

В.М. МЕТЕЛИЦЯ, к.е.н., САР,
заст. зав. відділу методології бухгалтерського обліку та аудиту,
ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН

Розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації світової економіки

& Питання, які розглядаються:

- Обґрунтовано гармонізацію професії бухгалтера як напрям її розвитку під впливом глобалізації світової економіки.
- Визначено позитивні та негативні сторони гармонізації окремих елементів бухгалтерської професії.

Ключові слова: бухгалтерська професія, глобалізація, глобальний облік, транснаціональні бухгалтерські (аудиторські) фірми.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Обоснована гармонізація професії бухгалтера як напрям її розвитку під впливом глобалізації світової економіки.
- Определены положительные и отрицательные стороны гармонизации отдельных элементов бухгалтерской профессии.

Ключевые слова: бухгалтерская профессия, глобализация, глобальный учет, транснациональные бухгалтерские (аудиторские) фирмы.

& Issues that are examined:

- Harmonization of the accountancy profession grounded as the direction of its development under the influence of globalization of world economy.
- Positive and negative aspects of the harmonization of certain elements of the accounting profession are defined.

Keywords: accounting profession, globalization, global accounting, multinational accounting (audit) firms.

Постановка проблеми. Роль головних продуктивних сил розвитку постіндустріального суспільства виконують інформація та знання, у зв'язку з чим всебічного поширення набули поняття «економіка знань» та «інформаційна економіка», які характеризують сучасний високотехнологічний рівень світової економіки з його сприятливими можливостями швидкої передачі інформації через Інтернет та скороченням витрат на комунікацію. Швидкий прогрес в інформаційних технологіях став можливим завдяки реалізації потенціалу транснаціонального капіталу, який набирає форми іноземних інвестицій, стирає державні кордони, спрямований на досягнення «ефекту масштабу», прагне контролю над національними ринками і сировиною. Прискорення обміну капіталу призвело до виникнення глобалізації, рушійним фактором якої вважаються глобальні гравці ринку – транснаціональні корпорації (ТНК), транснаціональні банки (ТНБ) і держави-корпорації.

За даними ООН в 2009 році загальна кількість транснаціональних корпорацій становить близько 82 тис., а кількість їх філій – 810 тис. Сьогодні ТНК контролюють понад 50% світового промислового

виробництва, 67% міжнародної торгівлі, понад 80% патентів та ліцензій на нову техніку, технології та ноу-хау, майже 90% прямих закордонних інвестицій [1, с. 349].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вперше термін «глобалізація» був введений американським ученим Т. Левітом у 1983 році з метою пояснення процесу злиття ринків окремих продуктів, вироблених великими ТНК. Розвинув цей термін японець К. Оме, який у 1990 році в книзі «Світ без кордонів» висловив думку про те, що економічний націоналізм окремих держав став безглуздим, у ролі ж основних рушійних сил на економічній сцені нині виступають глобальні фірми [2, с. 82]. Вітчизняні вчені оцінюють сучасну глобалізацію однозначно: як процес односпрямованої дії встановлення залежності національних економік в інтересах окремих країн і суб'єктів (М.Д. Корінько, Г.Б. Тігаренко, О.І. Пилипенко [2, с. 63]); як систему абсолютної економічної і політичної влади нових глобальних монополістичних корпорацій (О.Г. Білорус 3, с. 20)]; як формування глобального інформаційного забезпечення глобального управління, включаючи інформацію бухгалтерського

Облік і контроль

обліку (Г.Г. Кірейцев [4, с. 65]). Проте поза увагою дослідників залишається питання становлення професії бухгалтера в умовах глобалізації.

Метою статті є визначення напрямку розвитку бухгалтерської професії та оцінка позитивних і негативних наслідків впливу глобалізації на формування окремих елементів професії.

Виклад основного матеріалу. Глобалізація набула значного прискорення внаслідок відміни золотовалютного формату Бреттон-Вудської системи та початку нового курсу Вашингтонського консенсусу (1989 р.), визначеного за домовленістю МВФ, Світового банку та Державної скарбниці США, який передбачав сувору бюджетну економію, приватизацію та лібералізацію в країнах, що розвиваються. Проте, вже на початку 2011 року Глава МВФ Домінік Стросс-Кан визнав політику консенсусу помилковою, оскільки вона спричинила фінансову кризу та соціальну нерівність між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються [5]. Оцінюючи наслідки консенсусу, Дж. Стігліц звертає увагу на руйнування середнього класу, безробіття і зростання цін в країнах його нав'язування (Латинська Америка, Росія) [6].

