

## ГАРМОНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ: ПОНЯТТЯ ТА ФОРМИ

### HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING OF BUSINESS ENTITIES IN UKRAINE: CONCEPT AND FORMS

**Резнікова В.В.,**

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

**Орлова О.С.,**

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

Статтю присвячено актуальним на сьогодні в Україні питанням гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання. Проаналізовано існуючі серед науковців погляди та підходи щодо визначення поняття та форм гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Відмежовано поняття «гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності» від «гармонізація бухгалтерського законодавства, законодавства про фінансову звітність». Визначено існуючі у світовій практиці господарювання моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог по відношенню до виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках: англосаксонська (англо-американська), континентальна, південноамериканська та інтернаціональна (глобальна) моделі. Встановлено, що вітчизняна модель обліку здебільшого тяжіє до континентальної, хоч подекуди має місце й використання англо-американського підходу щодо ролі та значення бухгалтерського обліку для сфери господарювання (на рівні, як правило, суб'єкта господарювання). Обґрунтовано висновок, за яким держава в перспективі має всі необхідні передумови аби використувати бухгалтерський облік як засіб регулювання економікою. Втім, для цього необхідно забезпечити виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам, що, в свою чергу, забезпечить порівнянність інформації, яка міститься у фінансовій звітності.

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

Статья посвящена актуальным на сегодня в Украине вопросам гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектов хозяйствования. Проанализированы существующие среди ученых взгляды и подходы к определению понятия, а также формы гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Отделено понятие «гармонизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности» от «гармонизация бухгалтерского законодательства, законодательства о финансовой отчетности». Определены существующие в мировой практике хозяйствования модели учета, которые различаются по степени государственного регулирования, строгости нормативных требований по отношению к выполнению учетных процедур, порядка отражения хозяйственных операций на учетных счетах: англосаксонская (англо-американская), континентальная, южноамериканская и интернациональная (глобальная) модели. Установлено, что отечественная модель учета преимущественно тяготеет к континентальной, хоть иногда и имеет место использование англо-американского подхода к роли и значению бухгалтерского учета для сферы хозяйствования (на уровне, как правило, субъекта хозяйствования). Обоснован вывод, согласно которому государство в перспективе имеет все необходимые предпосылки, чтобы использовать бухгалтерский учет как средство регулирования экономики. Впрочем, для этого необходимо обеспечить выполнение основного назначения бухгалтерского учета – предоставление достоверной информации пользователям, что, в свою очередь, обеспечит сопоставимость информации, содержащейся в финансовой отчетности.

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

The article focuses on topical today in Ukraine harmonization of accounting and financial reporting entities. The existing among scientists views and approaches to the definition and forms of harmonization of accounting and financial reporting. Delineated the concept of "harmonization of accounting and financial reporting" from "accounting harmonization legislation, legislation on the financial statements". Existing in the world of management accounting model, which differ in the degree of state regulation stringency of regulatory requirements with respect to their accounting procedures, display order of business transactions on the account: Anglo-Saxon (Anglo-American), Continental, South American and international (global) model. It was established that the domestic model accounting for the most part tends to continental, though sometimes there is also the use of the Anglo-American approach to the role and importance of accounting for the sphere of management (at typically the entity). Reasoned opinion on which state in the future has all prerequisites to use accounting as a means of regulating the economy. However, it is necessary to ensure compliance with the basic purpose of accounting – to provide reliable information to users, which in turn, will ensure the comparability of the information contained in the financial statements.

**Key words:** harmonization of accounting and financial reporting, forms of harmonization of accounting and financial reporting, standardization of accounting and financial reporting entities, harmonization of accounting regulations.

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

Окремим питанням реформування бухгалтерського обліку, його уніфікації, гармонізації та стандартизації, їх значення 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 не достатня увага. Недослідженим залишається співвідношення понять «гармонізація господарського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності», «гармонізація бухгалтерського законодавства» та «гармонізація бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання». Господарсько-правові дослідження з відповідної проблематики наразі відсутні взагалі.

