

Література

1. *Бригхем Ю.* Энциклопедия финансового менеджмента: Пер. с англ. — М.: РАГС, Экономика, 1998. — 368 с.
2. *Гайдис Н.М.* Інвестування: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Нац. банк України. Львів. банк. ін-т. — Л., 2002. — 271 с.
3. *Горохов М.Ю.* Бизнес-планирование и инвестиционный анализ: Как привлечь деньги / Горохов М.Ю., Малев В.В. — М.: Фелин, 1998. — 208 с.
4. *Зимин А.И.* Инвестиции: вопросы и ответы. — М.: ИД «Юриспруденция», 2006. — 256 с.
5. *Золотогоров В.Г.* Инвестиционное проектирование: Учеб. пособие. — Мн. ИП «Экоперспектива», 1998. — 463 с.
6. *Кириченко О.А., Єрохін С.А.* Інвестування: Підручник. — К.: Знання, 2009. — 573 с.
7. *Майорова Т.В.* Інвестиційна діяльність: підруч. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 472 с.
8. *Майорова Т. В.* Інвестиційна діяльність. Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2003. — 376 с.
9. *Подшиваленко Г.П., Лахметкина Н.И., Макарова М.В.* Инвестиции: учебное пособие // 3-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2006. — 200 с.
10. *Попов В.П., Семенов В. П.* Организация и финансирование инвестиций. — СПб.: Питер, 2001. — 224 с.
11. *Савчук В.П.* Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент: 3-е изд. — К.: Companion Group, 2008. — 880 с.
12. *Базилевич В., Мазур І.* Методичні аспекти оцінки масштабів тіньової економіки // Економіка України. — 2004. — № 8. — С. 36 — 44.

Стаття надійшла до редакції 15.04.2011 р.

УДК 657

В.І. Єфіменко, канд. екон. наук, професор
кафедри обліку підприємницької діяльності,
декан обліково-економічного факультету,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

НАПРЯМКИ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

АННОТАЦІЯ. В статті розглядаються питання гармонізації системи бухгалтерського учета в Україні з МСФО, директивами ЄС і внутрі країни. Визначені шляхи раціонального рішення поставлених завдань в умовах глобалізації економіки.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський учет, фінансова звітність, гармонізація, нормалізація, конвергенція, уніфікація.

ABSTRACT. In the article the questions of harmonization of the system of record-keeping are examined in Ukraine with МСФО, by the directives of EC and up country. The ways of rational decision of the put tasks are certain in the conditions of globalization of economy.

KEY WORDS: accounting, financial reporting, harmonization, normalization, convergence, unification.

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто питання гармонізації системи бухгалтерського обліку в Україні з МСФЗ, директивами ЄС та в середині країни. Визначено шляхи раціонального вирішення поставлених завдань в умовах глобалізації економіки.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, фінансова звітність, гармонізація, нормалізація, конвергенція, уніфікація.

Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки в цілому у світовому масштабі. Більше того, гармонізація, її необхідність є результатом глобалізації економіки.

Глобалізація активно формується уже протягом багатьох десятиліть, і ця активізація з часом постійно зростатиме.

Рушійними силами глобалізації 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 кризи, екологічні проблеми), фінансування і кредитування економічних проєктів Міжнародним валютним фондом та іншими фондами тощо.

За цих умов головним питанням є інформаційне забезпечення глобалізаційних процесів. Інформація стає мовою бізнесу, бізнесового спілкування. І тут виникають проблеми зіставності, узгодження, координації, інформаційного порозуміння.

На цій основі формуються і поглиблюються стандарти:

- Стандарти міжнародного права;
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), а з 2003 року — Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ);
- Міжнародні стандарти аудиту;
- Міжнародні стандарти оцінки;
- Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів та ін.

Паралельно формуються і відповідні міжнародні організації, наприклад:

— Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який у 2000 році був перейменований на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО);

— Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ);

— Комітет з міжнародних стандартів оцінки (КМСО) тощо. Крім того, на сьогоднішній день існує багато регіональних організацій, що опікуються проблемами бухгалтерського обліку, аудиту та звітності.