Для досягнення мети статті необхідним є визначення місця країн-об'єктів глобалізації (саме серед них знаходиться Україна) в глобальній економіці та вивчення залежності бухгалтерської професії від інтересів «глобальних» гравців.

Характеризуючи глобалізацію, Д.А. Панков і Л.В. Пашковська констатують факт, що високі технології сконцентрувалися в промислово розвинутих країнах, а видобуток корисних копалин перемістився в технічно залежні країни з низьким рівнем життя і дешевою робочою силою [7, с. 68]. Під тиском корпоративних інтересів уряди знижують рівень оподаткування, а відтак, скорочують витрати на соціальну політику [2, с. 47]. Основу економічної політики ТНК складає отримання надприбутків шляхом порушення екологічних умов [8, с. 319]. Саме тому Н. Загладій акцентує увагу на необхідності державного регулювання діяльності корпорацій [1, с. 350]. Слід зазначити, що в Україні Законом від 13.07.1999 р. №921-XIV ратифіковано Конвенцію про транснаціональні корпорації, проте вона не містить жодного положення про захист національних інтересів [9, с. 162]. Це пояснює позицію О.Г. Білоруса про те, що корпоративні держави (США, країни G7, Росія, Китай) підтримують свої глобальні структури для експансії економічно слабких держав, при цьому захищаючи від глобалізації власні ринки [3, с. 138, 142].

Готовність країни до глобалізації визначається Індексом глобальної конкурентоспроможності (ІГК). За даними Глобального звіту про конкурентоспроможність за 2011-2012 рр., представленого Всесвітнім економічним форумом, за показником ІГК Україна посідає 89 місце серед 139 країн, тобто наша держава практично беззахисна перед глобальними гравцями. На цей показник

вплинули й індикатори бухгалтерської професії, названі як «підзвітність»: рівень стандартів звітності та аудиту (128 місце), ефективність корпоративного керівництва (90), ступінь захисту міноритарних акціонерів (138), рівень захисту інвесторів (93) [10, с. 356].

Аналіз рейтингу топ-100 не фінансових транснаціональних корпорацій за 2010 рік, представленого Конференцією ООН з торгівлі та розвитку (UNCTAD) [11], засвідчує, що 94 з них належать розвинутих країнам (в т. ч. 56 – ЄС), вартість їхніх активів складає 12,1 трлн. дол., чисельність працівників – 15,5 млн. чол. Високий індекс транснаціональності¹ показує, що за межами базування материнської компанії здійснюють свою діяльність переважно компанії невеликих за площею країн (таких як, Бельгія (ТНІ дорівнює 91,5%). Галузева структура ТНК дуже широка: найбільшу частку займають компанії автомобільної, нафтової промисловості та комунальних послуг (електрика, газ і вода). Найбільш потужними за рівнем іноземних активів, іноземних продаж та іноземної зайнятості є ТНК США. ТНК аграрного сектору в топ-100 представлені виробниками продуктів харчування. Українські агрохолдинги не входять до найбільших компаній, проте показовим є те, що їх обслуговують аудиторські компанії «великої четвірки» та другого ешелону (табл. 1).

Наведені в таблиці 1 дані підтверджують думку О.А. Петрика про неспроможність національних аудиторських фірм протистояти конкуренції транснаціональних аудиторських компаній [12, с. 67].

Ознайомлення з працями вчених засвідчує, що всі без виключення елементи сучасної бухгалтерської професії формуються під безпосереднім впливом глобалізаційних процесів. Проте, ці дослідження висвітлюють лише окремі елементи професії, носять несистемний характер і потребують нашого узагальнення.

Функції та професійна етика бухгалтера. Дослідження функцій бухгалтера в умовах глобалізації дали вченим підстави для висновку про її позитивні наслідки: інформаційні технології дозволяють бухгалтеру вирішити проблему надання різної оперативної інформації різним користувачам [13, с. 58] та забезпечують потреби поточного управління [7, с. 71].

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і аудиту. Організація і методологія. Глобалізація викликала нові тенденції і в сфері організації бухгалтерського обліку. Завдання ведення бухгалтерського обліку пропонується передати незалежним бухгалтерським агентствам, які будуть нести відповідальність за достовірність звітності і дозволять зекономити час на управління [7, с. 71; 14, с. 183]. В іншому випадку бухгалтерський облік враховуватиме лише інтереси учасників міжнародних ринків капіталу та матиме статус «комерційної таємниці» [15, с. 307].

¹Індекс транснаціональності (Transnationality Index (TNI) показує рівень односпрямованої інтеграції ТНК в світову торгівлю і залежить від співвідношення іноземних активів, продаж і зайнятості до їхніх загальних обсягів.