**Метою** публікації в цьому аспекті є висвітлення актуальних на сьогодні в Україні проблем гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання, аналіз існуючих доктринальних підходів щодо визначення поняття та форм гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Як зазначає В.І. Єфімов, інформація стає мовою бізнесу..., і тут виникають проблеми співставності, узгодження, координації, інформаційного порозу-

міння. На цій основі формуються і поглиблюються стандарти: Стандарти міжнародного права; МСБО та МСФЗ; Міжнародні стандарти аудиту; Міжнародні стандарти оцінки; Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів тощо [1, с. 279]. За визначенням Н.В. Семенишеної, для обліку *глобалізація* – це об'єднання, уніфікація міжнародних бухгалтерських стандартів, ліквідація тих суперечностей, що існують на даний момент між національними стандартами та міжнародними [2]. Г.Г. Кірейцев із цього приводу зазначає також [3, с. 27], що правильне розуміння причин виникнення та ролі глобалізації в процесах суспільного економічного відтворення важливо тому, що воно сприятиме обґрунтуванню підходу щодо вибору концепції та розробки моделей розвитку економіки, раціональній побудові механізмів реалізації положень таких концепцій, включаючи ринкові механізми управління на всіх ієрархічних рівнях, а також оновленню на цій основі національних систем бухгалтерського обліку<sup>1</sup>.

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

1) *англосаксонська (англо-американська) модель*, основні принципи якої було розроблено у Великобританії та США, її основна ідея котрої, це – орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів господарюючих суб'єктів. Річ у тім, що промислові революції в США та Великобританії призвели до того, що власники компаній, тих чи інших суб'єктів господарювання, їх майна (інвестори) відійшли від оперативного управління, передавши його професійним управлінцям. За таких обставин фінансова облікова інформація стає важливим джерелом відомостей про майновий, у тому числі фінансовий стан суб'єкта господарювання. Згодом з'явилася практика подання інвесторам (акціонерам) управлінським персоналом фінансових звітів для контролю за ефективністю використання ресурсів, чим і було зумовлено націленість фінансової звітності на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів. Така орієнтація фінансового обліку в США і Великобританії є властивою йому вже протягом багатьох років. У цих країнах було створено ринки і біржі цінних паперів, більшість суб'єктів господарювання знаходила додаткові джерела фінансових ресурсів. Результат – фінансові звіти господарюючих суб'єктів значно відрізняються за аналітичністю, а визначення рентабельності господарської діяльності як однієї з характеристик ефективної роботи управлінського персоналу є метою фінансового об-

<sup>1</sup> Варто зауважити, що поняття «національна система бухгалтерського обліку» відсутнє в законодавстві України. Воно використовується в науковій літературі з метою висвітлення особливостей бухгалтерського обліку в частині його методології, методики та організації в різних країнах. Більше того, поряд із цим поняттям використовується ще одне – «міжнародна система обліку». Мета введення цього поняття пов'язана саме з процесами стандартизації обліку, що направлені на виокремлення в різних системах обліку спільних рис, пошук єдиних концептуальних основ складання фінансової звітності. Національна система бухгалтерського обліку має організаційний характер та направлена саме на регулювання бухгалтерського обліку, яке полягає зокрема в створенні та впровадженні його методологічного та методичного забезпечення. Таким чином національна система бухгалтерського обліку охоплює не лише методологічне, методичне та організаційне забезпечення обліку, але й правові основи його регулювання.

ліку. Для цієї моделі обліку характерні: стабільна політична система; розвиненість економіки; всі правила (стандарти) розробляються й приймаються професійними організаціями; високий професійний рівень облікових ринків, користувачів, сертифікації професійних кадрів; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб інвесторів та кредиторів. Разом з тим, у зазначеній моделі обліку немає уніфікованих плану рахунків, облікових реєстрів, форм звітності, що може бути й позитивною стороною цієї моделі. Вона широко застосовується в Австралії, Ізраїлі, Ірландії, Іспанії, Індії, Канаді, на Кіпрі, у Мексиці, Нідерландах та ін.;

2) *континентальна модель* (цієї моделі дотримуються у більшості країн Європи і в Японії), що передбачає тісний зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній. Бухгалтерський облік регламентується законодавчо, характеризується значним консерватизмом. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є пріоритетним завданням обліку. Навпаки, облікова політика спрямована насамперед на задоволення вимог уряду, зокрема щодо оподаткування згідно з національним макроекономічним планом. Крім того, уряди цих країн вимагають публікувати деяку інформацію про суб'єктів господарювання, тому останні змушені готувати фінансову звітність, проте в менш деталізованому вигляді, ніж це потрібно для захисту інтересів кредиторів. Отже, континентальна модель використовується переважно в країнах зі стабільною політичною системою, розвинутою економікою і має такі особливості: фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб банків, облікові реєстри регламентуються законодавчо, облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників макроекономічного рівня. У групі країн континентальної моделі входять: Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія та ін. До цієї моделі тяжіє і вітчизняний облік;

