітність і уніфікація) може бути досягнута шляхом видання стандартів, директив, законів. На відміну від директив, законів та інших нормативних актів, стандарти обліку можуть бути обов'язковими і рекомендаційними.

Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен [16] зазначають також, що можна провести межу між гармонізацією де-юре (тобто загальними правилами, стандартами тощо) і гармонізацією де-факто (тобто загальної практики корпо-

ративної звітності). Як зазначають О. Чеpecь та О. Губарик, для належного забезпечення процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідна розробка системи заходів щодо поліпшення правових засад регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності; визначення нових методичних підходів до бухгалтерського обліку і фінансової звітності; удосконалення організаційних аспектів регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Гармонізацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, – вважають автори, – доцільно визначати за такими складовими: теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів), а також практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку [17].

Слід водночас відмежувати поняття «гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності» від «гармонізація бухгалтерського законодавства, законодавства про фінансову звітність», оскільки ці два поняття не є тотожними за своїм змістом.

Гармонізація законодавства загалом (як і господарського та/або бухгалтерського, фінансового зокрема) визначається як приведення законодавства держав-членів і держав-нечленів відповідно до вимог ЄС на підставі правових актів ЄС [18, с. 48].

Гармонізація відбувається у різних формах (адаптація законодав-

ства ¹, уніфікація права ², імплементація ³, стандартизація ⁴ та ін.). Проте

¹ *Адаптація* (лат. *adapto* – «приспосовую») – процес пристосування до умов, які змінюються; у міжнародному праві адаптація є процесом приведення національного законодавства відповідно до норм і стандартів міжнародного права шляхом удосконалення національного законодавства (внесення змін і доповнень, ухвалення нових нормативно-правових актів), укладання або приєднання до міжнародних договорів.

² *Уніфікація* права (від лат. *unus* – «один» і *facere* – «робити») – процес приведення чинного права відповідно до єдиної системи, усунення розбіжностей і надання одноманітності правовому регулюванню подібних або близьких видів суспільних відносин. Зумовлена ускладненням суспільного життя і розвитком суспільних відносин. Стосується як правотворчості, так і правозастосування. Необхідність уніфікації в праві виникає при утворенні нових держав, на території яких діють складові різних правових систем; формуванні єдиної правової системи союзних держав; у процесі зближення правових систем держав, які утворюють різні міжнародні об'єднання, тощо. В історичній ретроспективі характерним прикладом уніфікації в праві була систематизація радянського законодавства в 1950-60 рр. на засадах галузевих Основ законодавства Союзу РСР і союзних республік. У сучасний період уніфікаційні процеси здійснюються країнами в рамках СНД, ЄС. Скандинавські країни (Данія, Ісландія, Норвегія, Швеція, Фінляндія) уніфікували морське, торговельне, договірне, вексельне, зобов'язальне законодавство; законодавство про інтелектуальну власність. Це сприяє інтеграції правового регулювання в міжнародних відносинах, зближенню національного та міжнародного права, забезпеченню гармонізації правових систем [19].

³ *Імплементація* (англ. *implementation* – «здійснення, виконання») – процес транспонування актів законодавства, включаючи створення порядку та процедур їхнього впровадження (імплементація у вузькому розумінні); цей процес також включає тлумачення, практику застосування, забезпечення дотримання та виконання норм права органами державної влади (імплементація у широкому сенсі). У міжнародному праві – це фактична реалізація міжнародних зобов'язань на національному рівні, а також один із засобів включення міжнародно-правових норм у національну правову систему за умови дотримання мети і міжнародних норм [20, с. 133-137].

⁴ *Стандартизація* – це діяльність, що полягає у встановленні положень для загального і багаторазового застосування щодо наявних чи можливих завдань з метою досягнення оптимального

в офіційних документах часто використовується термін *адаптація*. Відповідно до положень Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС, затвердженої Законом України від 18 березня 2004 р. [21], адаптація полягає у приведенні законів України та інших нормативно-правових актів відповідно до «*acquis communautaire*». З іншого ж боку, План дій Україна – ЄС [22, с. 78–81] безпосередньо свідчить про гармонізацію законодавства. Як показує практика діяльності європейських інтеграційних об'єднань, незважаючи на застосування різних термінів як у праві ЄС, так і в угодах Співтовариства з третіми країнами, йдеться по суті про один і той же процес приведення національного законодавства відповідно до приписів права європейських інтеграційних організацій. На думку В. Муравйова, термін *гармонізація* найбільш адекватно характеризує мету цього процесу – узгодити національні норми таким чином, щоб в обох випадках вони створювали однакові правові умови для діяльності суб'єктів господарювання в межах спільного ринку [18, с. 48]. На

ступеня впорядкування в певній сфері, результатом якої є підвищення ступеня відповідності продукції, процесів і послуг їх функціональному призначенню, усуненню бар'єрів у торгівлі і сприяння науково-технічному співробітництву. У результаті впровадження стандартизації встановлюється стандарт – документ, що встановлює для загального та багаторазового застосування правила, загальні принципи або характеристики, які стосуються діяльності чи її результатів, з метою досягнення оптимального ступеня впорядкованості в певній галузі, розроблений у встановленому порядку на основі консенсусу (мається на увазі згода всіх зацікавлених сторін з урахуванням більшості їх вимог). Об'єктом стандартизації можуть бути продукція, процеси та послуги.

це ж вказує й Н. Малишева: гармонізація, заявлена як цільова настанова правотворчого процесу, повинна «вмикати» певні механізми отримання найбільш високого ступеня узгодженості та сумісності систем, які гармонізуються [23, с. 87–8].

У той же час йдеться і про зближення, узгодження національних, регіональних і міжнародних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності, приведення їх до певного єдиного знаменника. Міжнародна практика визначила такі шляхи зближення та узгодження різноманітних систем обліку, як уніфікація¹, конвергенція², гармонізація³, стандартизація⁴.

¹ *Уніфікація* (від франц. слова «unique») означає однаковий, єдиний, унікальний, безваріантний. Однак чи може бути уніфікованою (єдиною) система бухгалтерського обліку і фінансової звітності у світовому просторі – за принципами, за правилами, за змістом, за формою? Звичайно, ні. Існують історичні, національні, культурні, економічні особливості та напрацювання в різних країнах чи групах країн, які не можуть бути відкинуті і повинні враховуватись у системах обліку та звітності. Уніфіковані можуть бути тільки певні окремі елементи системи – наприклад, первинні документи.

² *Конвергенція* – це вибір одного кращого варіанту з кількох, запропонованих окремими країнами чи громадськими професійними організаціями. Стосовно всієї системи обліку і звітності конвергенція теж не може бути запроваджена у світовому масштабі. Мова може йти лише про результати розробки окремих питань – наприклад, методів нарахування амортизації на ті чи інші необоротні активи, оцінювання основних засобів тощо.

³ *Гармонізація* – це узгодження, координація різних систем бухгалтерського обліку і звітності з метою співставлення інформації, її зрозумілості у світовому масштабі. Означає приведення національних систем обліку відповідно до загальноприйнятих у світовому масштабі принципів, правил, вимог. Передбачає наявність і збереження певних відмінностей, викликаних національними, історичними та економічними особливостями. Гармонізація може здійснюватися на рівні однієї країни, регіонів та у світовому масштабі.

⁴ *Стандартизація* – метод унормування, ви-

У фаховій економічній (як і правовій) літературі увагу авторів прикуто здебільшого до процесів гармонізації обліку. Утім, зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, усе більшої популярності набуває *ідея стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності*. Як зазначає В. Швець, *стандартизація обліку і статистики передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності*. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Під тенденцією стандартизації обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні, а тому відпадає потреба в розробленні національних стандартів [4, с. 469-524]. В. Рожелюк вважає, що *стандартизація бухгалтерського обліку* – це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки та відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення

значення норм, у межах яких мають вирішуватися облікові проблеми, метод інформалізації бухгалтерського обліку та звітності. Формалізація ж обліку в свою чергу охоплює, з одного боку, визначення норм, з іншого – їх використання для гармонізації бухгалтерського обліку [1, с. 280-281].

у звітності [24]. У бухгалтерському обліку, таким чином, *стандартизація* розглядається як важливий інструмент приведення системи облікової обробки інформації відповідно до потреб і вимог користувачів цієї інформації; як процес установаження та застосування стандартів.

Стандарт (від англ. *standart* – «норма, зразок») у широкому сенсі слова – зразок, еталон, модель, які приймають як вихідні для зіставлення з ними інших подібних об'єктів. Загалом же поняття стандарту в облікову сферу ввів Ч. Гаррісон, зауважуючи, що стандартизація в обліку має базуватися на науковій організації праці зі встановленням чітких і наукових стандартних норм облікової роботи і заміні рутинних прийомів чітко розробленими методами і точними вичерпними інструкціями з техніки виконання облікових операцій [25]. Під стандартом, як правило, розуміють офіційний державний чи нормативно-правовий документ, що встановлює необхідні якісні характеристики, вимоги, яким повинен відповідати певний вид продукту чи товару [26, с. 717]; нормативно-технічний документ, який встановлює комплекс норм, правил, вимог до об'єкта стандартизації [27, с. 1144].