Агрохолдинги України та обслуговуючі їх аудитори

№ п/п	Агрохолдинг	Банк землі, тис. га	Аудитор
1.	Укрлендфармінг (http://www.ukrlandfarming.com.ua/)	480	Baker Tilly Klitou
2.	Миронівський Хлібопродукт (IPO: 05.2008, LSE, 322 млн. USD) (http://www.mhp.com.ua/)	280	Deloitte S.A.
3.	Астарт (IPO: 08.2006, WSE, 95 млн. PLN) (http://www.astartakiev.com/)	240	Ernst & Young Accountants
4.	Кернел (IPO: 11.2007, WSE, 218 млн. USD) (http://www.kernel.ua/)	215	Baker Tilly Ukraine i Teamaudit S.A.
5.	Агротон (IPO: 11.2010, WSE, 42 млн. USD) (http://www.agroton.com.ua/)	150	Baker Tilly Klitou
6.	SintalAgriculture (http://sintalagriculture.com/)	150	Deloitte & Touche USC"
7.	Valinor (http://www.valinor-in.com/)	123	Deloitte Limited Maximos Plaza
8.	Укрзернопром Агро (IPO MCB Agricole Holding AG: 03.2008, FWB, 56 млн. USD) (http://www.uzp-agro.com.ua/)	96	Baker Tilly Ukraine
9.	Сварог Вест Груп (http://svarog-agro.com/)	82	Deloitte & Touche Ukraine
10.	Alpcot Agro (http://www.alpcotagro.com/)	74	Ernst & Young
11.	Trigon Agri (http://www.trigonagri.com/)	70	PricewaterhouseCoopers SR
12.	KSG Agro (IPO: 05.2011, WSE, 108 млн. PLN) (http://www.ksgagro.com/)	59	BDO Audit
13.	Індустріальна молочна компанія (IPO: 05.2011, LSE, 80,73 млн. PLN) (http://www.imcmilk.com.ua/)	57	Baker Tilly Ukraine
14.	Agrogeneration (http://www.agrogeneration.com/)	48	Ernst & Young et Autres

Дискусії в обґрунтуванні глобального обліку розділили вчених на дві групи: одні відстоюють думку про його існування (О.П. Войналович, В.А. Дерій, В.М. Жук, С.Ф. Голов), інші (О.М. Петрук) – категорично це заперечують. Так, О.П. Войналович вважає, що на сучасному етапі набула поширення глобальна модель організації бухгалтерського обліку, яка носить наднаціональний характер, оскільки обслуговує інтереси промислово-фінансових груп, транснаціональних корпорацій, глобальних фірм [14, с. 183]. Поділяючи цю думку, В.А. Дерій, робить висновок про те, що використання міжнародних стандартів обліку, звітності та аудиту є проявами глобалізму, які й формують глобальний облік та аудит [16, с. 12]. На думку В.М. Жука побудова глобального обліку повинна здійснюватись під егідою Ради з МСФЗ та розвитку професії бухгалтера при ООН, а його науково-теоретичною платформою повинна стати парадигма бухгалтерського обліку сталого розвитку та інституціональна теорія бухгалтерського обліку [17, с. 36-37]. В свою чергу С.Ф. Голов характеризує глобальну систему бухгалтерського обліку як систему збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища [18, с. 212]. Протилежної думки дотримується О.М.

Петрук, який обґрунтовує положення про відсутність міжнародного (глобального) бухгалтерського обліку через відсутність об'єктивних підстав (не існує планетарної власності на засоби виробництва, як не існує і всесвітньої країни з відповідними регулюючими інститутами) [19, с. 40].

Глобалізація знайшла свій прояв і в організації аудиторської діяльності. За дослідженнями О.А. Петрика глобалізація сприяла появі транснаціональних бухгалтерських (аудиторських) фірм, які маючи значний інтелектуальний та фінансовий капітал, витісняють національних суб'єктів аудиту з ринку професійних послуг. Крім того, українські філіали і дочірні структури публічних компаній, акції яких котируються на Нью-Йоркській фондовій біржі, змушені виконувати прийнятий в США у 2002 р. закон Сарбейнса-Окслі. Цим законом визначена кримінальна відповідальність топ-менеджменту за достовірність фінансової звітності. В нових умовах також з'явилися нові види аудиторських послуг, такі як аудит звітності, складеної за МСФЗ [12, с. 67-69]. Звісно такі процеси вимагають від національних суб'єктів аудиту вивчення складних операцій злиття-поглинання, знання законодавства США з питань аудиторської діяльності, МСФЗ тощо.

Найбільшу увагу вчених в дослідженнях елементів професії займають проблеми методології обліку та звітності, ключовими з яких є застосування

Облік і контроль

МСФЗ в країнах світу, розширення об'єктів обліку та показників звітності, підходи до державного регулювання обліку.