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

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

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

До речі, О. М. Петрук вбачає головну проблему національної системи бухгалтерського обліку саме в тому, що за загальної орієнтації нашої країни на ЄС, де облік є ефективним інструментом впливу на економіку, під час реформування бухгалтерського обліку почали використовувати англо-американський підхід до його ролі в економіці, тим самим звужуючи його застосування до рівня окремих суб'єктів господарювання. Натомість, переконаний автор, держава повинна використовувати бухгалтерський облік як елемент регулювання. Бухгалтерський облік має всі передумови, щоб держава використовувала його як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою<sup>2</sup> [5, с. 11-12]. Втім, для цього необхідно забезпечити виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам, що, в свою чергу, забезпечить порівнянність інформації, яка міститься у фінансовій звітності. Цього можливо досягти шляхом чіткої та недвозначної правової регламентації методів і окремих процедур бухгалтерського обліку. Принципи ж обліку повинні діяти у випадках відсутності прямих нормативно-правових приписів.

На сьогодні маємо всі підстави стверджувати, що необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною. Для України питання гармонізації (і не лише бухгалтерського обліку) є особливо актуальними з огляду на вступ України до СОТ<sup>3</sup> та на наявність Угоди про асоціацію з ЄС. Політичну частину угоди було підписано 21.03.2014 р, а економічну – 27.06.2014 р. Вона передбачає глибоку економічну інтеграцію України з ЄС, а також створення глибокої та всеосяжної зони вільної торгівлі<sup>4</sup>. Значення Угоди про асоціацію важко переоцінити, оскільки вона охоплює такі аспекти співробітництва як: 1) зближення між Україною та ЄС на основі спільних цінностей, а також посилену участь України в програмах ЄС; 2) транскордонне співробітництво в галузі зовнішньої політики та по-

<sup>2</sup> Для реалізації регулятивної функції держава має певні методи, серед яких є адміністративні та економічні. До них не включений, як зазначає автор, бухгалтерський облік, оскільки за своєю природою він є інформаційною системою, яка може використовуватися як при адміністративному, так і економічному регулюванні.

<sup>3</sup> Нагадаємо, що 5 лютого 2008 р. на засіданні Генеральної Ради СОТ було прийнято рішення про приєднання України до Марракеської угоди про заснування СОТ, а 10 квітня 2008 р. Верховна Рада ратифікувала Протокол про вступ України до СОТ.

<sup>4</sup> Зміст її було розроблено конкретно для України і вона дає змогу перейти від партнерства і співробітництва до політичної асоціації та економічної інтеграції. Підписання Угоди про асоціацію між ЄС та Україною планувалося на 28.11.2013 р., але не відбулося. Натомість на 3-му саміті ЄС «Східне партнерство» у Вільнюсі 28.11.2013 р. ЄС парафував подібні угоди з Молдовою та Грузією [6].

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

Гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні зумовлено з-поміж іншого також необхідністю порівнянності бухгалтерської звітності різних країн. Така гармонізація, як зазначають М. Метьюс і М. Перера, дасть змогу підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн; активізувати оборот капіталу; підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку; більш оптимально розподіляти світові ресурси<sup>5</sup>. Однак автори застерігають, що гармонізація бухгалтерського обліку доцільна, якщо вона здійснюється у регіональній структурі, тобто в рамках групи країн із подібними соціально-економічними та політичними умовами. При цьому вирішення проблем щодо гармонізації бухгалтерському обліку на світовому рівні відбується завдяки: управлінню обліком всередині такої групи; створенню міжнародних бухгалтерських стандартів для регіонального рівня; ознайомленню Міжнародного комітету з бухгалтерських стандартів (IASB)<sup>6</sup> та інших регіональних груп і організацій зі специфічними проблемами регіону. Країни ЄС також прагнуть досягти подібності у взаємовідносинах між своїми членами та у побудові бухгалтерського обліку. На користь такого напрямку розвитку обліку свідчить і те, що для країн певного регіону характерною, зазвичай, є певна подібність щодо раніше існуючої системи обліку, що спрощує підготовку переходу на міжнародні стандарти [10]. В. Мосаковський також вважає, що загальні положення з уніфікації обліку в розвинених країнах доцільно розглядати щодо можливостей та необхідності застосування їх на підприємствах України. В сучасних умовах потрібно там, на думку автора, де це можливо, здійснювати гармонізацію національних стандартів із подальшою

стандартизацією та уніфікацією їх на рівні облікової політики підприємства [11, с. 31].