Щоправда, погляд на стандартизацію бухгалтерського обліку з цих позицій змушує окремих фахівців спростовувати їх існування. Так, М. Чумаченко стверджує, що жодних стандартів бухгалтерського обліку в природі не існує, оскільки вони не затверджені офіційним інститутом міжнародної стандартизації – ISO. На його думку, стандартизація бух-

галтерського обліку полягає в запровадженні єдиної термінології з метою спрощення взаємовідносин між різними учасниками економічного життя, а також виключення двозначної інтерпретації та непорозуміння із приводу двох ідентичних явищ господарської практики [28, с. 9]. На погляд С. Голова, стосовно бухгалтерського обліку термін *стандартизація* не слід використовувати в його звичайному розумінні [15, с. 8]. Найбільш прийнятним у цьому контексті є визначення, запропоноване Б. Левом, який під стандартизацією розуміє створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру [29, с. 140].

М. Шигун, урахувавши природу стандартів як нормативних документів, а також їх методологічне походження, стандарт бухгалтерського обліку розглядає як багаторівневу інформаційну модель оптимізації процесів організації та виконання процедур збору, оброблення та зведення даних про об'єкт бухгалтерського обліку. У той же час до основних властивостей і характеристик облікових стандартів як регулятивних документів автор відносить такі: призначені для нормування об'єкта; мають регулятивну природу; забезпечують дотримання вимог законності облікових розпоряджень; забезпечують виконання вимоги комплексності, оскільки взаємопов'язані між собою; мають цілеспрямований характер; володіють мінімальною надмірністю даних, компактні і зручні у використанні; містять новизну в інформації,

що дозволяє зменшувати невизначеність при вирішенні облікових завдань; дозволяють в явному вигляді здійснювати оцінювання ефективності управлінських дій; сприяють організації та здійсненню зовнішнього контролю ведення бухгалтерського обліку [30]. За широкого підходу до розуміння сутності стандартизації вона розглядається як процес установалення єдиних правил ведення обліку (на національному та міжнародному рівні), що відбувається шляхом уніфікації обліку, тобто забезпечення його співставності на державному та наддержавному рівні, або ж шляхом гармонізації, що є насамперед засобом перегляду методології бухгалтерського обліку відповідно до єдиних міжнародних вимог (МСФЗ) [31 с. 16–22].

Аналіз сучасної теорії та практики ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання дозволяє виділити такі *підходи до облікової стандартизації*: 1) автоматизований підхід – розподіл складних облікових операцій на прості для їх максимального спрощення і доведення їх виконання до автоматизму (забезпечує приріст продуктивності до певного порогового рівня з подальшою стабілізацією продуктивності або її зниженням); 2) груповий підхід – колективна організація виконання комплексу облікових операцій (діяльність кожного виконавця базується на точних правилах колективної роботи, які задаються стандартами); 3) процесний підхід – розроблення стандартів виконання господарських операцій, які визначають відповідні дії облікових фахівців, що є безпосеред-

німи виконавцями в обліковому процесі; 4) правовий підхід – визначення місць та об'єктів відповідальності з подальшою організацією аналітичного обліку за такими місцями (стандартизація обліку впливає з правових умов і наслідків, що зумовлюють зміни у стані і русі об'єктів відповідальності) [30]. Облікова стандартизація розглядається також як: а) процес забезпечення співставлення бухгалтерського обліку зі звітністю різних країн; б) процес приведення національних норм обліку до міжнародних зі збереженням істотних національних особливостей; в) процес уніфікації та гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні. Однак здебільшого облікова стандартизація розглядається сьогодні як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку. При цьому об'єктивними перевагами використання МСФЗ перед НП(С)БО в окремих країнах здебільшого визнаються: чітка економічна логіка; узагальнення кращої світової практики у сфері обліку; простота сприйняття для користувачів фінансової інформації у всьому світі. Висновок: міжнародні стандарти дозволяють не лише скоротити витрати суб'єктів господарювання під час підготовки своєї звітності, особливо в умовах консолідації фінансової звітності підприємств, що працюють у різних країнах, але й знизити витрати із залучення капіталу.

З огляду на це, як у наукових колах, так і серед практиків з'явилася стурбованість тим, що за певних обставин національні стандарти можуть утратити сенс, якщо вони повністю відповідатимуть міжнародним стандартам.

Сьогодні П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, усе одно відрізняються від них, зокрема: 1) вітчизняні П(С)БО не охоплюють усіх міжнародних; 2) П(С)БО не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8 [32], МСБО 20 [33], МСБО 23 [34], тощо; 3) національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від сутності; 4) П(С)БО дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ; 5) вітчизняні стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність. Крім того в одних випадках П(С)БО містять дещо ширші вимоги, ніж МСБО, а в інших, навпаки, – значно вужчі. Єдиним НП(С)БО, який не лише за змістом, а й за номером та назвою узгоджується з відповідним міжнародним стандартом, є П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [35; 36]. Ці стандарти (міжнародний та національний) містять однакові підходи стосовно перерахунку операцій та статей в іноземній валюті, відображення курсових різниць у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. У той же час прогалиною обох стандартів залишається питання щодо обліку внесків в іноземній валюті до власного капіталу підприємства.

О. Петрук вважає, що найбільш вагомим при цьому недоліком П(С)БО залишається їх невідповідність іншим нормативним актам бухгалтерського законодавства та відсут-

ність однозначних і точних методик відображення об'єктів бухгалтерського обліку. Усунути наявні прогалини автор вбачає за можливе через упровадження до вітчизняного бухгалтерського законодавства та практики господарювання професійного судження у сфері бухгалтерського обліку, яким є обґрунтований погляд або висновок професійного бухгалтера в умовах невизначеності щодо способів трактування і розкриття повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [5, с. 17]. До речі, професійне судження бухгалтерів передбачено МСБО 8 [32] (п. 10): у разі відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, що приводить до інформації, яка є: а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; б) достовірною. Крім того відповідно до МСБО 8 (п. 12) допускається врахування професійної літератури з обліку та прийнятих галузевих практик тією мірою, якою вони не суперечать стандартам та тлумаченням. І. Дрозд, Є. Калюга, Л. Ловінська та інші наголошують на тому, що ідеологія міжнародних стандартів зумовлює їх неприйнятність для застосування у фіскальних цілях (при визнанні витрат і доходів важливу роль відіграє професійне судження бухгалтера, а важливість цієї ролі зумовлена відсутністю конкретики в стандартах). Вони, так би мовити, задають загаль-

ний напрямок і розраховані на свідомого, раціонального, відповідального виконавця [37]. Застосування НП(С)БО також передбачає до певної міри врахування професійного судження, оскільки встановлює в низці випадків альтернативність підходів і багатоваріантність у виборі облікової політики, застосовуваних методів оцінки. П(С)БО також розраховані на свідомого і відповідального виконавця. У будь-якому випадку, як зазначає Н. Лоханова, в основі ведення саме бухгалтерського обліку, спрямованого на складання фінансової звітності, будуть за будь-яких умов лежати підходи стандартів, які в низці випадків не співпадають з податковим законодавством. Це не буде проблемою лише якщо відійти від паралельного застосування різних методик для різних цілей, до простого переходу від даних про прибуток за даними фінансової звітності до прибутку для цілей оподаткування шляхом складання податкової вивірки, де будуть наведені відповідні податкові різниці. Перелік таких різниць має бути чітким, конкретним і зрозумілим. Він має базуватися саме на обмежувальних нормах податкового законодавства [38, с. 136].

Р. Кузіна пропонує систематизувати проблеми застосування МСФЗ таким чином [39]: 1) необхідність формування інституційних механізмів, що забезпечують розроблення та впровадження МСФЗ і дотримання їх (нагляд над упровадженням) на міжнародному, регіональному і національному рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи цих механізмів; 2) потреба у вирішенні

питань правового впровадженні (enforcement) МСФЗ у національну практику; 3) необхідність чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні; 4) необхідність вирішення технічних питань, пов'язаних як зі специфікою самих МСФЗ, так і з національними особливостями. Усі ці групи проблем, як наголошує автор, взаємопов'язані і потрібен комплексний підхід до їх вирішення.