Група авторів на чолі з М.Д. Корінько акцентує увагу на тому, що МСФЗ регламентують розкриття інформації про операції, які характерні лише для глобалізованої економіки (МСБО 7, 27, 28, 31, 39; МСФЗ 3, 5): інвестиції у дочірні підприємства, об'єднання бізнесу та визначення частки меншості в чистих активах придбаного підприємства, внутрішньогрупові операції для підготовки консолідованих фінансових звітів [2, с. 179-261]. На думку В.М. Жука МСФЗ мають бути оновлені у Всесвітні стандарти фінансової звітності шляхом конвергенції, тобто процесу зближення національних та міжнародних систем бухгалтерського обліку [17, с. 13-14]. Критично оцінює процес уніфікації національної системи бухгалтерського обліку з методологією МСФЗ Г.Г. Кірейцев, вважаючи таку систему довічно доганяючою, спрямованою на захист економічних інтересів «глобальних гравців», позбавленою можливості виконувати соціальну

функцію, а її фахівців – заповідливо виконуючих всі вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності [4, с. 67].

За даними компанії Deloitte нами було проведено дослідження рівня запровадження МСФЗ у світі. Можна зробити висновок про те, що до лістингових компаній висуваються більш жорсткі вимоги застосування МСФЗ, ніж до нелістингових. Так, зі 174 досліджених юрисдикцій у 92 країнах (53%) МСФЗ обов'язкові для всіх лістингових компаній, у 5 (3%) – обов'язкові для деяких компаній, у 25 (14%) – дозволені, у 31 (18%) – заборонені. Інший рівень застосування МСФЗ у нелістингових компаніях: у 25 країнах (14%) МСФЗ обов'язкові для всіх компаній, у 30 (17%) – обов'язкові для деяких компаній, у 44 (25%) – дозволені для всіх або деяких компаній, у 36 (21%) – заборонені. Такі світові фінансові центри, як ЄС та Японія, знаходяться на шляху прийняття МСФЗ, а Китай і США декларують конвергенцію (зближення) своїх систем обліку до МСФЗ, відстоюючи право на існування власних національних особливостей (табл. 2).

Таблиця 2

Ступінь запровадження МСФЗ у світі

Юрисдикція	Використання МСФЗ. Вимоги до аудиторського висновку
<i>Лістингові компанії</i>	
Всі країни ЄС	МСФЗ, прийняті в ЄС, обов'язкові для всіх компаній. Аудиторський висновок розкриває судження про відповідність МСФЗ, прийнятим в ЄС
Китай	Національні стандарти обліку (CAS) відповідають МСФЗ. У квітні 2010 р. Мінфін (MoF) затвердив Дорожню карту по зближенню CAS з МСФЗ. З 2012 р. всі компанії зобов'язані застосовувати CAS
США	В листопаді 2008 р. Комісія з цінних паперів (SEC) опублікувала для коментарів Дорожню карту про можливість використання фінансової звітності, яка відповідає МСФЗ. Всі компанії, зареєстровані SEC, зобов'язані застосовувати загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (US GAAP). Використовувати МСФЗ заборонено
Японія	У грудні 2009 р. Управління фінансових послуг (FSA) надало дозвіл для використання МСФЗ, визнаних FSA, при підготовці консолідованої звітності. Аудиторський висновок розкриває судження про відповідність МСФЗ, визнаним в країні
<i>Нелістингові компанії</i>	
Чеська республіка, Данія, Фінляндія, Німеччина, Італія, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Великобританія, США	МСФЗ дозволені для консолідованої та окремої звітності
Франція, Австрія, Греція, Угорщина, Ірландія, Іспанія, Швеція	МСФЗ дозволені для консолідованої звітності, заборонені для окремої звітності
Кіпр, Словацька Республіка	МСФЗ обов'язкові для консолідованої та окремої звітності
Бельгія, Польща, Португалія, Румунія	МСФЗ обов'язкові для консолідованої звітності фінансових установ, дозволені для інших компаній, заборонені для окремої звітності. В Польщі, Португалії, Румунії МСФЗ дозволені для окремої звітності консолідованих груп
Болгарія, Естонія, Литва, Словенія	МСФЗ обов'язкові для консолідованої та окремої звітності фінансових установ, дозволені для інших компаній
Латвія	МСФЗ обов'язкові для консолідованої та окремої звітності фінансових установ, заборонені для інших компаній
Японія	МСФЗ заборонені

Джерело: складено автором за даними компанії Deloitte [20].