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

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

Доктринальні підходи натомість різняться. Так, Л.П. Нищенко, пропонуючи авторське визначення поняття *гармонізації бухгалтерського обліку*, зазначає, що воно охоплює не тільки стандарти бухгалтерського обліку, але і стандарти фінансової та податкової звітності. На думку авторки, це процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капіталу. Для розробки ж ефективних заходів гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними стандартами, авторка пропонує визначити її за такими складовими: теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів), а також практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку [13, с. 5-6, 10-14]. О.М. Петрук зауважує, що *гармонізація бухгалтерського обліку* являє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів, а стандартизація, у свою чергу, дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. На його погляд, гармонізації бухгалтерського обліку на національному рівні можна досягнути лише шляхом узгодження національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке уніфікує його методологію [14, с. 22-35, с. 389-412]. На думку В.Г. Швеця, *гармонізація обліку* передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку й статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад, країнами ЄС. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не

<sup>5</sup> Вчені стверджують, що в сучасних умовах що роботу можна виконувати за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації, розуміючи під ними наступне: гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності, введення їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми зі збереженням істотних відмінностей; стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку; уніфікація – це вилучення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій та обставин.

<sup>6</sup> У межах активного підходу до гармонізації обліку в 1973 р. було створено Міжнародний комітет з бухгалтерських стандартів (International Accounting Standards Committee – IASC). IASC – це приватна організація, заснована національними бухгалтерськими організаціями, котра встановлювала міжнародні стандарти фінансового обліку. (International Accounting Standards – IAS). У 2001 р. IASC був перетворений у фонд, а в якості органу, який встановлює стандарти, було організовано Міжнародну раду з бухгалтерських стандартів (International Accounting Standards Board – IASB) як складову IASC. З 2001 р. IASB переглядає раніше випущені стандарти (IAS) та встановлює стандарти нового покоління – Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS) [9, с. 51-52].

відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах-членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним [4, с. 457-504]. С.Ф. Голов виходить з того, що гармонізація означає певну координату між різноманітними та уніфікацією методів бухгалтерського обліку. Вона може бути поширеною (спрямованою на максимізацію уніфікованих підходів до методів обліку) та обмеженою (уніфікацією лише окремих аспектів, наприклад, форматів звітності та принципів її складання) [15, с. 7-8]. Гармонізація (як різноманітність і уніфікація) може бути досягнута шляхом видання стандартів, директив, законів. На відміну від директив, законів та інших нормативних актів, стандарти обліку можуть бути обов'язковими і рекомендаційними. Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен [16] зазначають також, що можна провести межу між гармонізацією де-юре (тобто загальними правилами, стандартами тощо) і гармонізацією де-факто (тобто загальної практики корпоративної звітності). Як зазначають О.Г. Чепець та О.М. Губарик, для належного забезпечення процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідна розробка системи заходів щодо поліпшення правових засад регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності; визначення нових методичних підходів до бухгалтерського обліку і фінансової звітності; удосконалення організаційних аспектів регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Гармонізацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вважають автори, доцільно визначати за такими складовими: теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів), а також практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку [17].

Необхідно водночас відмежувати поняття «гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності» від «гармонізація бухгалтерського законодавства, законодавства про фінансову звітність»,

оскільки ці два поняття не є тотожними за своїм змістом.

Гармонізація законодавства загалом (як і господарського та/або бухгалтерського, фінансового зокрема) визначається як приведення відповідно законодавства держав-членів та країн-не членів у відповідність із вимогами ЄС на підставі правових актів ЄС [18, с. 48].

Гармонізація відбувається у різних формах (адаптація законодавства<sup>7</sup>, уніфікація права<sup>8</sup>, імплементація<sup>9</sup>, стандартизація<sup>10</sup> та ін.). Проте, в офіційних документах дуже часто використовується термін «адаптація». Відповідно до положень Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС, затвердженої Законом України від 18.03.2004 р. [21], адаптація полягає у приведенні законів України до інших нормативно-правових актів у відповідність з «acquis communautaire». З іншого ж боку, План дій Україна – ЄС [22, с. 78-81] прямо говорить про гармонізацію законодавства. Як показує практика діяльності європейських інтеграційних об'єднань, незважаючи на застосування різних термінів як в праві ЄС, так і в угодах Співтовариства з третіми країнами, йдеться по суті про один і той самий процес приведення національного законодавства у відповідність із приписами права європейських інтеграційних організацій. На думку В. Муравйова, термін «гармонізація» найбільш адекватно характеризує мету цього процесу: узгодити національні норми таким чином, щоб в обох випадках вони створювали однакові правові умови для діяльності суб'єктів господарювання в межах спільного ринку [18, с. 48]. На це ж вказує й Н. Малишева, – гармонізація, заявлена як цільова настанова правотворчого процесу, повинна «вмикати» певні механізми отримання найбільш високого ступеня узгодженості та сумісності систем, які гармонізуються [23, с. 87-88].