Відтак процес гармонізації фінансової звітності в Україні пов'язаний також з певними проблемами. По-перше, стандарти не можуть «працювати» самостійно: успіх застосування МСФЗ залежить передусім від економічного середовища, наявності національної інфраструктури їх існування. І хоча МСФЗ – це високоякісний інтелектуальний продукт, повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях. Тому не потрібно прагнути зайвого «нав'язування» МСФЗ «нелістинговим» компаніям, як наголошує авторка, а слід поступально працювати над поліпшенням економічних умов в Україні. По-друге, – це людський фактор. МСФЗ установлюють загальні принципи формування показників звітності. Усі ситуації не можна викласти в стандартах, саме цим і зумовлено застосування професійного бухгалтерського судження під час складання фінансової звітності [39].

В. Єфімов знову ж таки звертає увагу на те, що мають місце певні невідповідності та відмінності П(С)БО від МСФЗ. Але, як зазначає автор, слід чітко визначитися з поняттям «відповідність». Відповідність – це

насамперед і головним чином відповідність концептуальних основ принципів обліку, а не всіх без винятку положень і правил. Не має йти мова про повне пряме запровадження тексту МСФЗ. Тим більше, МСБО постійно змінюються, доповнюються, ліквідуються або невиправдано ускладнюються. Формування інформації, її співставлення залежить від стабільності порядку ведення бухгалтерського обліку [1, с. 282]. Як свідчать реалії останніх років, у перспективі очікується внесення змін до МСФЗ з метою узгодження їх з GAAP US¹, що означатиме посилення конвергенції між двома глобальними системами бухгалтерського обліку. За таких умов для України важливо розвивати свої бухгалтерські школи для участі в процесах конвергенції, продовжуючи зусилля для гармонізації обліку і звітності на основі МСФЗ. О. Чепець

¹ Справа в тому, що в США одностановитість і достовірність бухгалтерської інформації (фінансового обліку) забезпечуються за допомогою так званих загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*), які виконують роль стандартів бухгалтерського обліку. Стандарти GAAP на сьогодні є міжнародно прийнятими. До їхнього складу входять такі документи: *стандарти* (формулюються Радою зі стандартів фінансового обліку), що публікуються у вигляді положень про стандарти бухгалтерського обліку (*Statements of Financial Accounting Standards*), які разом із бюлетенями з дослідженнями в галузі бухгалтерського обліку та «Думками» (*Opinions* – видання Ради) утворюють «Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку» (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*). За час свого існування, з 1973 р. Рада зі стандартів фінансового обліку випустила понад 100 положень про стандарти фінансового обліку та 6 положень про концепцію обліку. З них близько 10 % пов'язано з вирішенням нових проблем фінансового обліку та стільки ж із вирішенням проблем, специфічних для тієї чи іншої галузі. Решта 80 % пов'язані з переглядом раніше прийнятих стандартів.

та О. Губарик з цього приводу цілком слушно зазначають, що, незважаючи на очевидну потребу узгодження національних систем регулювання обліку з міжнародними стандартами, прості спроби вилучення та перенесення бухгалтерських принципів інших країн чи механічне використання облікових стандартів КМСФЗ при складанні вітчизняної фінансової звітності не можуть дати бажаних результатів [17]. Передусім слід урахувати розбіжності в рівні економічного розвитку країн, які виявилися наслідком багатовікових культурних і національних традицій, використовувати досвід зарубіжних країн з урахуванням національних особливостей. Важливе значення відтак має те, що: а) відмінності в законодавчому регулюванні бухгалтерського обліку й фінансової звітності окремих країн самі по собі не дають уявлення про ступінь розвитку обліку і досягнення поставлених цілей реформування, а тому фрагментарне порівняння положень окремих національних стандартів з міжнародними, без урахування їхнього призначення і сфери застосування, не може бути основою для серйозних і далекоглядних висновків; б) дослідження тільки нормативної бази недостатньо для розуміння як тенденцій розвитку, так і напрямків гармонізації бухгалтерського обліку.

Загалом же можна виділити такі напрямки гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності:

1. **Гармонізація з МСБО та МСФЗ.** МСБО становлять систему принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку та скла-

дання фінансової звітності. Водночас, як зазначає Н. Адамчук, МСБО – це не тільки методи й підходи до обліку і звітності, але й деякою мірою відбиток ідеології, демократичності суспільства, здатність його інституцій адаптувати норми цивілізованих відносин [40, с. 3-8].

МСФЗ – це цілісна, постійно вдосконалювана система обліку та фінансової звітності, що узагальнює принципи і правила складання фінансових звітів, яка виникла в результаті посилення процесів економічної інтеграції країн і спрямована на зближення методології обліку та звітності в різних країнах світу [41, с. 41]. Л. Шнейдман характеризує МСФЗ як достатньо складну систему вимог, принципів, частково правил і процедур підготовки корисної для широкого кола зацікавлених осіб інформації [42, с. 7].

Розробляє та затверджує МСБО Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО), який створено 29 червня 1973 р. професійними бухгалтерськими організаціями економічно розвинутих країн. Членами КМСБО є понад 120 організацій з понад 80 країн світу. Метою діяльності КМСБО є формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при подання фінансових звітів, і сприяння їх прийняттю та дотриманню в усьому світі, поліпшення та погодження регулювальних положень, стандартів бухгалтерського обліку і процедур, пов'язаних із наданням фінансових звітів.

КМСБО є єдиною міжнародною організацією, що здійснює розробку

МСБО. Вони застосовуються: а) як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах; б) як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють власні вимоги (зокрема, провідними розвиненими країнами, а також країнами, що розвиваються); в) фондовими біржами та регулювальними органами, які дозволяють іноземним і вітчизняним компаніям подавати фінансові звіти відповідно до МСБО; г) міжнародними організаціями, такими як Європейська комісія, яка оголосила 1995 року, що значною мірою покладається на КМСБО щодо досягнення результатів, які відповідають потребам ринку капіталу. МСБО охоплюють коло питань, які мають важливе міжнародне значення в умовах розвитку зовнішньої торгівлі, діяльності транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Вони, як правило, досить детальні й разом із тим розширені, оскільки інтерпретація стандартів має бути однаковою в різних країнах світу. Як свідчить міжнародна практика, МСБО використовуються переважно в трьох напрямках: а) як база для усіх чи деяких національних вимог до обліку та звітності; б) як відправна точка для тих країн, що створюють національні стандарти; в) для публікації фінансової звітності (насамперед, транснаціональних корпорацій). МСБО не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку – вони описують загальні правила оцінювання та подання інформації у фінансових звітах. МСБО мають рекомендаційний характер. Головне, що ними унормовується, – це загальноприйняті принципи

ведення обліку і формування звітності. Об'єктами унормування є методи оцінювання активів, капіталу і зобов'язань, підходи до формування й обсяги інформації фінансової звітності. Вони є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в усьому світі.

До основних переваг МСФЗ відноситься те, що: а) МСФЗ характеризуються чіткою економічною логікою та узагальнюють у собі світову практику складання фінансової звітності; б) інформація МСФЗ дозволяє користувачам аналізувати наслідки прийняття рішень, здійснювати прогнозування майбутнього розвитку та є основою прийняття стратегічних рішень; в) показники фінансової звітності підприємств за міжнародними стандартами характеризуються співставністю, що зумовлює підвищення інвестиційної привабливості таких підприємств; г) фінансова звітність підприємств за міжнародними стандартами містить не тільки кількісні показники господарської діяльності підприємства, а й характеристики здійснюваних процесів, які відображають як масштаби, так і якість такої господарської діяльності; ґ) фінансова звітність, складена відповідно до вимог МСФЗ, є доступною для широкого кола споживачів (не тільки для органів господарського нагляду (контролю), статистики тощо) [43; 44]. Саме тому, як наголошує С. Голов, мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними наразі є однією з найважливіших (стандарти визначають головним чином

методи оцінювання і підходи до подання інформації у фінансовій звітності) [15, с. 12]. Н. Колінько також зазначає, що адаптація звітності українських підприємств до МСФЗ дасть змогу уникнути необхідності у складанні податкової та спеціалізованої звітності (звітних даних), зменшити ризики для інвесторів і кредиторів, забезпечити прозорість і зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку, зменшити витрати на розроблення власних стандартів [45, с. 219].

Тим часом натомість, доки мета гармонізації з МСФЗ не досягнута, вітчизняній фінансовій звітності (незважаючи на доволі тривалий період реформування й удосконалення бухгалтерського, фінансового законодавства) притаманні такі недоліки: недостатньо об'єктивне представлення інформації (причиною здебільшого є суб'єктивізм осіб, що складають фінансову звітність, через що така звітність містить переважно ту інформацію, яка є вигідною для власників); уніфікований обов'язковий формат подання фінансової звітності (регламентується державою, практично мінімізує можливість здійснення агрегування показників фінансової звітності та їх згортання); зміст фінансової звітності відповідно до вимог вітчизняного законодавства в більшості випадків не надає повного обсягу ґрунтовної інформації за ключовими фінансовими та нефінансовими показниками діяльності підприємств (зумовлює зниження якості аналізу майнового стану підприєм-

ства, крім того перешкоджає здійсненню реального стратегічного планування його розвитку); монетарне (грошове) відображення активів підприємства (призводить до такого негативного наслідку, що інформація за межами грошового віддзеркалення залишається поза увагою фінансової звітності); непередбачуваність, неузгодженість, суперечливість правового регулювання фінансової звітності в Україні (зумовлює складність розуміння та порядку застосування нормативних приписів під час складання фінансової звітності); основний орієнтир вітчизняної фінансової звітності спрямовано на надання інформації для контрольних, податкових і статистичних органів (тоді як згідно з МСФЗ звітність орієнтована, направлена на допомогу аналітику, а її користувачами постають інвестори, кредитори, менеджери) [46, с. 253-256].

