

**Вікторія Вікторівна РЕЗНІКОВА,**

доктор юридичних наук, доцент,  
професор кафедри господарського права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка,  
вул. Володимирська, 60, м. Київ, 01601,  
reznikova\_vv@mail.ru,

**Оксана Степанівна ОРЛОВА,**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри господарського права  
Ужгородського національного університету,  
вул. Рожева, 16, м. Ужгород, Закарпатська обл., 88000,  
oksana2320@mail.ru

УДК 346.5

## НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

*Досліджуються напрями 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 важливу тенденцію розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності — 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 міжнародних стандартів. Гармонізація є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, який розпочався з метою удосконалення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС.*

**Ключові слова:** гармонізація бухгалтерського обліку; гармонізація фінансової звітності; гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності; напрями гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання.

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, рупійними силами котрої є міжнародна торгівля, створення



спільних підприємств, транснаціональних корпорацій, об'єднання фондів 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 ін. За цих умов головним постає питання як правового, так і інформаційного забезпечення (останнє значною мірою ґрунтується на обліковій інформації) відповідних глобалізаційних процесів. В. І. Єфімов зазначає: “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].

Проблеми гармонізації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів в Україні полягають передусім у тому, що система обліку значною мірою підпорядкована податковому законодавству і не забезпечує користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх) необхідною інформацією для прийняття ефективних господарських/управлінських рішень.

Окремим питанням реформування бухгалтерського обліку, його уніфікації, гармонізації та стандартизації, їх значенню для розвитку бухгалтерського обліку в Україні присвячені праці таких вітчизняних вчених, як: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко, В. М. Пархоменко, В. Г. Швець, Л. П. Нищенко, В. М. Жук, О. П. Петрук, Л. Г. Ловінська, Н. О. Лоханова та ін. У той же час вказані 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 та 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 вони мають співвідноситися з національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО) для різних груп господарюючих суб'єктів, яким чином мають вирішуватися проблеми функціонування облікової системи на підставі національних та міжнародних стандартів в умовах фактичної потреби вимушеного забезпечення нею потреб оподаткування, залишаються невирішеними та потребують подальших досліджень. Господарсько-правові дослідження з відповідної проблематики наразі відсутні взагалі.

Метою дослідження в цьому аспекті є визначення основних напрямів гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні, окреслення кола найбільш нагальних проблем, а також перспектив адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань регулювання бухгалтерського обліку й фінансової звітності суб'єктів господарювання.

На сьогодні представляється можливим виділити такі *напрями гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності*:

**1. Гармонізація з МСБО та МСФЗ.** МСБО — система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Водночас, як зазначає Н. С. Адамчук, МСБО — це не тільки методи й підходи до обліку і звітності, але й деякою мірою відбиток ідеології, демократичності суспільства, звітності його інституцій адаптувати норми цивілізованих відносин [2].

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 [3, с. 41]. Л. Шнейдман



характеризує МСФЗ як достатньо складну систему вимог, принципів, частково правил і процедур підготовки корисної для широкого кола зацікавлених осіб інформації [4, с. 7].

Розробляє та затверджує МСБО Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який створили 29 червня 1973 р. професійні бухгалтерські організації економічно розвинутих країн. Членами КМСБО є більше 120 організацій з понад 80 країн світу. Метою діяльності КМСБО є формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких необхідно дотримуватись при поданні фінансових звітів, сприяння їх прийняттю та дотриманню в усьому світі, поліпшення та погодження регулюючих 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 регулюючими органами, які дозволяють іноземним та вітчизняним компаніям подавати фінансові звіти відповідно до МСБО;
- г) міжнародними організаціями, такими як Європейська комісія, яка оголосила в 1995 р., 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 з тим розширені, оскільки інтерпретація стандартів має бути однаковою в різних країнах світу. Як свідчить міжнародна практика, МСБО використовуються переважно у 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 оцінки 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.