Важливою проблемою глобалізованої економіки є потреба розширення об'єктів обліку та показників звітності. На переконання Л.В. Нападовської облік повинен формувати окрему інформацію про земельні ресурси та екологічні витрати, понесені

підприємством, а сама інформація потребує оцінки одночасно як головного виробничого ресурсу, так і готового продукту [13, с. 57-59]. З цим погоджується О.О. Бортнікова, пропонуючи розкривати у фінансовій звітності екологічні чинники діяльності

[21, с. 170]. Зарубіжні вчені М.М. Блер, С.М.Х. Уоллман зосереджують увагу на тому, що розподіл інвестиційних ресурсів потребує аналізу інформації про нематеріальні активи компанії, що передбачає їх оцінку та відображення у звітності: ідеї, спеціальні навички, організаційні структури і можливості, бренди, списки розсилок і бази даних; мережі соціальних, професійних та ділових відносин [22, с. 9]. Цю думку підтримує Б. Лев. На думку вченого інвестор повинен володіти інформацією про нематеріальні активи, оскільки саме ці активи (інноваційні можливості, інтелектуальний і організаційний капітал, людські ресурси) слід вважати ключовими факторами виживання та успіху [23]. Положення про необхідність збільшення показників звітності відстоюють Д.О. Панков і Л.В. Пашковська. Вчені пропонують відображати у звітності не окремі операції, а цілісні угоди і фінансові схеми; статистичні показники повинні бути доповнені динамікою підприємства на основі ринкової оцінки, звіт про рух грошових коштів потребує перебудови для відображення «власних» і «залучених» фінансових потоків, а сама звітність має складатись частіше – щомісячно [7, с. 69-71].

Не залишилось поза увагою досліджень питання державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах глобалізації. Так, О.В. Суховерхов вважає, що державна політика повинна спрямовуватись на гармонізацію національних стандартів бухгалтерського обліку із подальшою стандартизацією та уніфікацією їх на рівні облікової політики підприємства [24, с. 215]. Дворівневу систему регулювання національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності пропонує О.М. Петрук. Слід погодитись з думкою вченого про те, що дворівнева система, яка передбачає поєднання адміністративного впливу та контролю з боку професійного співтовариства, є найбільш ефективною [17, с. 34]. В міжнародній гармонізації обліку вчений бачить ряд переваг: порівнянність міжнародної фінансової інформації; зменшення витрат окремих компаній на підготовку звітності за рахунок зменшення кількості коригувань, об'єднання звітних документів, застосування єдиних показників діяльності; вихід бухгалтерів на міжнародні ринки праці [17, с. 44-45]. Представники англосаксонської моделі обліку, зокрема П. Міллер, відстоюють позицію про те, що стандарти звітності повинні містити мінімальні вимоги до розкриття інформації, а керівництво компанії повинно мати повноваження для розкриття конкурентних переваг у звітній інформації [25, с. 4]. Більш обґрунтовано ця ідея сформульована в роботі С.А. Діпіази та Р.Д. Екклза – «Майбутнє корпоративної звітності». На переконання вчених досягнути транспарентності компанії можна шляхом побудови трирівневої моделі звітності, де перший рівень – це глобальні принципи фінансової звітності, другий рівень – галузеві облікові стандарти, третій рівень – вимоги керівництва компанії до розкриття інформації (стратегічні цілі, показники ефективності діяльності та ін.) [26].

Професійні бухгалтерські об'єднання та фірми. Методологія. Значні фінансові та людські ресурси використовують професійні організації та консалтингові фірми для вирішення проблем методології фінансової звітності в умовах глобалізації. Їхні пропозиції можна звести до двох основних: застосування справедливої вартості в обліковій оцінці та розширення показників звітності.

Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) у Звіті «Фокус на споживача – клієнти ділової звітності» надає такі рекомендації по покращенню фінансової звітності: розкриття інформації про інноваційні фінансові інструменти, ризики позабалансових фінансових угод, невпевненість щодо оцінки активів і зобов'язань, застосування справедливої вартості та виділення сегментів [27].

Результати досліджень Інституту привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) були представлені у працях «Річний звіт XXI-го ст.» та «Переворот: звітність про акціонерну вартість». Автори першого дослідження зробили висновок про необхідність переходу системи звітності на висвітлення інформації про майбутні перспективи компанії, яка базується на реальній вартості та має не національну, а глобальну орієнтацію [28, с. 3]. У другому дослідженні надано пропозиції щодо підвищення інформативності звітної інформації: приведення даних про корпоративну стратегію, ринок і конкуренти переваги, фактори формування вартості та процедури внутрішнього контролю [29, с. 19-21].