В. Муравський поряд з цим до основних недоліків вітчизняної фінансової звітності відносить обмеженість обліково-економічної інформації щодо фінансової звітності; недоступність фінансової звітності неінституційним користувачам облікової інформації (фізичним особам); складність розуміння фінансових показників, тобто неможливість сприйняття особами, які не мають спеціальних знань з економіки, обліку, аналізу; невідповідність складеної за національними стандартами фінансової звітності міжнародним вимогам, що ускладнює стандартизацію та уніфікацію облікової системи України загалом; недостатня соціальна спрямованість фінансової

звітності і, як наслідок, неповноцінність системи обліку як інформаційної підсистеми глобального середовища [47, с. 190–193].

Має місце й низка невирішених проблем щодо трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ: 1) підготовка звітності за П(С)БО, оскільки законодавство не дає однозначної відповіді на питання щодо необхідності паралельно з поданням звітності за МСФЗ подавати звітність за П(С)БО. У разі застосування виключно МСФЗ потрібно змінювати систему статистичної звітності, що ґрунтується на даних фінансової звітності підприємств. Водночас залишити подвійну звітність – за МСФЗ та П(С)БО – на практиці означатиме для суб'єктів господарювання подвійний обсяг роботи; 2) застосування МСФЗ вимагає ретельної підготовки фахівців, які б розуміли, як у практиці господарювання при складанні звітності впроваджувати МСФЗ (відсутність методичних рекомендацій з практичного використання стандартів ускладнює процес адаптації); 3) узгодженість складання фінансової звітності з правилами ведення податкового обліку згідно з ПКУ [48]. Перехід на міжнародну фінансову звітність, як зазначає С. Кулик, має допомогти вирішити проблему подвійного трактування норм податківцями та підприємцями, чому сприятимуть загальновизнані стандарти. Але поряд із тим, хоч ПКУ і наближено до бухгалтерського обліку і в ньому згадуються МСФЗ, – зазначає автор, – суб'єктам господарювання необхідно все ж таки вести паралельно податковий облік, облік за П(С)БО та робити

трансформацію згідно з МСФЗ [49]; 4) автоматизація – потреба у придбанні програмних продуктів, доповнених баз даних, зміні бухгалтерських політик та технік обліку, що відповідають вимогам МСФЗ; 5) різниця в підходах до визнання, класифікації та оцінювання фінансових активів і фінансових зобов'язань (зміни у підходах до визнання, класифікації та оцінювання активів і зобов'язань відчує на собі більшість суб'єктів господарювання під час переходу на МСФЗ, адже змін зазнає техніка відображення господарських операцій, методика складання звітів); 6) збільшення вимог до розкриття інформації та ін. М. Харілаос вважає, що найбільш вагомими перешкодами для успішного впровадження МСБО/МСФЗ на вітчизняних тренах є: а) непорозуміння щодо характеру МСБО; б) відсутність відповідних механізмів для контролю національного органу щодо МСБО; в) розбіжності між МСБО та національною нормативно-правовою базою; г) відсутність належного узгодження між загальними цілями фінансової звітності та регулярної звітності; д) недоцільність сфери застосування МСБО; е) відсутність можливості здійснювати ефективний нагляд за дотриманням; є) невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та вимогами ринку; ж) невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та здатністю дотримуватися цих вимог; з) невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та здатністю правозастосування щодо них на національному рівні [50].

На практиці суб'єкту господарювання, який прийняв рішення про впровадження МСФЗ, необхідно обрати стратегію такого впровадження та один із можливих шляхів (способів) переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти: трансформацію бухгалтерської звітності (статті фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів, рекласифікуються відповідно до положень МСФЗ) та конверсію (ведення паралельно з національними стандартами управлінського обліку відповідно до МСФЗ). Одні суб'єкти господарювання обирають перший шлях у тому випадку, коли потрібно періодично, раз на квартал або раз у рік отримувати звітність відповідно до МСФЗ. Інші йдуть шляхом, який дозволяє оперативно отримувати звітність відразу в двох стандартах і, таким чином, застосовувати звіти в управлінні, розробленні планів тощо.

Як зазначає О. Діділовський, використання методу зміни статей звітності відповідно до положень МСФЗ має як переваги (надання прозорості та зрозумілої інформації для зацікавлених користувачів), так і недоліки (підвищений ризик виникнення помилок, необхідність досконалого технічного забезпечення, подвійне ведення інформації) [51, с. 142-146]. К. Ілляшенко разом із тим вважає, що коректування вітчизняної звітності під вимоги міжнародних стандартів можна вважати першим етапом у підготовці звітності та МСФЗ. Паралельний облік у загальному вигляді більш трудомісткий, проте не вимагає значного часу на підготовку звітності за МСФЗ після складання та здання зві-

тів за національними стандартами. Такий підхід рекомендується, як зазначає автор, за великого обсягу робіт із трансформації звітності чи в умовах скорочення строків надання інформації, оголошених контрольними органами [52, с. 45–50].

Побувають в літературі й інші думки щодо можливих шляхів переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти. Так, А. Богопольський говорить про три способи підготовки фінансової звітності за МСФЗ: 1) трансформація поза обліковою системою (зовнішня модель трансформації); 2) трансформація всередині облікової системи (внутрішня модель трансформації); 3) паралельне ведення обліку [53, с. 83]. Т. Касьяненко описує два варіанти трансформації бухгалтерської звітності у звітність фінансову, що відповідає міжнародним стандартам. Перший називають підходом з точки зору інфляції, другий – підходом з точки зору валюти. Мова йде лише про відмінність технічних прийомів або інструментарію, оскільки і в тому, і в іншому випадку основною метою трансформації є отримання звітності, скоригованої на інфляцію і, таким чином, такої, що достовірно і об'єктивно відображає економічну реальність [54, с. 125]. Утім остаточний вибір на користь того чи іншого шляху (способу) трансформації фінансової звітності має зробити саме суб'єкт господарювання з огляду на свої реальні можливості та потреби трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ.

2. Гармонізація бухгалтерського обліку та звітності в Україні з ди-

рективами ЄС. Справа в тому, що гармонізація у сфері бухгалтерського обліку країн-членів ЄС здійснюється директивно. Рада Міністрів ЄС приймає акти (директиви та регламенти), які регулюють бухгалтерський облік і є обов'язковими для застосування країнами – членами ЄС.

Однак оскільки Директиви ЄС визначають лише загальні вимоги до складу, змісту та подання фінансових звітів, зберігається багато розбіжностей щодо оцінювання, подання та розкриття інформації в річних фінансових звітах суб'єктів господарювання та консолідованих фінансових звітах [55; 56].

На сьогодні бухгалтерський облік і фінансова звітність ЄС регламентується такими найважливішими директивами:

– Четверта директива «Форма та зміст річного фінансового звіту компаній» (1978 р.) [57];

– Сьома директива «Вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності та методи підготовки» (1983 р.) [58] та ін.

Зазначені директиви ЄС установлюють мінімальні вимоги до подання, оцінювання та розкриття інформації в річній фінансовій звітності компаній та консолідованій звітності.

Законодавство України в частині регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності (передусім щодо складу річної фінансової звітності) значною мірою вже узгоджено з вимогами Четвертої директиви ЄС. Нагадаємо, що, за вітчизняним законодавством, склад річної фінансової звітності такий: «Баланс (звіт про фінансовий стан)» ф. № 1; «Звіт про

фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» ф. № 2; «Звіт про рух грошових коштів» (за прямим методом – ф. № 3, за непрямим методом – ф. № 3-н); «Звіт про власний капітал» ф. № 4; «Примітки до річної фінансової звітності» ф. № 5¹.