У той же час йдеться й про зближення, узгодження національних, регіональних і міжнародних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності, приведення їх до певного єдиного знаменника. Міжна-

<sup>7</sup> Адаптація (лат. *adapto* – пристосовую) – процес пристосування до умов, які змінюються; у міжнародному праві адаптація є процесом приведення національного законодавства до норм і стандартів міжнародного права шляхом удосконалення національного законодавства (внесення змін і доповнень, прийняття нових нормативно-правових актів), укладання або приєднання до міжнародних договорів.

<sup>8</sup> Уніфікація права (від лат. *unus* – один і *facere* – робити) – процес приведення чинного права до єдиної системи, усунення розбіжностей і надання одноманітності правовому регулюванню подібних або близьких видів суспільних відносин. Зумовлена ускладненням суспільного життя і розвитком суспільних відносин. Стосується як правотворчості, так і правозастосування. Необхідність уніфікації в праві виникає: при утворенні нових держав, на території яких діють складові різних правових систем; формуванні єдиної правової системи союзних держав; у процесі зближення правових систем держав, які утворюють різні міжнародні об'єднання тощо. В історичній ретроспективі характерним прикладом уніфікації в праві була систематизація радянського законодавства в 1950-60 рр. на засадах галузевих Основ законодавства Союзу РСР і союзних республік. У сучасний період уніфікаційні процеси здійснюються країнами в рамках СНД, ЄС. Скандинавські країни (Данія, Ісландія, Норвегія, Швеція, Фінляндія) уніфікували морське, торговельне, договірне, вексельне, зобов'язальне законодавство; законодавство про інтелектуальну власність. Це сприяє інтеграції правового регулювання у міжнародних відносинах, зближенню національного та міжнародного права, забезпеченню гармонізації правових систем [19].

<sup>9</sup> Імплементація (англ. *implementation* – здійснення, виконання) – процес транспонування актів законодавства, включаючи створення порядку та процедур їхнього впровадження (імплементація у вузькому розумінні); цей процес також включає тлумачення, практику застосування, забезпечення дотримання та виконання норм права органами державної влади (імплементація у широкому сенсі). В міжнародному праві – це фактична реалізація міжнародних зобов'язань на національному рівні, а також один із способів включення міжнародно-правових норм у національну правову систему за умови дотримання мети і міжнародних норм [20, с. 135-136].

<sup>10</sup> Стандартизація – це діяльність, що полягає у встановленні положень для загального і багаторазового застосування щодо наявних чи можливих завдань із метою досягнення оптимального ступеня впорядкування у певній сфері, результатом якої є підвищення ступеня відповідності продукції, процесів та послуг їх функціональному призначенню, усуненню бар'єрів у торгівлі і сприяння науково-технічному співробітництву. В результаті впровадження стандартизації встановлюється стандарт. Тобто документ, що встановлює для загального та багаторазового застосування правила, загальні принципи або характеристики, які стосуються діяльності чи її результатів, із метою досягнення оптимального ступеня впорядкованості у певній галузі, розроблений у встановленому порядку на основі консенсусу (мається на увазі згода всіх зацікавлених сторін з урахуванням більшості їх вимог). В якості об'єкта стандартизації можуть виступати продукція, процеси та послуги.

родна практика визначила такі шляхи зближення та узгодження різноманітних систем обліку: уніфікація<sup>11</sup>, конвергенція<sup>12</sup>, гармонізація<sup>13</sup>, стандартизація<sup>14</sup>.

У фаховій економічній, як і правовій літературі, увага авторів прикута здебільшого до процесів гармонізації обліку. Втім, зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, все більшої популярності набуває *ідея стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності*. Як зазначає В.Г. Швець, стандартизація обліку і статистики передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Під тенденцією стандартизації обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні, а тому відпадає потреба в розробці національних стандартів [4, с. 469-524]. В.М. Рожелюк вважає, що *стандартизація бухгалтерського обліку* – це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки та відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності [24]. У бухгалтерському обліку, таким чином, стандартизація розглядається як важливий інструмент приведення системи облікової обробки інформації у відповідність до потреб і вимог користувачів цієї інформації; як процес встановлення та застосування стандартів.