Низка досліджень присвячена розробці базових принципів складання звітності в глобалізованій економіці. Так, Інститут сертифікованих фінансових аналітиків (CFA Institute) у своїй роботі «Модель всебічної звітності бізнесу» запропонував дванадцять принципів, одним з яких визначено оцінку за справедливою вартістю та оперативне відображення всіх змін справедливої вартості активів і зобов'язань у Звіті про зміни у власному капіталі [30, с.5-6]. Таку ж позицію відстоює компанія Гермес (Hermes) в роботі «Принципи Гермеса», в якій обґрунтовується положення про те, що оцінка акціонерної вартості буде достовірною тільки на основі моделі поточної вартості дисконтованих майбутніх грошових потоків [31, с.8-9]. В іншій праці «Принципи звітності», представленій організацією «Глобальна ініціатива щодо звітності» (Global Reporting Initiative), пропонується поряд з економічними звітними показниками наводити додатково ще й екологічні (використання матеріалів, енергії, води, викиди і відходи, природоохоронні заходи) та соціальні (права людини, відповідальність за виробництво продукції) [32, с. 25-39].

Контроль і нагляд за бухгалтерським обліком. Аналіз праць вчених вказує на їх одностайність в обґрунтуванні необхідності посилення державного контролю над національною системою бухгалтерського обліку і захисту її від негативних проявів глобалізації. У результаті досліджень О.М. Петрук і Н.Г. Виговська виявили одним із наслідків глобалізації процес «розмивання» національної

Облік і контроль

держави, зупинити який можна лише шляхом посилення державного регулювання у сферах стимулювання науково-технічного прогресу, збирання і обробки інформації, створення сприятливих умов для вітчизняних підприємств [1, с. 357]. Розвиваючи цю думку, Н.Г. Виговська окреслює каркас глобальної контролюючої системи, як поєднання національних держав та певної наднаціональної структури [33, с. 141]. Зважаючи на те, що глобальні структури (МВФ, Світовий банк, СОТ) часто звинувачуються в поступках великому бізнесу, держава повинна налагодити національний контроль над процесом відкриття національних ринків, залученням іноземного капіталу, розвитком міжнародної кооперації. Це дозволить захистити національні інтереси від негативних наслідків глобальної конкуренції та залучення транснаціонального капіталу [33, с. 164-165]. Звичайно це положення є актуальним і для бухгалтерської професії.

Наука і бухгалтерська освіта. За дослідженнями Д.О. Панкова та Л.В. Пашковської темпи глобалізації виявились настільки значними, що теорія бухгалтерського обліку, як і його методологія, методика та організація, відстали і не відповідають економічним інтересам нових структур [7, с. 69]. Можливо саме тому ТНК почали створювати власні науково-дослідні центри. Зокрема, О.М. Ляшенко

прийшов до висновку, що саме економічна експансія ТНК, електронні технології та інтернаціоналізація науки зумовили міжнародну кооперацію у сфері науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт [34, с. 18-19]. Звичайно ці процеси мають певні позитивні та негативні наслідки для вищої освіти в Україні, в тому числі й для підготовки бухгалтерських кадрів. Так, М.І. Бахмат до позитивних тенденцій вищої освіти відносить її технологічну доступність та приведення тривалості навчання і дипломів у відповідність до вимог країн ЄС і США. Негативним наслідком глобалізації для вищої освіти вчений справедливо вважає втрату державного контролю над процесом підготовки кадрів у ВНЗ і, як наслідок, виникнення диспропорцій між попитом на фахівців і пропозицією ВНЗ [35, с. 3-4].

На основі аналізу праць вчених можна стверджувати, що в умовах глобалізації відбувається гармонізація професії бухгалтера шляхом утвердження наднаціональних інституцій, які здійснюють уніфікацію (приведення до однотипності) її елементів у вигляді міжнародних формальних інститутів (стандартів, кодексів), що в процесі конвергенції (наближення) поширюються на регіональному та національному рівнях. Гармонізація має як позитивні, так і негативні сторони (таблиця 3).