Разом із тим згідно з Четвертою директивою ЄС (ст. 2) річна фінансова звітність суб'єкта господарювання складається з балансу, звіту про прибуток і збитки, а також приміток до фінансових звітів. Разом із тим держави-члени можуть дозволяти або вимагати: 1) включення інших звітів до складу річної фінансової звітності; 2) розкриття іншої інформації в річній звітності, крім тієї, яка повинна висвітлюватися згідно з Четвертою директивою. Законодавством Бельгії, Данії, Греції, Ірландії, Португалії, Іспанії, Швеції та Великої Британії вимагається складання і подання в складі річної звітності інших звітів, які не включено до сфери Четвертої директиви ЄС². Головною вимогою до фінансової звітності є те, що вона має надавати правдивий і справедливий погляд на фінансове становище суб'єкта господарювання, фінансові результати його діяльності. І лише у виняткових випадках, якщо

застосування Четвертої директиви не забезпечує цієї вимоги, дозволяється відступ від її положень з метою досягнення правдивого та справедливого погляду. Такий відступ має бути розкрито в примітках до звітів разом із поясненням обставин, що його спричинили, та його впливу на фінансове становище і фінансові результати суб'єкта господарювання. Законодавство держав-членів вимагає застосування єдиних принципів оцінювання статей фінансових звітів: припущення безперервності діяльності; послідовність застосування методів оцінювання; оцінювання на основі розсудливості; відбиття в звітності доходів і витрат звітного періоду незалежно від дати надходження або витрати коштів, пов'язаних із цими доходами та витратами; роздільне оцінювання статей активів і зобов'язань; баланс на початок фінансового року повинен кореспондувати з балансом на кінець попереднього року. Разом із тим законодавством Бельгії, Ірландії, Швеції, Великої Британії, Португалії та ін. допускається відступ від наведених принципів за певних обставин.

Порівняльний аналіз форми балансу, встановленої НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [59], із формою балансу, передбаченою ст. 9 Четвертої директиви Ради ЄС, свідчить про наявність лише незначних відмінностей, зумовлених різним ступенем деталізації окремих розділів і статей активів, а також окремими розбіжностями в класифікації зобов'язань. Проте суттєвих розбіжностей щодо оцінювання статей балансу немає. Згідно з Четвертою директивою статті балансу

¹ Проміжна фінансова звітність, за вітчизняним законодавством, складається, як відомо, з балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). У той же час, за Четвертою директивою ЄС, вона взагалі як така не розглядається.

² Звіт про рух грошових коштів (Данія, Фінляндія, Ірландія, Португалія, Швеція, Велика Британія); Звіт про загальні визнані прибутки та збитки (Ірландія, Велика Британія); Узгодження з прибутками та збитками за історичною собівартістю (Ірландія); Звіт про джерела та використання коштів (Іспанія); Звіт про розподілення прибутку (Греція); Соціальний звіт (Бельгія).

слід оцінювати, виходячи з вартості їх придбання або собівартості виробництва. Крім того держави-члени можуть дозволяти або вимагати застосування інших методів оцінювання, зокрема: а) за методом відновленої вартості для матеріальних основних активів з обмеженим терміном корисного використання та для запасів; б) за методами, які мають на меті врахування інфляції у статтях балансу, включаючи капітал і резерви; в) переоцінювання основних активів; г) оцінювання фінансових інструментів (зокрема деривативів) за справедливою вартістю. Форма звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (ф. №2), установлена НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у цілому також на сьогодні узгоджується з формою звіту про прибутки та збитки, передбаченою ст. 25 Четвертої директиви Ради ЄС.

Проте на порядку денному стоїть питання гармонізації директив ЄС та МСФЗ.

3. Гармонізація обліку всередині країни. Мова йде про узгодження бухгалтерського (фінансового) обліку та звітності з податковим обліком і податковою звітністю. В усіх країнах світу податкова система впливає на організацію національної системи бухгалтерського обліку, але по-різному в різних країнах світу. Утім найбільшого впливу податкової системи зазнав за останнє десятиріччя бухгалтерський облік України, де виокремився так званий податковий облік.

Н. Лоханова називає цю проблему головним «каменем спотикання» на шляху широкого запровадження

МСФЗ в Україні серед тих суб'єктів господарювання, для яких таке запровадження є добровільним. Автор цілком справедливо констатує, що для того, аби застосування МСФЗ для ведення обліку і складання звітності отримало широке розповсюдження не лише в тих компаніях, які є публічними, має існувати запит з боку реального користувача на формування саме такої звітності. На жаль, такого запиту з боку більшості власників вітчизняних підприємств на сьогодні немає. І, об'єктивно кажучи, взагалі немає запиту на створення якісної фінансової звітності навіть за П(С)БО. Причина проста – в обліку продовжує зберігатися тенденція до задоволення потреб лише однієї групи користувачів – податкових органів, і більшість власників бізнесу в Україні основні ресурси з ведення обліку спрямовують саме на формування тих даних, які забезпечують їм спокійне функціонування і дозволяють уникнути штрафних санкцій з боку органів контролю [60, с. 134]. На вітчизняних підприємствах продовжується ситуація підпорядкованості бухгалтерського обліку вирішенню насамперед фіскальних завдань¹. Низка

¹ Авторка переконана, що реальна оцінка наявного стану обліково-контрольної системи вітчизняних підприємств і системи їх оподаткування, на жаль, приводить до висновку, що більш широке запровадження МСФЗ для складання фінансової звітності в Україні є перспективним кроком, але без прийняття низки додаткових рішень, вирішення проблеми формування єдиної та цілісної інформаційної бази складання фінансової та податкової звітності не може бути здійснено. У ПКУ доцільно передбачити лише перелік обмежувальних норм, а не конкретних обов'язкових методик розрахунку. Такий підхід є (а) значно простішим, ніж чинний, (б) незважаючи на те, яку методику обліку обере підприємство, для

вимог ПКУ прямо суперечить як вимогам окремих МСФЗ, так і загалом Концептуальним основам фінансової звітності [60]. Незрозумілою є логіка внесення змін до нормативних актів із питань регулювання обліку, коли НП(С)БО коригуються відповідно до податкових вимог. Звідси висновки: а) проблема паралельного формування облікової інформації для різних цілей не вирішується; б) чіткість і послідовність у стратегії розвитку бухгалтерського обліку в Україні не простежується; в) системність у внесення змін до нормативних актів з питань ведення обліку та звітності є відсутньою [61, с. 135]. Л. Яструбецька виділяє 1) гармонізацію системи бухгалтерського та податкового обліку, а також 2) правову взаємоузгодженість систем бухгалтерського та податкового обліку як важливі принципи розвитку національної концепції обліку. Перший полягає в забезпеченні балансу інтересів широкого спектру користувачів звітності; методика розрахунків податкових сум і документальне оформлення податкових відносин у цілому мають базуватися на основах класичного бухгалтерського обліку, а не навпаки; методика розрахунків податкових сум і документальне оформлення податкових відносин у цілому мають базуватися на класичному бухгалтерському обліку, а не навпаки. Це передбачає також формування єдиного понятійного апарату для цих двох систем, що дозволить ліквідувати суперечності, які

нього не буде проблемою визначити прибуток для цілей оподаткування за даними саме бухгалтерського обліку на підставі коригування бухгалтерського прибутку на відповідні суми податкових різниць.

виникають між бухгалтерським обліком і оподаткуванням. Другий полягає в тому, що норми податкового законодавства мають бути відображені в правилах податкового обліку і навпаки [62, с. 514].

Л. Ловінська у зв'язку з цим також зазначає: відсутність чіткої, суворо регламентованої системи обчислення податкового прибутку – одна з умов тінізації економіки [63, с. 48]. Доходи і витрати, обчислені для фінансового прибутку (за даними бухгалтерського обліку), відрізняються від доходів і витрат, обчислених для визначення податкового прибутку. Це призводить до виникнення так званих податкових різниць (постійних і тимчасових), які регламентуються П(СБО) 17 «Податок на прибуток» [64]. Основне положення П(С)БО 17 полягає в тому, що у фінансовій звітності податок на прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку, відображається як витрати (дохід) з податку на прибуток. Відповідно до п. 3 П(С)БО 17 *обліковий прибуток (збиток)* – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у звіті про фінансові результати за звітний період. З іншого боку, *податковий прибуток (збиток)* – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період. Відповідно мета визнання облікового прибутку як прибутку до оподаткування при складанні фінансової звітності полягає в тому, аби усунути вплив різниць у визначенні облікового та податкового прибутку на фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді.

У практиці обліку податку на прибуток виділяють дві групи основних розходжень у визначенні облікового і податкового прибутку. Першу групу становлять *постійні різниці*, що не змінюються протягом тривалого часу. Вони пов'язані з розрахунком податку на прибуток, що сплачується в бюджет, і переважно залежатимуть від правил формування оподаткованого прибутку, установлених ПКУ. Відповідно, якщо ці правила зміняться, постійні різниці можуть стати тимчасовими чи навпаки, а деякі можуть просто зникнути. Другу групу становлять *тимчасові різниці*. Це суми, які беруть участь у формуванні бухгалтерського прибутку в одному звітному періоді, а податкового – в іншому (і навпаки), тобто є доходи і витрати, бухгалтерський і податковий облік яких відрізняється тільки за часом їх відображення. Відповідно до того ж п. 3 П(С)БО 17 тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу чи зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно. Тимчасові відхилення, на відміну від постійних, не можуть формувати розходжень протягом усього періоду діяльності підприємства. Тому саме вони є головним джерелом обліково-податкових різниць.