Стандарт (від англ. standart – норма, зразок) у широкому сенсі слова – зразок, еталон, модель, які приймають, як вихідні для зіставлення з ними інших подібних об'єктів. Загалом же, поняття стандарту в облікову сферу ввів Ч. Гаррісон, зауважуючи, що стандартизація в обліку повинна базуватись на науковій організації праці з встановленням чітких і наукових стандартних норм облікової роботи і заміні рутинних прийомів чітко розробленими методами і точними вичерпними інструкціями з техніки виконання облікових операцій [25]. Під стандартом, як правило, розуміють офіційний державний чи норма-

тивно-правовий документ, який встановлює необхідні якісні характеристики, вимоги, яким повинен відповідати певний вид продукту чи товару [26, с. 717]; нормативно-технічний документ, який встановлює комплекс норм, правил, вимог до об'єкта стандартизації [27, с.1 144].

Що правда, погляд на стандартизацію бухгалтерського обліку з цих позицій змушує окремих фахівців спростовувати їх існування. Так, М.Г. Чумаченко стверджує, що ніяких стандартів бухгалтерського обліку в природі не існує, оскільки вони не затверджені офіційним інститутом міжнародної стандартизації (ISO). На його думку, *стандартизація бухгалтерського обліку* полягає в запровадженні єдиної термінології з метою спрощення взаємовідносин між різними учасниками економічного життя, а також виключенням двозначної інтерпретації та непорозумінь, із приводу двох ідентичних явищ господарської практики [28, с. 9]. На погляд С.Ф. Голова, по відношенню до бухгалтерського обліку термін стандартизація не слід використовувати в його звичайному розумінні [15, с. 8]. Найбільш прийнятним у цьому контексті є визначення, запропоноване Б. Левом, який під стандартизацією розуміє створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру [29, с. 140].

М.М. Шигун, враховуючи природу стандартів як нормативних документів, а також їх методологічне походження, стандарт бухгалтерського обліку розглядає як багаторівневу інформаційну модель оптимізації процесів організації та виконання процедур збору, обробки та зведення даних про об'єкт бухгалтерського обліку. У той же час, до основних властивостей і характеристик облікових стандартів як регулятивних документів автор відносить такі: призначення для нормування об'єкта; мають регулятивну природу; забезпечують дотримання вимог законності облікових розпоряджень; забезпечують виконання вимоги комплексності, оскільки є взаємопов'язаними між собою; мають цілеспрямований характер; володіють мінімальною надмірністю даних, компактні і зручні у використанні; містять новизну в інформації, що дозволяє зменшувати невизначеність при вирішенні облікових завдань; дозволяють в явному вигляді здійснювати процес оцінки ефективності управляючих дій; сприяють організації і проведенню зовнішнього контролю ве-

<sup>11</sup> Уніфікація (від франц. слова «unique») означає однаковий, єдиний, унікальний, безваріантний. Однак, чи може бути уніфікована (єдина) система бухгалтерського обліку і фінансової звітності у світовому просторі – за принципами, за правилами, за змістом, за формою? Звичайно, ні. Існують історичні, національні, культурні, економічні особливості та напрацювання в різних країнах чи групах країн, які не можуть бути відкинуті і повинні враховуватись у системах обліку та звітності. Уніфіковані можуть бути тільки певні, окремі елементи системи, наприклад, первинні документи.

<sup>12</sup> Конвергенція – це вибір одного кращого варіанту з кількох, запропонованих окремими країнами чи громадськими професійними організаціями. Стосовно усієї системи обліку і звітності – конвергенція теж не може бути запроваджена у світовому масштабі. Мова може йти тільки про результати розробки окремих питань, наприклад, методів нарахування амортизації на ті чи інші необоротні активи, оцінки основних засобів тощо.

<sup>13</sup> Гармонізація – це узгодження, координація різних систем бухгалтерського обліку і звітності з метою співставності інформації, її зрозумілості у світовому масштабі. Означає приведення національних систем обліку у відповідність до загальноприйнятих у світовому масштабі принципів, правил, вимог. Передбачає наявність і збереження певних відмінностей, викликаних національними, історичними та економічними особливостями. Гармонізація може здійснюватись на рівні однієї країни, регіонів та у світовому масштабі.

<sup>14</sup> Стандартизація – метод унормування, визначення норм, у межах яких повинні вирішуватись облікові проблеми, метод інформалізації бухгалтерського обліку та звітності. Формалізація ж обліку, в свою чергу, охоплює, з одного боку, визначення норм і, з іншого – їх використання для гармонізації бухгалтерського обліку [1, с. 280-281].

дення бухгалтерського обліку [30]. За широкого підходу до розуміння сутності стандартизації, вона розглядається як процес встановлення єдиних правил ведення обліку (на національному та міжнародному рівні), що відбувається шляхом уніфікації обліку, тобто забезпечення його зіставності на державному та наддержавному рівні, або ж шляхом гармонізації, що виступає, в першу чергу, засобом перегляду методології бухгалтерського обліку відповідно до єдиних міжнародних вимог (МСФЗ) [31, с. 17-20].