Основними перевагами МСФЗ є 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 виступає основою прийняття стратегічних рішень;
- в) показники фінансової звітності підприємств за міжнародними стандартами характеризуються співставністю, що обумовлює 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;

г) фінансова звітність, складена відповідно до вимог МСФЗ, є доступною для широкого кола споживачів (не тільки для органів господарського нагляду (контролю), статистики тощо) [5; 6].

Саме тому, як наголошує С. Ф. Голов, мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними сьогодні є однією з



найважливіших (стандарти визначають, головним чином, методи оцінювання і підходи до подання інформації у фінансовій звітності) [7, с. 12].

Н. І. Колінко 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 та кредиторів, забезпечити прозорість та зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку, зменшити витрати на розроблення власних стандартів [8, с. 219].

Натомість, допоки 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, які 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 у відповідності з вимогами вітчизняного законодавства в більшості випадків не надає повного обсягу ґрунтовної інформації за ключовими фінансовими та нефінансовими показниками діяльності підприємств (обумовлює зниження якості аналізу майнового стану підприємства, 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);

— непередбачливість, неузгодженість, суперечливість правового регулювання фінансової звітності в Україні (обумовлює складність розуміння та порядку застосування нормативних приписів під час складання фінансової звітності);

— основний орієнтир вітчизняної фінансової звітності спрямовано на надання інформації для контролюючих, податкових та статистичних органів (тоді як, згідно з МСФЗ, звітність орієнтована, направлена на допомогу аналітику, а її користувачами виступають інвестори, кредитори, менеджери) [9, с. 253–256].

В. В. Муравський поряд із 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 [10, 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 розуміли б, як на практиці господарювання при складанні звітності впроваджувати МСФЗ, — відсутність методичних рекомендацій щодо практичного використання стандартів ускладнює процес адаптації;

3) узгодженість складання фінансової звітності з правилами ведення податкового обліку згідно з ПК України [11].

Перехід на міжнародну фінансову звітність, як зазначає С. Кулик, має допомогти вирішити проблему двоякого трактування норм податківцями та підприємцями, чому сприятимуть загальновизнані стандарти. Але поряд з тим, хоч ПК України 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 [12];

4) автоматизація — необхідність придбання програмних продуктів, допоміжних баз даних, зміни бухгалтерських політик та технік обліку, що відповідають вимогам МСФЗ;

5) різниця в підходах до визнання, класифікації та оцінки фінансових активів і фінансових зобов'язань (зміни у підходах до визнання, класифікації та оцінки 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 загальною метою фінансової 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 здатності дотримуватися цих вимог;
- з) невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та здатності правозастосування щодо них на національному рівні [13].

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, розробці планів тощо. Як зазначає О. М. Дідловський, 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) [14, с. 143–145]. К. В. Ілляшенко разом з 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 здачі звітів за національними стандартами. Такий підхід рекомендується, як зазначає автор, за великого обсягу робіт із трансформації звітності чи в умовах скорочення строків надання інформації, оголошених контролюючими органами [15, с. 46–48].

Побутують у літературі й інші думки щодо можливих шляхів переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти. Так, А. П. Богопольський говорить про три способи підготовки фінансової звітності за МСФЗ:

- 1) трансформація поза облікової системою (зовнішня модель трансформації);
- 2) трансформація всередині облікової системи (внутрішня модель трансформації);
- 3) паралельне ведення обліку [16, с. 83].

Т. Г. Касьяненко описує два варіанти трансформації бухгалтерської звітності у фінансову звітність, 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 й об'єктивно відображає економічну реальність [17, с. 125]. Втім, 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 Директивами ЄС.** Річ у 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 оцінки, подання та розкриття інформації в річних фінансових звітах господарюючих суб'єктів та консолідованих фінансових звітах [18; 19].

На сьогодні бухгалтерський облік та фінансова звітність ЄС регламентується такими найважливішими директивами, як:

- IV Директива “Форма та зміст річного фінансового звіту компаній” (1978 р.) [20];
- VII Директива “Вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності та методи підготовки” (1983 р.) [21] та ін.