У зв'язку з наявністю тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком виникає необхідність у забезпеченні відповідності податку на прибуток і фактичного прибутку, з якого він стягується. Тобто при складанні фінансової звітності витрати з податку на прибуток слід розподі-

ляти за періодами. Податок, нарахований для сплати в бюджет в одному звітному періоді, може відноситися до витрат (доходу) з податку на прибуток в іншому звітному періоді. Тому вплив тимчасових різниць, які в майбутніх періодах сторнуються і, таким чином, зменшують податковий прибуток майбутніх періодів, у балансі відображається як *відстрочений податковий актив*. Ситуація, коли податковий прибуток менший за обліковий прибуток у звітному періоді, виникає внаслідок тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню. У майбутніх періодах ця різниця сторнується і тим самим включається до бази обкладання податком на прибуток. У балансі вплив цієї різниці на податок на прибуток обліковується як *відстрочене податкове зобов'язання*. І відстрочений податковий актив, і відстрочене податкове зобов'язання об'єднані під загальною назвою – *відстрочений податок на прибуток*. Таким чином, визначивши вид тимчасової різниці, можна безпомилково сказати, що з'явиться в обліку – відстрочений податковий актив чи відстрочене податкове зобов'язання, а це – запорука правильного визначення витрат (доходу) з податку на прибуток. Слід пам'ятати, що саме від правильного визначення тимчасових різниць, їх класифікації залежить визнання і оцінка відстроченого податкового активу та відстроченого податного зобов'язання, а також складання фінансової звітності [65]. На жаль, П(С)БО 17 не надає чітких відповідей на ці питання. Недоліком є і те, що П(С)БО 17 не передбачає порядку розрахунку та відображення

відстрочених податкових активів та зобов'язань для підприємств, які отримали збитки за даними бухгалтерського обліку, а за даними податкового – прибуток, і навпаки.

П(С)БО 17 розроблене на основі МСФЗ 12 «Податок на прибуток» [66]. У той же час, М. Яструбський звертає увагу на той факт, що окремі терміни в МСФЗ 12 і П(С)БО 17 різняться за значенням, а саме: поняття облікового прибутку (збитку) у МСФЗ 12 дано точніше, ніж у П(С)БО 17, хоча економічна сутність однакова; визначення податкової бази активу та зобов'язань точніше представлено в МСФЗ 12; наявність у П(С)БО 17 визначень постійної різниці та відстроченого податку на прибуток, чого немає в МСФЗ 12; визнання в МСФЗ 12 вигоди, пов'язаної безпосередньо з податковим прибутком, яка може бути перенесена на минулий період для відшкодування поточного податку за попередній період як вимога та ін. А підсумовуючи результати зазначених розбіжностей, автор зазначає, що фінансові результати, визначені за даними бухгалтерського обліку, інколи значно відрізняються від тих, які визначені за правилами податного обліку.

Поява П(С)БО 17 не тільки не усунула наявних розбіжностей, а й породила нові. Напрямки узгодження бухгалтерського та податкового обліку будуть дієвими за умов використання в податковому законодавстві визначень, принципів, класифікації доходів і витрат, методологічних прийомів, ідентичних П(С)БО 17. Наступним кроком має бути формування податкової звітності на основі

даних бухгалтерського обліку, можливість трансформації даних бухгалтерського обліку про витрати й інформацію про валові витрати та запровадження алгоритму узгодження фінансового результату й оподаткованого прибутку [67, с. 553–557].

Необхідність аналізувати всі відмінності, що виникають під час бухгалтерського і податкового обліку на підприємстві, стала найбільш актуальною для суб'єктів господарювання з 01.01.2013 р., коли набрало чинності ПБО «Податкові різниці» [68]. І вже за наслідками 2013 р. у зв'язку зі змінами, внесеними до цього документа, підприємства зобов'язані були подати до державних органів статистики фінансову звітність з примітками, в яких розшифровуються податкові різниці¹. А з 1 січня 2014 р. почала подаватися фінансова звітність з податковими різницями (тобто за I квартал 2014 р.) і до органів ДФС (п. 1 підр. 4 р. XX ПКУ).

Має вагоме значення, щоправда, один нюанс: з 1 січня 2014 р. у складі фінансової звітності платник уже має право зазначати (не зобов'язаний) тимчасові та постійні податкові різниці за формою, установлену центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику (МФУ). В абз. 3 п. 46.2 ст. 46 ПКУ слово «зазначає» замінено словами «має право зазначати»².

¹ Форму подання цієї інформації наведено у додатку до ПБО «Податкові різниці».

² Це встановлено ЗУ від 24 жовтня 2013 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень» (опубліковано у газеті «Голос України» від 12 листопада 2013 р. № 212) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/657-18>

Таким чином, 3У від 24 жовтня 2013 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень» було внесено зміни норму до пп. 46.2 ПКУ, згідно з якою платникам податку на прибуток запропоновано на власний розсуд вирішувати, чи зазначати тимчасові та постійні податкові різниці в складі фінансової звітності. Проте паралельно в ПКУ залишається норма, згідно з якою суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток – подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2014 р. (п. 1 підрозділу 4 р. ХХ ПКУ). Тож законодавцю в перспективі належить визначитися стосовно взаємодії цих норм.

Як наслідок, – необхідність глибокої гармонізації і, навіть, уніфікації бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Одним із можливих шляхів розв'язання зазначеної проблеми може бути внесення змін до ПКУ щодо реформування розділу III «Податок на прибуток підприємств», якими б упроваджувалося формування об'єкта обкладення податком на прибуток шляхом збільшення (або зменшення) фінансового результату до оподаткування, визначеного за правилами бухгалтерського обліку у фінансовій звітності, на податкові коригування. Така концепція визначення об'єкта оподаткування відповідає кращій світовій та європейській практиці. Крім того це дозволило б скоротити витрати часу суб'єктів господарювання – платників податків: а) на ведення обліку й обчислення

об'єкта обкладення податком на прибуток, оскільки замість двох обліків (податкового та бухгалтерського) вони вестимуть тільки один – бухгалтерський; б) на формування податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

На думку Р. Моторина та Т. Моториної, уже на сьогодні простежується тенденція зближення оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку, підвищення якості облікової інформації, посилення її контрольних функцій, усунення дублювання і паралелізму в отриманні економічних показників. Подальше зміцнення взаємозв'язку всіх видів обліку дозволить спростити, прискорити і здешевити обліковий процес на основі автоматизованого складання й обробки єдиної первинної облікової документації [69].

У літературі окремі автори виділяють й інші напрямки гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Так, В. Світлична, С. Малик відносять до них такі: 1) створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складання підприємствами фінансової звітності; 2) формування інформаційно-аналітичної бази з питань застосування МСФЗ із метою вільного доступу суб'єктів господарювання до навчальних матеріалів, наукових статей та інформації про практичне їх застосування; 3) здійснення підготовки та підвищення кваліфікації фахівців, які володіють методологією трансформації української фінансової звітності в міжнародну; 4) запровадження

відповідних вимог для розкриття інформації у фінансовій звітності різних груп підприємств з урахуванням специфіки, обсягів їх діяльності та операцій на ринках капіталів; 5) інституціональна перебудова системи регулювання даних бухгалтерського обліку та звітності (зокрема створення органу, що може швидко реагувати на запити практики і надавати оперативні роз'яснення стосовно нових стандартів); 6) створення методичних рекомендацій щодо застосування МСФЗ, міжнародна співпраця в рамках спеціалізованих професійних організацій; 7) забезпечення співробітництва з Радою міжнародних стандартів фінансової звітності щодо запровадження в Україні міжнародних стандартів; 8) удосконалення НП(С)БО у зв'язку з прийняттям нових і внесення змін до чинних міжнародних стандартів; 9) забезпечення ведення бухгалтерського обліку на єдиних методологічних засадах усіма підприємствами [12].

Гармонізація, таким чином, є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, який розпочався з метою вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС відповідно до Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схваленої КМУ від 24 жовтня 2007 р. [70]; а також Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою КМУ від 28 жовтня 1998 р. [71].

Висновки. На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки та/або господарювання можна виділити таку важливу тенденцію розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як *зближення (гармонізацію, уніфікацію) правил та облікових процедур, вимог до фінансової звітності, стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання на рівні країн ЄС, зближення господарського, бухгалтерського, фінансового законодавства України з правом ЄС.*

Ця тенденція тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки загалом у світовому масштабі (більше того, гармонізація, її необхідність є результатом глобалізації економіки).