Аналіз сучасної теорії і практики ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання дозволяє виділити такі *підходи до облікової стандартизації*: 1) автоматизований підхід – розподіл складних облікових операцій на прості для їх максимального спрощення і доведення їх виконання до автоматизму (забезпечує приріст продуктивності до певного порогового рівня з наступною стабілізацією продуктивності або її зниженням); 2) груповий підхід – колективна організація виконання комплексу облікових операцій (діяльність кожного виконавця базується на точних правилах колективної роботи, які задаються стандартами); 3) процесний підхід передбачає розробку стандартів виконання господарських операцій, які визначають відповідні дії облікових фахівців, що є безпосередніми виконавцями в обліковому процесі; 4) правовий підхід передбачає визначення місць та об'єктів відповідальності з наступною організацією аналітичного обліку за такими місцями (стандартизація обліку впливає з правових умов та наслідків, що обумовлюють зміни у стані і русі об'єктів відповідальності) [30]. Облікова стандартизація розглядається також як: а) процес забезпечення зіставності бухгалтерського обліку та звітності різних країн; б) процес приведення національних норм обліку до міжнародних зі збереженням істотних національних особливостей; в) процес уніфікації та гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні. Однак здебільшого облікова стандартизація розглядається на сьогодні як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку. При цьому об'єктивними перевагами використання МСФЗ перед національними стандартами в окремих країнах здебільшого визнаються: чітка економічна логіка; узагальнення кращої світової практики в сфері обліку; простота сприйняття для користувачів фінансової інформації у всьому світі. Висновок: міжнародні стандарти дозволяють не лише скоротити витрати суб'єктів господарювання при підготовці своєї звітності, особливо в умовах консолідації фінансової звітності підприємств, що працюють в різних країнах, але й знизити витрати по залученню капіталу.

З огляду на це, як у наукових колах, так і серед практиків з'явилась стурбованість тим, що за певних обставин національні стандарти можуть втратити сенс, якщо вони повністю відповідатимуть міжнародним стандартам. Сьогодні П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, все одно відрізняються від них, зокрема: 1) вітчизняні П(С)БО не охоплюють всіх міжнародних; 2) П(С)БО не передбачають

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

О.М. Петрук вважає, що найбільш вагомим при цьому недоліком П(С)БО залишається їх невідповідність іншим нормативним актам бухгалтерського законодавства та відсутність однозначних і точних методик відображення об'єктів бухгалтерського обліку. Усунути наявні прогалини автор вбачає за можливе через упровадження до вітчизняного бухгалтерського законодавства та практики господарювання професійного судження у сфері бухгалтерського обліку, яким є обґрунтований погляд або висновок професійного бухгалтера в умовах невизначеності щодо способів трактування і розкриття повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [5, с. 17]. До речі, професійне судження бухгалтерів передбачено МСБО 8 [32] (п. 10) – у випадку відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, що приводить до інформації, яка є: а) доречною для потреб користувачів із прийняття економічних рішень; б) достовірною. Крім того, відповідно до МСБО 8 (п.12) допускається врахування професійної літератури з обліку та прийнятих галузевих практик тією мірою, якою вони не суперечать стандартам та тлумаченням. І. Дрозд, Є. Калюга, Л. Ловінська та ін. наголошують на тому, що ідеологія міжнародних стандартів зумовлює їх неприйнятність для застосування у фіскальних цілях – при визнанні витрат і доходів важливу роль відіграє професійне судження бухгалтера, а важливість цієї ролі зумовлена відсутністю конкретики в стандартах. Вони, так би мовити, задають загальний напрям і розраховані на свідомого, раціонального, відповідального виконавця [37]. Застосування НП(С)БО також передбачає до певної міри врахування професійного судження, оскільки встановлює в ряді випадків альтернативність підхо-

дів і багатоваріантність у виборі облікової політики, застосовуваних методів оцінки. П(С)БО також розраховані на свідомого і відповідального виконавця. У будь-якому випадку, як зазначає Н.О. Лоханова, в основі ведення саме бухгалтерського обліку, спрямованого на складання фінансової звітності, будуть за будь-яких умов лежати підходи стандартів, які в ряді випадків не співпадають із податковим законодавством. Це не буде проблемою, лише якщо відійти від паралельного застосування різних методик для різних цілей, до простого переходу від даних про прибуток за даними фінансової звітності до прибутку для цілей оподаткування шляхом складання податкової вивірки, де будуть наведені відповідні податкові різниці. Перелік таких різниць має бути чітким, конкретним та зрозумілим. І він має базуватися саме на обмежуючих нормах податкового законодавства [38, с. 136].