Зазначені директиви ЄС встановлюють мінімальні вимоги до подання, оцінки 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 IV 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. № 5<sup>1</sup>.

Разом з тим згідно з IV 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 IV Директивою.

<sup>1</sup> 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 IV Директивою ЄС вона взагалі як така не розглядається.



Законодавствами Бельгії, Данії, Греції, Ірландії, Португалії, Іспанії, Швеції та Великобританії вимагається складання і подання в складі річної звітності інших звітів, які не включено до сфери IV Директиви ЄС<sup>2</sup>.

Головною вимогою до фінансової звітності є те, що вона має надавати правдивий та справедливий погляд на фінансове становище суб'єкта господарювання, фінансові результати його діяльності. І лише у виняткових випадках, якщо застосування IV Директиви не забезпечує цієї вимоги, дозволяється відступ від положень Директиви з метою досягнення правдивого та справедливого погляду. Такий відступ має бути розкрито у примітках до звітів разом із поясненням обставин, що його спричинили, та його впливу на фінансове становище і фінансові результати господарюючого суб'єкта.

Законодавства держав-членів вимагають застосування єдиних принципів оцінювання статей фінансових звітів: припущення безперервності діяльності, послідовність застосування методів оцінювання, оцінювання на основі розсудливості, відображення у звітності доходів і витрат звітного періоду незалежно від дати надходження або витрати коштів, пов'язаних з 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 з тим законодавствами Бельгії, Ірландії, Швеції, Великобританії, 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” [22], з формою балансу, передбаченою ст. 9 IV Директиви Ради ЄС, свідчить про наявність лише незначних відмінностей, зумовлених різним ступенем деталізації окремих розділів та статей активів, а також окремими розбіжностями у класифікації зобов'язань. Проте суттєвих розбіжностей щодо оцінювання статей балансу немає. Згідно з IV Директивою статті балансу слід оцінювати виходячи з вартості їх придбання або собівартості виробництва. Крім того, держави-члени можуть дозволяти або вимагати застосовувати інші методи 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 та резерви;
- в) переоцінювання основних активів;
- г) оцінювання фінансових інструментів (у тому числі деривативів) за справедливою вартістю.

Форма звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (ф. № 2), встановлена НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, в цілому також на сьогодні узгоджується з формою звіту про прибутки та збитки, передбаченою ст. 25 IV 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 та податковою звітністю. В усіх країнах світу податкова система впливає на організацію національної системи бухгалтерського обліку, але по-різному в різних країнах світу. Втім, найбільшого впливу податкової системи зазнав за останнє десятиріччя бухгалтерський облік України, де виокремився так званий податковий облік.

Н. О. Лоханова називає цю проблему головним “камнем 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

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



широке розповсюдження не лише в тих компаніях, які є публічними, повинен 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 щодо ведення обліку спрямовують саме на формування тих даних, які забезпечують їм спокійне функціонування і дозволяють уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих органів [23, с. 134]. На вітчизняних підприємствах продовжує існувати ситуація підпорядкованості бухгалтерського обліку рішенням, насамперед, фіскальних завдань<sup>3</sup>. Низка вимог ПК України прямо суперечить як вимогам окремих МСФЗ, так і загалом Концептуальних основ фінансової звітності<sup>4</sup>.

Незрозумілою є логіка внесення змін до нормативних актів із питань регулювання обліку, коли національні П(С)БО коригуються відповідно до податкових вимог. Звідси висновки:

- а) проблема паралельного формування облікової інформації з різною метою не вирішується;
- б) чіткість і послідовність у стратегії розвитку бухгалтерського обліку в Україні не простежується;
- в) системність у внесення змін у нормативні акти з питань ведення обліку і звітності є відсутньою [23, с. 135].

Л. Яструбецька виділяє:

- 1) гармонізацію системи бухгалтерського та податкового обліку;
- 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 та документальне оформлення податкових відносин у цілому повинні базуватись на основах класичного бухгалтерського обліку, а не навпаки. Це передбачає також формування єдиного понятійного апарату для цих двох систем, що дозволить ліквідувати протиріччя, які виникають між бухгалтерським обліком і оподаткуванням. Другий — у тому, що норми податкового законодавства повинні знаходити відображення у правилах податкового обліку, і навпаки [25, с. 514].