Завданням у цьому аспекті є адаптація вітчизняної нормативно-правової основи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання до законодавства ЄС та вимог МСФЗ.

З огляду на те, що: а) серед наявних доктринальних підходів немає єдності; б) прозорість, зрозумілість, узгодженість та усталеність термінології є важливою не тільки для окремо взятого суб'єкта господарювання в практиці ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, а й для сфери господарювання загалом, – законодавцеві доцільно на рівні ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розробити та закріпити легальне визначення поняття *«гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності»*.

Необхідно водночас відмежовувати поняття «гармонізація бух-

галтерського обліку та фінансової звітності» від «гармонізація бухгалтерського законодавства, законодавства про фінансову звітність», оскільки вони не є тотожними за своїм змістом.

Гармонізація законодавства загалом (як і господарського та/або бухгалтерського, фінансового зокрема) визначається як приведення відповідно законодавства держав-членів та країн-нечленів відповідно до вимог ЄС на підставі правових актів ЄС. Гармонізація відбувається в різних формах (адаптація законодавства, уніфікація права, імплементація, стандартизація та ін.). Проте в офіційних документах часто використовується термін *адаптація*. Утім, незважаючи на застосування різних термінів як у праві ЄС, так і в угодах Співтовариства з третіми країнами, йдеться по суті про один і той же процес приведення національного законодавства відповідно до приписів права європейських інтеграційних організацій.

У той же час йдеться і про зближення, узгодження національних, регіональних і міжнародних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності, приведення їх до певного єдиного знаменника. Міжнародна практика визначила такі шляхи зближення та узгодження різноманітних систем обліку, як уніфікація, конвергенція, гармонізація, стандартизація.

Можна виділити такі *напрямки гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності*: а) гармонізація з МСБО та МСФЗ; б) гармонізація бухгалтерського обліку та звітності в Україні

з Директивами ЄС; в) гармонізація обліку всередині країни.

Гармонізація, таким чином, є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, який розпочався з метою вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС.

Як показує світова практика, реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання в державах із перехідною та/або кризовою економікою має охоплювати три важливі сфери: а) перегляд відповідних нормативно-правових актів (прийняття нових та/або вдосконалення чинних, заповнення прогалин, усунення колізій тощо); б) створення і розвиток професійних організацій бухгалтерів та аудиторів; в) удосконалення системи їхньої професійної освіти.

На сьогодні у світі склались такі організаційні *моделі обліку*, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках: *англосаксонська (англо-американська), континентальна, південноамериканська та інтернаціональна (глобальна) моделі*. Вітчизняна модель обліку здебільшого тяжіє до континентальної, хоч подекуди має місце й використання англо-американського підходу щодо ролі та значення бухгалтерського обліку для сфери господарювання (на рівні, як правило, суб'єкта господарювання).

Держава в перспективі має всі необхідні передумови, аби використувати бухгалтерський облік як засіб регулювання економікою. Утім для цього необхідно забезпечити виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам, що в свою чергу забезпечить порівнянність інформації, яка міститься у фінансовій звітності.

В умовах сучасного економічного розвитку країни роль ступеня довіри до якості та прозорості показників бухгалтерського обліку, що складають основу фінансової звітності суб'єктів господарювання, важко переоцінити, оскільки ця інформація цікавить не тільки вітчизняних, але й зарубіжних, не тільки внутрішніх, але й зовнішніх користувачів.

Суб'єкти господарювання в процесі ведення бухгалтерського обліку мають швидко та гнучко реагувати як на зовнішні, так і на внутрішні умови господарювання. Економіко-політичні умови підвищують рівень вимог традиційних користувачів облікової інформації та розширюють їх коло. Головною умовою ефективного господарювання, залучення інвестицій тощо є забезпечення надання системою бухгалтерського обліку користувачам повної, достовірної, неупередженої інформації, яка б дозволяла їм приймати рішення. Правове регулювання системи бухгалтерського обліку має дозволяти досягнути поставленої мети.

Список використаних джерел:

1. Єфімов В. І. Напрями гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні / В. І. Єфімов // *Фінанси, облік і аудит*. – 2011. – № 18. – С. 278–284.
2. Семенишена Н. В. Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні / Н. В. Семенишена [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?
3. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки та уніфікація методології бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // *Зб. наук.-практ. праць за мат. наук.-практ. конф., 18-19 жовтн. 2007 р., Житомир / за ред. Ф. Ф. Бутинця*. – Житомир: ЖІТІ, 2007. – С. 22–29.
4. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку / В. Г. Швець. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
5. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец.: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. М. Петрук. – К., 2006. – 29 с.
6. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС і його державами – членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://comeuroint.rada.gov.ua/komevoint/doccatalog/document?id=56219>.
7. Сушко О. Угода про асоціацію України – ЄС: дороговказ реформ / О. Сушко, О. Зелінська, Р. Хорольський. – К.: Фонд Конрада Аденацера; Інститут Євроатлантичного співробітництва, 2012. – 54 с.
8. Малик Я. Угода про асоціацію України – ЄС як шлях реформування українського суспільства / Я. Малик // *Демократичне врядування*. – 2013. – Вип. 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lvivacademy.com/visnik11/fail/Malyk.pdf>.
9. Волков Д. Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации / Д. Л. Волков. – СПб.: СПбГУП, 2006. – 640 с.
10. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / [пер. с. англ., под ред. Я. В. Со-

колова, И. А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

11. Мосаковський В. Гармонізація обліку / В. Мосаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 24–32.

12. Світлична В. Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В. Ю. Світлична, С. М. Малик // Науково-технічний збірник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/58/58>.

13. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами : автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Л. П. Нищенко. – К., 2008. – 20 с.

14. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ. – 2007. – 448 с.

15. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : Монографія / С. Ф. Голов. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.

16. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен ; [пер. с англ. В. И. Бабкин, Т. В. Седова]. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 768 с.

17. Чепець О. Г. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами / О. Г. Чепець, О. М. Губарик [Електронний ресурс]. – Режим доступу: irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe.

18. Муравйов В. Зближення законодавства України з правом Європейського Союзу: сучасний стан та перспективи / В. Муравйов // Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. – 2007. – № 35–36. – С. 47–49.

19. Ющик О. І. Уніфікація в праві / О. І. Ющик // Юридична енциклопедія: в 6-ти томах / [за ред. Ю. С. Шемшученко

та ін.]. – Т. 6. – К.: Укр. енцикл., 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://en.kul.kiev.ua/praci-2004-roku/juridichna-enciklopedija-v-6-t.-redkol.-ju.s.-shemshuchenko-vidp.-red.-ta-in.html>.

20. Куц М. О. Про особливості тлумачення терміна «імплементация» / М. О. Куц // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 2. – С. 133–137.

21. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 р. / Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 29. – Ст. 367.

22. Муравйов В. План дій Україна – Європейський Союз, як перехідний етап на шляху до Європейської інтеграції України / В. Муравйов // Актуальні проблеми міжнародних відносин. – 2005. – Вип. 54. Ч. 1. – С. 78–81.

23. Малишева Н. Р. Теоретичні аспекти гармонізації національного законодавства з міжнародним правом / Н. Р. Малишева // Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним правом : матеріали наук.-практ. конф. (м. Київ, жовтень 1998 р.). – К., 1998. – С. 87–88.

24. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf.

25. Гариссон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта / Ч. Гаррисон. – Л., М.: Техника управления, 1931. – 298 с.

26. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / Борисов А. Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

27. Большой энциклопедический словарь. – М.: Большая Росс. энциклопедия, 1998. – 1456 с.

28. Чумаченко М. Г. Бух. учет: прошлое, настоящее... будущее?! / М. Г. Чу-

маченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1 (квітень) – С. 2–12.

29. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев ; [пер. с англ. Л. М. Лопатников]. – М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.

30. Шигун М. М. Стандартизація бухгалтерського обліку в системі прийняття управлінських рішень / М. М. Шигун [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1924/1/26.pdf>.

31. Жук В. М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В. М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22.

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_041.

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати та позики» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_042.

35. Вплив змін валютних курсів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджений наказом Міністерства фінансів України 10 серпня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_022.

37. Про міжнародні стандарти і фінансові цілі // Дзеркало тижня. – 2010. – № 25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/>

pro_mizhnarodni_standarti_i_fiskalni_tsili.html.

38. Лоханова Н. О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми перспективи / Н. О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 2. – С. 132–137.

39. Кузіна Р. В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика / Р. В. Кузіна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12695/1/23_119-131_Vis721_menegment.pdf.

40. Адамчук Н. Адаптація фінансової звітності українських підприємств до міжнародних стандартів / А. Адамчук // Студент. наук. вісник. – 2010. – Вип. 1(2). Т. 1. Економ. науки. – С. 3–8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>.