Таблиця 3

Позитивні та негативні сторони гармонізації професії бухгалтера

Елемент професії	Позитивні	Негативні
Функції і професійна етика бухгалтера	- надання оперативної інформації різним користувачам	- орієнтація обліку на захист інтересів «глобальних гравців» позбавляє можливостей виконання ним соціальної функції
Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і аудиту	<i>Організація:</i> - поява нових видів аудиторських послуг (консультування і аудит звітності за МСФЗ, обслуговування операцій злиття, поглинання)	<i>Організація:</i> - замовниками обліку, аудиту є ТНК, ТНБ, які підтримують «комерційну таємницю»; - засилля «Великої четвірки», другого ешелону, які знищують конкуренцію на національних ринках аудиторських послуг; - розмивання контрольних функцій держави
	<i>Методологія:</i> - розширення об'єктів обліку і показників звітності в контрактній економіці (стратегія, інновації, екологічні та соціальні чинники, нематеріальні активи); - порівнянність міжнародної фінансової інформації; - стирання меж між оперативним та бухгалтерським обліком внаслідок застосування інформаційних технологій	<i>Методологія:</i> - МСФЗ придатні до застосування лише глобальними лістинговими компаніями; - національні системи обліку поставлені у залежність від змін МСФЗ, процедури в яких досить складні; - облікова оцінка майбутніх вигод за справедливою вартістю для нівелювання різниці між балансовою і ринковою ціною
Освітня підготовка бухгалтерів	- технологічна доступність навчання у ВНЗ, відповідність дипломів вимогам країн ЄС і США; - можливість дистанційного навчання шляхом застосування інформаційно-технічних засобів	- диспропорція між попитом і пропозицією фахівців ВНЗ внаслідок втрати державного контролю
Професійні бухгалтерські об'єднання	- вихід бухгалтерів – членів організацій на міжнародні ринки праці	- монополізація сфер впливу з боку РМСБО та МФБ
Наука бухгалтерського обліку	- електронні технології, інтернаціоналізація науки зумовили міжнародну кооперацію у сфері НДДКР	- теорія бухгалтерського обліку не задовольняє інтереси «глобальних гравців»; - розробка МСФЗ відбувається з повним ігноруванням здобутків економічної теорії та національних наукових шкіл обліку

З таблиці 3 видно, що глобалізація має як позитивні, так і негативні наслідки для професії бухгалтера, нівелювати які можна посиленням національного контролю над роботою наднаціональних професійних структур. До них відносяться такі організації та групи:

- методологія звітності та аудиту (Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі (IPSASB), Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB), Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO), Міжурядова робоча група експертів з міжнародних бухгалтерських стандартів ООН (ISAR), Робоча група з бухгалтерських стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD WG);

- контроль і нагляд за професією (Всесвітній конгрес бухгалтерів (WCOA), Міжнародний валютний фонд (IMF), Світовий банк (WB);

- наука, освіта і професійна етика (Міжнародна асоціація освіти та досліджень в сфері бухгалтерського обліку (IAAER), Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (IEASB), Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA).

Наведені глобальні професійні організації, групи та результати їхньої діяльності підлягають подальшому дослідженню.

Висновки. Глобалізація світової економіки характеризується накопиченням значного фінансового та інтелектуального капіталу в руках транснаціональних компаній, які користуються сервісними послугами глобальних бухгалтерських (аудиторських) фірм, що призводить до знищення національних ринків послуг з обліку і аудиту.

В умовах глобалізації професія бухгалтера розвивається в напрямі її гармонізації та підвищення ролі наднаціональних структур, які диктують політику у сфері методології звітності та аудиту, контролю і нагляду за професією; науки, освіти та професійної етики (Рада з МСБО, МФБ та інші). Наднаціональні структури здійснюють уніфікацію (приведення до однотипності) елементів бухгалтерської професії у вигляді міжнародних формальних інститутів (стандартів, кодексів), що в процесі конвергенції (наближення) поширюються на регіональному та національному рівнях. Гармонізація професії бухгалтера має як і позитивні, так і негативні сторони. Центральною негативною стороною гармонізації слід визнати методологічну залежність національних систем бухгалтерського обліку від постійних змін у професійних стандартах.

Нівелювати негативні сторони гармонізації елементів професії бухгалтера можна шляхом посилення національного контролю, найбільш ефективною формою якого є поєднання державного регулювання та врахування позицій професійного співтовариства.

4 Список використаних джерел

1. Петрук О.М. Глобалізація як передумова трансформації контрольних функцій держави / О.М. Петрук, Н.Г. Виговська // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8(29) – Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. Герасимчук З.В. – Луцьк, 2011. – 536 с. - С.346-359.

2. Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект: [монографія] / М.Д. Корінко, Г.Б. Тігаренко, О.І. Пилипенко. – К.: Клякса, 2009. – 520 с.

3. Економічна система глобалізму: [монографія] / О.Г. Білорус. – К.: КНЕУ, 2003. – 360 с.

4. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18–19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

5. Стросс-Кан признал деятельность МВФ ошибочной [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.telegraf.lv/news/zhurnal-mvf-priznal-svoyu-deyatelnosty-oshibochnoi>.

6. Джозеф Стігліц. Глобалізація та її тягар. Розділ III. Свобода вибору? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://km-academia.ukma.kiev.ua/books/b4.htm#stiglitz>.