Л. Ловінська у зв'язку з цим також зазначає: “Відсутність чіткої, суворо регламентованої системи обчислення податкового прибутку — одна з умов тінізації економіки” [26, 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 та тимчасових), які регламентуються П(СБО) 17 “Податок на прибуток” [27].

<sup>3</sup> Автор переконана, що реальна оцінка діючого 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 ПК України доцільно передбачити лише перелік обмежуючих норм, а не конкретних обов'язкових методик розрахунку. Такий підхід є:

(а) значно простішим, ніж діючий;

(б) незважаючи на те, яку методику обліку обере підприємство, для нього не буде проблемою визначити прибуток з метою оподаткування за даними саме бухгалтерського обліку на підставі коригування бухгалтерського прибутку на відповідні суми податкових різниць.

<sup>4</sup> Концептуальна основа фінансової звітності допомагає Раді з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в розробці майбутніх і перегляді існуючих МСБО та МСФЗ. Але Концептуальна основа не є МСБО. Дуже рідко, але можливі суперечності між Концептуальною основою та МСБО. У таких випадках МСБО є домінуючими і переважають над вимогами Концептуальної основи, яка охоплює мету фінансових звітів, їх склад та основні елементи; основоположні припущення та якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах; визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти; концепції капіталу та збереження капіталу [24].





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*, котрі не змінюються протягом тривалого часу. Вони пов'язані з розрахунком податку на прибуток, що сплачуються в бюджет, і переважно залежатимуть від правил формування оподаткованого прибутку, встановлених ПК України. Відповідно якщо ці правила зміняться, постійні різниці можуть стати тимчасовими, чи навпаки, а деякі можуть просто зникнути. Другу групу становлять *тимчасові різниці* — 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 всього 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 розподіляти по періодах. 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 податкового зобов'язання, а також складання фінансової звітності [28]. 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" [29]. У той же час М. Я. Яструбський звертає увагу на той факт, що окремі терміни в МСФЗ 12 та П(С)БО 17 різняться за значенням, а саме: поняття облікового прибутку (збитку) в 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 в



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 податкового 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 [30, 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” [31]. І вже за наслідками 2013 року, у зв'язку зі змінами, внесеними до цього документа, підприємства зобов'язані подавати до державних органів статистики фінансову звітність з примітками, в яких розшифровуються податкові різниці<sup>5</sup>. А з 01.01.2014 р. почала подаватись фінансова звітність з податковими різницями (тобто за I квартал 2014 р.) і до органів Державної фіскальної служби України (п. 1 підр. 4 р. XX ПК України).

Має вагоме значення, щоправда, один нюанс: з 01.01.2014 р. у складі фінансової звітності платник уже має право зазначати (незобов'язаний) тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України). В абз. 3 п. 46.2 ст. 46 ПК України слово “зазначає” замінено словами “має право зазначати”<sup>6</sup>.

Таким чином, Законом України 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 в норму пп. 46.2 ПК України, 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 із урахуванням податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2014 року (п. 1 підрозділу 4 р. XX ПК України). Тож законодавцю у перспективі належить визначитися щодо 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 ПК України щодо реформування розділу III “Податок на прибуток підприємств”, якими впроваджувалося б 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 затрати 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 облік — бухгалтерський;

<sup>5</sup> Форму подання цієї інформації наведено у додатку до ПБО “Податкові різниці”

<sup>6</sup> Це встановлено Законом України від 24 жовтня 2013 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень” [32] (опубліковано у газеті “Голос України” від 12 листопада 2013 р.).



б) на формування податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

На думку Р. М. Моторина та Т. М. Моториної, вже 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 [33].