41. Щирба Т. М. Стандартизація бухгалтерського обліку / Т. М. Щирба, Л. Я. Тринька // Вісник КНУ. Серія «Економіка». – 2001. – № 7. – С. 40–44.

42. Шнейдман Л. З. Как пользоваться МСБО / Л. З. Шнейдман. – М.: Бух.учет, 2003. – 95 с.

43. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / О. Олійник. – Чернівці: Українська консалтингова мережа, 2007. – 56 с.

44. Поступайло М. А. Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх майбутнє в Україні / М. А. Поступайло, Н. В. Гордополова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2007may/1_postup.php.

45. Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н. І. Колінько, Т. Є. Єзерська // Наук. вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 215–220.

46. Штулер Г. Г. Перспективні напрямки узгодження фінансової звітності в Україні з міжнародними стандартами /

Г. Г. Штулер // Наук. вісник Ужгород. ун-ту. Економіка. – 2010. – Вип. 29, Ч. 2. – С. 253–256.

47. Муравський В. В. Організаційні аспекти формування і подання фінансової звітності під впливом інформаційної технології гіпертексту / В. В. Муравський // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 1. – С. 190–193.

48. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

49. Кулик С. МСФЗ з 2012 р.: до чого слід підготуватись бізнесу? / С. Кулик [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/view/uk_ua/ua/a6545b6a73bd0310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm.

50. Мерцаніс Х. Деякі питання щодо першого застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО)/ Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) / Мерцаніс Х. // Мат. Міжн. семінару «Застосування МСФЗ в Європі», що відбувся 16 грудня 2011 р. в Києві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/ApplicationIFRS/Pages/PracticalMaterialsOverviewsStudies.aspx>.

51. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 1. – С. 142–146.

52. Ілляшенко К. В. Особливості складання банківської звітності в умовах трансформації економіки / К. В. Ілляшенко // Економічні науки. – Вип. 7(25). – Ч. 4. – 2010. – С. 45–50.

53. Богопольский А. Б. Практика трансформации отчетности в формат МСФО / А. Б. Богопольский // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2009. – № 4. – С. 83–92.

54. Касьяненко Т. Г. Преобразование финансовой отчетности предприятия для

целей оценки бизнеса / Т. Г. Касьяненко. – СПб.: СПбГУЭФ, 2011. – 167 с.

55. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учет / Д. Блейк, О. Амаг. – М.: Филинь, 1997. – 400 с.

56. Величко О. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, С. Зубілевич, В. Костюченко, В. Легка; [ред.: С. Голов]. – К.: Арт-медіа, 2005. – 584 с.

57. Форма та зміст річного фінансового звіту компаній: четверта Директива № 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, Міжнародний документ від 25 липня 1978 р. № 78/660/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_908.

58. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20090716:EN:PDF>.

59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 7 лютого 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

60. Лоханова Н. О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми перспективи / Н. О. Лоханова // Вісник соц.-економ. досліджень. – 2012. – Вип. 2. – С. 132–137.

61. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101.

62. Яструбецька Л. Проблеми та перспективи удосконалення системи податкового обліку в Україні / Л. Яструбецька // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 511–516.

63. Словінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Словінська, І. Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

64. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України від 20 січня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

65. Жертвам П(С)БО 17 присвячується [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://advocatesanswers.in.ua/index.php/2012-03-11-14-51-21/594-17>.

66. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_012.

67. Яструбський М. Я. Бухгалтерський і податковий облік: синтез та протиріччя / М. Я. Яструбський // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». – 2009. – № 647. – С. 553–557.

68. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: наказ Міністерства фінансів України від 25 січня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.

69. Моторин Р. М. Напрями гармонізації статистичного і бухгалтерського обліку з метою покращення інформаційного забезпечення управлінських рішень / Р. М. Моторин, Т. М. Моторина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.econom.univ.kiev.ua/articles/StatDemo/motoryna/areas_of_harmonization_of_statistical_and_accounting_in_order_to_improve_information_management_solutions.pdf.

70. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена Кабінетом Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.

71. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

Резникова В. В., Орлова О. С. Перспективы гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования в Украине.

Статья посвящена актуальным на сегодня в Украине вопросам гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования. Проанализированы существующие среди ученых взгляды и подходы к определению понятия и форм гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Разграничены понятия «гармонизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности», а также «гармонизация бухгалтерского законодательства, законодательства о финансовой отчетности». Определены существующие в мировой практике хозяйствования модели учета, которые различаются по степени государственного регулирования, строгости нормативных требований по отношению к выполнению учетных процедур, порядка отражения хозяйственных операций на учетных счетах: англосаксонская (англо-американская), континентальная, южноамериканская и интернациональная (глобальная) модели. Установлено, что отечественная модель учета преимущественно тяготеет к континентальной, хотя иногда имеет место и использование англо-американского подхода к роли и значению бухгалтерского учета для сферы хозяйствования (на уровне, как правило, субъекта хозяйствования). Обоснован вывод, согласно которому государство в перспективе имеет все необходимые предпосылки, чтобы использовать бухгалтерский учет как

средство регулирования экономики. Впрочем, для этого необходимо обеспечить выполнение основного назначения бухгалтерского учета – предоставление достоверной информации пользователям, что в свою очередь обеспечит сопоставимость информации, содержащейся в финансовой отчетности. Отдельное внимание уделено направлениям гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования. Выделены в частности такие: 1) гармонизация с Международными стандартами бухгалтерского учета и Международными стандартами финансовой отчетности; 2) гармонизация бухгалтерского учета и отчетности в Украине с директивами ЕС; 3) гармонизация учета внутри страны. Обоснован вывод: на современном этапе международной интеграции в сфере экономики можно выделить такую важную тенденцию развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности, как сближение (гармонизацию, унификацию) правил и учетных процедур, требований к финансовой отчетности, стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования на уровне стран ЕС, сближения хозяйственного, бухгалтерского, финансового законодательства Украины с правом ЕС. Эта тенденция тесно связана с глобализацией экономических процессов и экономики в целом в мировом масштабе (более того, гармонизация, ее необходимость является результатом глобализации экономики). Задачей в этом аспекте является адаптация отечественной нормативно-правовой основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования с законодательством ЕС и требованиями международных стандартов. Гармонизация является неотъемлемой составляющей процесса реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Украине, который начался с целью усовершенствования национальной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности с учетом требований международных стандартов и законодательства ЕС.

Ключевые слова: гармонизация бухгалтерского учета; гармонизация финансовой отчетности; гармонизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности; направления гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования; формы гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности; стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования; гармонизация бухгалтерского законодательства.

Rieznikova V. V., Orlova O. S. Prospects for harmonization of accounting and financial reporting entities in Ukraine.

The article focuses on topical today in Ukraine harmonization of accounting and financial reporting entities. The existing among scientists views and approaches to the definition and forms of harmonization of accounting and financial reporting. Delineated the concept of "harmonization of accounting and financial reporting" from "accounting harmonization legislation, legislation on the financial statements." Existing in the world of management accounting model, which differ in the degree of state regulation stringency of regulatory requirements with respect to their accounting procedures, display order of business transactions on the account: Anglo-Saxon (Anglo-American), Continental, South American and international (global) model. It was established that the domestic model accounting for the most part tends to continental, though sometimes there is also the use of the Anglo-American approach to the role and importance of accounting for the sphere

of management (at typically the entity). Reasoned opinion on which state in the future has all prerequisites to use accounting as a means of regulating the economy. However, it is necessary to ensure compliance with the basic purpose of accounting - to provide reliable information to users, which in turn, will ensure the comparability of the information contained in the financial statements. Special attention is paid towards harmonization of accounting and financial reporting entities. Allocated such as: 1) harmonization with International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards; 2) harmonization of accounting and reporting in Ukraine with EU Directives; 3) harmonization of accounting within the country. Substantiated conclusion: at the present stage of international integration in the economy can be divided into such an important trend of accounting and financial reporting as convergence (harmonization, unification) rules and accounting procedures, financial reporting requirements, accounting standards and financial reporting entities to EU level, convergence of economic, accounting, financial legislation of Ukraine with EU law. This trend is closely related to the globalization of economic processes and the overall economy globally (in fact, harmonization, its necessity is a result of economic globalization). The objective in this respect is the adaptation of national legal and regulatory basis of accounting and financial reporting entities with EU legislation and the requirements of international standards. Harmonisation is an integral part of the reform process of accounting and financial reporting in Ukraine, which began to improve national accounting system and financial reporting with the requirements of international standards and EU legislation.

Key words: harmonization of accounting; harmonization of financial reporting; harmonization of accounting and financial reporting; areas of harmonization of accounting and financial reporting entities; forms of harmonization of accounting and financial reporting; standardization of accounting and financial reporting entities; harmonization of accounting regulations.

Стаття надійшла до редакції 01.03.2015