7. Панков Д.О. Методи удосконалення звітності в умовах глобалізації і інфляції / Д.О. Панков, Л.В. Пашковська // Вісник ЖДТУ. – 2003. – Вип. 2 (24). – С. 67-89. – (Серія «Економічні науки»).

8. Аграрна політика і макроекономічні відносини в аграрному секторі України. Том 3 / [М.В. Зубець, В.А. Вергунов, В.І. Власов та ін.]. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 358 с.

9. Пилипенко О.І. Глобалізація та бухгалтерський облік: прояв через транснаціональні корпорації / О.І. Пилипенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3(9). Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2007. - 264 с. - С.157-165.

10. The Global Competitiveness Report 2011-2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf.

11. The world's top 100 non-financial TNCs, ranked by foreign assets, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unctad.org/templates/page.asp?intItemID=2443&lang=1>.

12. Петрик О.А. Вплив процесу глобалізації на розвиток аудиту / О.А. Петрик // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика: матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. (19-21 червня 2009 р.); від. ред. З.В. Герасимчук. –

Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. - 260 с. - С.67-69.

13. Нападівська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки / Л.В. Нападівська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (21-22 листопад 2007 р.). – Тернопіль, 2007. – 523 с. - С.56-59.

14. Войналович О.П. Зміст організації бухгалтерського обліку в контексті глобалізації економіки / О.П. Войналович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(5); відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 212 с. - С.172-188.

15. Пиц М.І. Транскордонне співробітництво як чинник прискорення адаптації системи обліку України до нових умов глобалізації економіки / М.І. Пиц // Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: матеріали I Всеукр. наук. – практ. конф. молодих науковців (18 грудня 2009 р.); відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. - 428 с. - С.304-308.

16. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

17. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://imanbooks.com/book_328_page_1.

19. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

20. Use of IFRSs by Jurisdiction [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/country/useias.htm#totals>.

21. Бортнікова О.О. Екологічний облік аграрного виробництва в контексті глобалізації економіки / О.О. Бортнікова // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору: зб. тез та виступів VII міжнар. наук.-практ. конф. (25 листопада 2011 р.); відп. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: Юр-Агро-Веста, 2011. – 438 с. - С. 168-172.

22. Blair M.M., Wallman S.M.H. Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://books.google.com.ua/books?id=jpbFnUPi7L8C&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false>.

23. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев; пер. с англ. Л.М. Лопатникова. – М.: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.

24. Суховерхов О.В. Вплив глобалізаційних процесів на стан фінансової звітності в Україні / О.В. Суховерхов // Збірник наукових праць наук.-практ.

конф. магістрів та студентів. «Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи» (18-19 червня 2009 р.). – Мелітополь, 2009. – № 9. – 320 с. - С.214-216.

25. Миллер П. Качественная финансовая отчетность / П. Миллер // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 22. – С. 4.

26. Дипиаза, С.А. (младший), Эклз, Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипиаза (младший), Р. Дж. Эклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

27. Improving Business Reporting-A Customer Focus [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/downloadabledocuments/jenkins%20committe%20report.pdf>.

28. The 21st Century Annual Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.icaew.com/~media/Files/technical/Research-and-academics/publications-and-projects/financial-reporting-publications/the-21st-century-annual-report>.

29. Inside out: Reporting on Shareholders Value [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Research-and-academics/publications-and-projects/financial-reporting-publications/inside-out-reporting-on-shareholder-value.ashx>.

30. A Comprehensive Business Reporting Model: Financial Reporting for Investors [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/qb/2006_q1/a_q1_06_sonstiges_cfa_a_comprehensive_business_reporting_model.pdf.

31. The Hermes Principles: What Shareholders Expect of Public Companies – and What Companies Should Expect of Their Investors [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.acgasia.org/public/files/\(2008\)%20Hermes_Principles.pdf](http://www.acgasia.org/public/files/(2008)%20Hermes_Principles.pdf).

32. Reporting Guidelines [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.globalreporting.org/reporting/latest-guidelines/g3-1-guidelines/Pages/default.aspx>.

33. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

34. Ляшенко О.М. Міжнародне науково-технічне співробітництво в умовах глобалізації: сучасні тенденції та напрями перспективних досліджень / О.М. Ляшенко, Т.І. Слободян // Інноваційна економіка: всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 3(17). – С.16-19.

35. Бахмат М.І. Освітня діяльність вищої школи та її роль в процесах глобалізації економіки / М.І. Бахмат // Збірник наукових праць: Випуск 17, Том 2 / ред.: М.І. Бахмат, В.І. Овчарук. – Кам'янець-Подільський: Подільський державний аграрно-технічний університет, 2009. - 744 с. - С.3-4.