У літературі окремі автори виділяють й інші напрями гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Так, В. Ю. Світлична, С. М. 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 з 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 із урахуванням специфіки, обсягів їх діяльності та операцій на ринках капіталів;

5) інституціональна перебудова системи регулювання даних бухгалтерського обліку та звітності (у т.ч. 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 національних П(С)БО у зв'язку з прийняттям нових та внесення змін до чинних міжнародних стандартів;

9) забезпечення ведення бухгалтерського обліку на єдиних методологічних засадах усіма підприємствами [34].

Гармонізація, таким чином, є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, який розпочався з метою удосконалення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС відповідно до Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схваленої Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. [35]; а також Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. [36].

### Висновки

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки можна виділити важливу тенденцію розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності — *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.



Можна виділити такі напрями 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 удосконалення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС.

Як показує світова практика, реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання в державах з перехідною та/або кризовою економікою має охоплювати три важливі сфери:

- а) перегляд відповідних нормативно-правових актів (прийняття нових та/або вдосконалення існуючих, заповнення прогалів, усунення колізій тощо);
- б) створення і розвиток професійних організацій бухгалтерів та аудиторів;
- в) удосконалення системи їхньої професійної освіти.

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 у 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 дозволяла б 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 [Текст] / В. І. Єфімов // *Фінанси, облік і аудит*. — 2011. — № 18. — С. 278–284.
2. Адамчук, Н. Адаптація фінансової звітності українських підприємств до міжнародних стандартів / А. Адамчук // *Студентський науковий вісник*. — 2010. — Вип. 1 (2). Том 1. Економічні науки. — С. 3–8 [Електронний ресурс] Миколаївський національний аграрний університет. — URL : <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>.
3. Щирба, Т. М. Стандартизація бухгалтерського обліку [Текст] / Т. М. Щирба, Л. Я. Тринька // *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія "Економіка"*. — 2001. — № 7. — С. 40–44.
4. Шнейдман, Л. З. Как пользоваться МСБО [Текст] / Л. З. Шнейдман. — М. : Бух. учет, 2003. — 95 с.
5. Олійник, О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] / О. Олійник. — Чернівці : Українська консалтингова мережа, 2007. — 56 с.
6. Поступайло, М. А. Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх майбутнє в Україні / М. А. Поступайло, Н. В. Гордополова [Електронний ресурс] WEB-ресурс научно-практичних конференцій. — URL : [http://www.confcontact.com/2007may/1\\_postup.php](http://www.confcontact.com/2007may/1_postup.php).
7. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монограф. / С. Ф. Голов. — К. : ЦУЛ, 2007. — 522 с.
8. Колінько, Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам [Текст] / Н. І. Колінько, Т. Є. Єзерська // *Науковий вісник НЛТУ України*. — 2012. — Вип. 22.4. — С. 215–220.
9. Штулер, Г. Г. Перспективні напрямки узгодження фінансової звітності в Україні з міжнародними стандартами [Текст] / Г. Г. Штулер // *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка*. — 2010. — Вип. 29, Ч. 2. — С. 253–256.