Мова йде, таким чином, про зближення, узгодження національних, регіональних і міжнародних систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності, приведення їх до певного зменника. Але виникає питання, до якої міри та якими шляхами?

Міжнародна практика визначила шляхи зближення та узгодження різноманітних систем обліку. Вони виражаються такими словами — поняттями: уніфікація, конвергенція, гармонізація, стандартизація. Розглянемо сутність кожного з них.

Уніфікація походить від французького слова «unique» — однаковий, єдиний, унікальний, без варіантний. Чи може бути уніфікована (єдина) 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 і звітності.

Уніфіковані можуть бути тільки певні, окремі елементи системи, наприклад, первинні документи. Прикладом уніфікації можна назвати прибутковий та видатковий касові ордери — єдині за формою та змістом на просторі України і держав СНД.

Конвергенція — це вибір одного кращого варіанту із кількох, запропонованих окремими країнами чи громадськими професійними організаціями.

Стосовно усієї системи обліку і звітності — конвергенція теж не підходить для прийняття у світовому масштабі. Мова може йти тільки про результати розробки окремих питань, наприклад, методів нарахування амортизації на ті чи ті необоротні активи, оцінки основних засобів тощо.

Гармонізація — це узгодження, координація різних систем бухгалтерського обліку і звітності з метою зіставності інформації, її зрозумілості у світовому масштабі. Гармонізація означає приведення національних систем обліку у відповідність до загально-

прийнятих у світовому масштабі принципів, правил, вимог. Гармонізація передбачає наявність і збереження певних відмінностей, викликаних, як зазначалось вище, національними, історичними та економічними особливостями. Гармонізація може здійснюватись на рівні однієї країни, регіонів та у світовому масштабі.

Однією з важливіших форм або підходів для здійснення гармонізації систем обліку є стандартизація.

Стандартизація — це метод унормування, визначення норм, у межах яких повинні вирішуватись облікові проблеми, метод інформалізації бухгалтерського обліку та звітності.

Як правильно зазначають розробники французького загально-го плану рахунків, «формалізація обліку охоплює, з одного боку, визначення норм і, з іншого боку, їх використання для гармонізації бухгалтерського обліку» [5, с.17].

Таким чином, на наше переконання, саме гармонізація є основним чинником узгодження та зближення національних, регіональних і глобальних правил обліку. Гармонізації обліку та звітності слугує стандартизація і, в окремих випадках, уніфікація та конвергенція.

Гармонізація може здійснюватись також шляхом видання наднаціональних директив, законів, регламентів, що є характерним для країн Європейської співдружності (ЄС).

Розглянемо напрями гармонізації системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності України.

1. Гармонізація з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

С.Ф. Голов зазначає: «Мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними вданий момент є однією з найважливіших. Стандарти визначають головним чином методи оцінювання і підходи до подання інформації у фінансовій звітності» [1, с.12].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і звітності носять 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 і обсяги інформації фінансової звітності.

Як відомо, КМСБО підготував та видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО), частину з яких переглянуто і ліквідовано. На сьогодні діє 29 МСБО. З 2004 року РМСБО під-

готовлено та видано 8 МСФЗ. Міжнародні стандарти зіграли, без сумніву, величезну роль у гармонізації бухгалтерського обліку та звітності у світовому масштабі, в тому числі, і в Україні.

Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року затверджено «Програму інформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів». Результати виконання урядової Програми є втішними. Розроблено, прийнято та запроваджено в практику:

— Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV;

— План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Міністерством фінансів України від 30.11.99 р. №291;

— Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену Міністерством фінансів України 30.11.99 р. №291;

— 34 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Слід додати ще успішне реформування бухгалтерського обліку в банківській сфері та в бюджетних установах України.

Зусилля урядових та професійних організацій України в реформуванні бухгалтерського обліку та звітності схвально сприймаються експертами міжнародних організацій, за винятком тих, які визнають тільки пряме впровадження МСФЗ [1, с. 171—172]. Національні стандарти бухгалтерського обліку враховують більшість вимог міжнародних стандартів.