10. *Муравський, В. В.* Організаційні аспекти формування і подання фінансової звітності під впливом інформаційної технології гіпертексту [Текст] / В. В. Муравський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — 2009. — № 1. — С. 190–193.
11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
12. *Кулик, С.* МСФЗ з 2012 року: до чого слід підготуватись бізнесу? / С. Кулик [Електронний ресурс] Deloitte. — URL : [http://www.deloitte.com/view/uk\\_ua/ua/a6545b6a73bd0310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/uk_ua/ua/a6545b6a73bd0310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm).
13. *Мерцаніс, Х.* Деякі питання щодо першого застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО)/ Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) / Харілаос Мерцаніс // Матеріали Міжнародного семінару “Застосування МСФЗ в Європі”, що відбувся 16 грудня 2011 року в м. Києві [Електронний ресурс] Міністерство фінансів України. — URL : <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/ApplicationIFRS/Pages/PracticalMaterialsOverviewsStudies.aspx>.
14. *Діділовський, О. М.* Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Текст] / О. М. Діділовський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2011. — № 1. — С. 142–146.
15. *Ілляшенко, К. В.* Особливості складання банківської звітності в умовах трансформації економіки [Текст] / К. В. Ілляшенко // Економічні науки. — Вип. 7 (25). — Ч. 4. — 2010. — С. 45–50.
16. *Богопольский, А. Б.* Практика трансформации отчетности в формат МСФО [Текст] / А. Б. Богопольский // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2009. — № 4. — С. 83–92.
17. *Касьяненко, Т. Г.* Преобразование финансовой отчетности предприятия для целей оценки бизнеса [Текст] / Т. Г. Касьяненко. — СПб. : СПбГУЭФ, 2011. — 167 с.
18. *Блейк, Д.* Европейский бухгалтерский учет [Текст] / Д. Блейк, О. Амаат. — М. : Филинъ, 1997. — 400 с.
19. *Величко, О.* Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України [Текст] / О. Величко, С. Голов, С. Зубілевич, В. Костюченко, В. Легка ; [ред.: С. Голов]. — К. : Арт-медіа, 2005. — 584 с.
20. Форма та зміст річного фінансового звіту компаній: четверта Директива № 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, Міжнародний документ від 25.07.1978 р. № 78/660/ЄЕС [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_908](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_908).
21. Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (83/349/EEC) (OJ L 193, 18.7.1983, p. 1) [Electronic resource] EUR-Lex. — URL : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20090716:EN:PDF>.
22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
23. *Лоханова, Н. О.* Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реальності, проблеми перспективи [Текст] / Н. О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. — 2012. — Вип. 2. — С. 132–137.
24. Концептуальна основа фінансової звітності [IASB; 01.09.2010] [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009/ed20120101](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101).
25. *Яструбецька, Л.* Проблеми та перспективи удосконалення системи податкового обліку в Україні [Текст] / Л. Яструбецька // Формування ринкової економіки в Україні. — 2009. — Вип. 19. — С. 511–516.
26. *Ловінська, Л. Г.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні [Текст] / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. — К. : НДФІ, 2006. — 240 с.
27. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” : наказ Міністерства фінансів України від 20.01.2001 р. № 353 [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.



28. Жертвам П(С)БО 17 присвячується [Електронний ресурс] Адвокат та адвокатура. — URL : <http://advocatesanswers.in.ua/index.php/2012-03-11-14-51-21/594-17>.
29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” [IASB; 01.01.2012] [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_012](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_012).
30. Яструбський, М. Я. Бухгалтерський і податковий облік: синтез та протиріччя [Текст] / М. Я. Яструбський // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. — 2009. — № 647. — С. 553–557.
31. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” : наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
32. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України від 24.10.2013 р. № 657–VII [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/657-18>.
33. Моторин, Р. М. Напрями гармонізації статистичного і бухгалтерського обліку з метою покращення інформаційного забезпечення управлінських рішень / Р. М. Моторин, Т. М. Моторина [Електронний ресурс] Економічний факультет Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — URL : [http://www.econom.univ.kiev.ua/articles/StatDemo/motoryna/areas\\_of\\_harmonization\\_of\\_statistical\\_and\\_accounting\\_in\\_order\\_to\\_improve\\_information\\_management\\_solutions.pdf](http://www.econom.univ.kiev.ua/articles/StatDemo/motoryna/areas_of_harmonization_of_statistical_and_accounting_in_order_to_improve_information_management_solutions.pdf).
34. Світлична, В. Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В. Ю. Світлична, С. М. Малик // Комунальне господарство міст. — 2011. — № 100. — Серія: Економічні науки. — С. 252–262 [Електронний ресурс] Комунальне господарство міст. — URL : <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/58/58>.
35. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : схв. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911–р [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p>.
36. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-p>.

Надійшла до редакції 04.08.2014



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

*Исследуются направления 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 важную тенденцию развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности — 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.

**Rieznikova, V. V.; Orlova, O. S. Directions Harmonization of Accounting and Financial Reporting Entities in Ukraine**

*The article is devoted 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.*

**Keywords:** harmonization of accounting; harmonization of financial reporting; harmonization of accounting and financial reporting; areas of harmonization of accounting and financial reporting entities.