Звичайно, на сьогоднішній день є певні невідповідності та відмінності П(С)БО від МСФЗ. Немає сумніву в тому, що слід продовжувати гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні на основі МСФЗ. Але ми повинні чітко визначитись з поняттям відповідність.

Відповідність — це, в першу чергу, і головним чином відповідність, узгодженість концептуальних основ принципів обліку, а не всіх без винятку положень і правил. Не повинна йти мова про повне пряме запровадження тексту ССФЗ. Тим більше, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку постійно змінюються, доповнюються, ліквідуються або не виправдано ускладнюються. Формування інформації, її зіставленість залежить, як відомо, від стабільності порядку ведення бухгалтерського обліку.

Слід зауважити в цьому аспекті, що одна з найбільш розвинених в економічному відношенні країн, а саме США, не перейшла

на МСФЗ. США використовують свої, національні стандарти обліку (GAAP US), що розробляються Радою із стандартів фінансового обліку (FASB).

Як слушно зазначив професор В. Жук, «У процесі вжиття заходів з наближення GAAP US до МСФЗ останні піддаються більшому редагуванню на основі GAAP US... Це пояснюється певною недовірою до задекларованою високої якості МСФЗ, оскільки вже надто часто до них вносяться зміни» [3, с. 21].

Як свідчать реалії останніх років, очікується ближчим часом внесення змін до МСФЗ з метою їх узгодження з GAAP US, що означатиме посилення конвергенції між двома глобальними системами бухгалтерського обліку. За цих умов для України важливо розвивати свої бухгалтерські школи для прийняття участі в процесах конвергенції продовжуючи зусилля для гармонізації обліку і звітності на основі МСФЗ.

Гармонізація бухгалтерського обліку та звітності в Україні з Директивами ЄС. Цей напрямок гармонізації обліку і звітності є важливим для України в контексті прийнятого курсу на Євроінтеграцію.

2. Гармонізація у сфері бухгалтерського обліку країн-членів ЄС здійснюється директивно. Рада Міністрів ЄС приймає законодавчі акти (директиви та регламенти), які регулюють бухгалтерський облік і є обов'язковими для застосування країнами—членами ЄС. На сьогодні бухгалтерський облік та фінансова звітність ЄС регламентуються наступними директивами:

— Четверта Директива «Форма та зміст річного фінансового звіту компаній» (1978 р.);

— Сьома Директива «Вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності та методи підготовки» (1983 р.)

Зазначені директиви ЄС встановлюють мінімальні вимоги до подання, оцінки та розкриття інформації в річній фінансовій звітності компаній та консолідованій звітності. Законодавчі акти України в частині бухгалтерського обліку та звітності узгоджені з вимогами Четвертої Директиви ЄС. Проте на порядку денному стоїть питання гармонізації директив ЄС та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

3. Гармонізація обліку усередині країни. Мова йде про узгодження фінансового обліку та звітності з податковим обліком та податковою звітністю.

В усіх країнах світу податкова система впливає на організацію національної системи бухгалтерського обліку, але по-різному в

різних країнах світу. Але найбільшого впливу податкової системи зазнав за останні роки бухгалтерський облік України, де виокремлюють, так званий, податковий облік.

Як зазначає Л. Ловінська, «Відсутність чіткої, суворо регламентованої системи обчислення податкового прибутку — є однією з умов тонізації економіки...» [4, 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.

Потрібна глибока гармонізація і, навіть, уніфікація бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Великі сподівання для вирішення зазначеної проблеми покладаємо на новий Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України у грудні 2010 року.

Література

1. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. — К., 2007. — 522 с.
2. *Голов С.Ф., Єфіменко В.І.* Фінансовий та управлінський облік. — К., 1996. — 544 с.
3. *Жук В.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — №10. — С. 16—22.
4. *Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. — К.: НДФІ, 2006. — 240 с.
5. *Plan comptable general.* 4-e edition. — Conseil national de la comptabilite. — Paris, 1986.

Стаття надійшла до редакції 15.03.2011 р.

УДК 657.1

Л.В. Івченко, канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

АННОТАЦІЯ. В статті розглядаються питання становлення і розвитку бухгалтерського обліку на різних етапах економічного розвитку окремих країн, а також виникнення окремих його компонентів.