Р.В. Кузіна систематизує проблеми застосування МСФЗ наступним чином [39]: 1) необхідність формування інституційних механізмів, що забезпечують розробку та впровадження МСФЗ і дотримання їх (нагляд над упровадженням) на міжнародному, регіональних і національних рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи цих механізмів; 2) потреба у вирішенні питань правового впровадження (enforcement) МСФЗ в національну практику; 3) необхідність чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні; 4) необхідність вирішення технічних питань, пов'язаних як зі специфікою самих МСФЗ, так і з національними особливостями. Усі ці групи проблем, як наголошує автор, взаємопов'язані, і потрібен комплексний підхід до їх вирішення. Відтак, процес гармонізації фінансової звітності в Україні пов'язаний також з певними проблемами. По-перше, стандарти не можуть «працювати» самостійно – успіх застосування МСФЗ залежить передусім від економічного середовища, наявності національної інфраструктури їх існування. І хоча МСФЗ – це високоякісний інтелектуальний продукт, повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях. Тому не потрібно прагнути зайвого «нав'язування» МСФЗ «нелістинговим» компаніям, як наголошує авторка, а необхідно поступально працювати над поліпшенням економічних умов в Україні. По-друге – це людський фактор. МСФЗ встановлюють загальні принципи формування показників звітності. Усі ситуації не можна викласти в стандартах, саме цим і зумовлено застосування професійного бухгалтерського судження під час складання фінансової звітності [39].

В.І. Єфімов знову ж таки звертає увагу на те, що мають місце певні невідповідності та відмінності

П(С)БО від МСФЗ. Але, як зазначає автор, необхідно чітко визначитись із поняттям «відповідність». Відповідність – це, в першу чергу, і головним чином, відповідність концептуальних основ принципів обліку, а не всіх без винятку положень і правил. Не повинна йти мова про повне пряме запровадження тексту МСФЗ. Тим більше, що МСБО постійно змінюються, доповнюються, ліквідуються або невіправдано ускладнюються. Формування інформації, її співставність залежить від стабільності порядку ведення бухгалтерського обліку [1, с. 282]. Як свідчать реалії останніх років, у перспективі очікується внесення змін до МСФЗ із метою узгодження їх з GAAP US<sup>15</sup>, що означатиме посилення конвергенції між двома глобальними системами бухгалтерського обліку. За таких умов для України важливо розвивати свої бухгалтерські школи для участі в процесах конвергенції, продовжуючи зусилля для гармонізації обліку і звітності на основі МСФЗ. О.Г. Чепець та О.М. Губарик із цього приводу цілком слушно зазначають також, що, незважаючи на очевидну необхідність узгодження національних систем регулювання обліку з міжнародними стандартами, прості спроби вилучення та переносу бухгалтерських принципів інших країн чи механічне використання облікових стандартів КМСФЗ при складанні вітчизняної фінансової звітності не можуть дати бажаних результатів [17]. Передусім необхідно враховувати розбіжності у рівні економічного розвитку країн, які виявилися наслідком багатовікових культурних і національних традицій, використовувати досвід зарубіжних країн із урахуванням національних особливостей. Важливе значення відтак має те, що: а) відмінності в законодавчому регулюванні бухгалтерського обліку й фінансової звітності окремих країн самі по собі не дають уявлення про ступінь розвитку обліку і досягнення поставлених цілей реформування, а тому фрагментарне порівняння положень окремих національних стандартів із міжнародними, без урахування їхнього призначення і сфери застосування, не може бути основою для серйозних та далекоглядних висновків; б) дослідження тільки нормативної бази недостатнє для розуміння як тенденцій розвитку, так і напрямів гармонізації бухгалтерського обліку.

#### Висновки

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки можна виділити таку важливу тенденцію розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності як *зближення (гармонізацію, уніфікацію) правил та облікових процедур, вимог до фінансової звітності, стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання на*

<sup>15</sup> Справа в тому, що у США одноманітність та достовірність бухгалтерської інформації (фінансового обліку) забезпечуються за допомогою, так званих загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP), які виконують роль стандартів бухгалтерського обліку. Стандарти GAAP на сьогодні є міжнародно прийнятими. До їхнього складу входять такі документи: Стандарти (формулюються Радою зі стандартів фінансового обліку), що публікуються у вигляді Положень про стандарти бухгалтерського обліку (Statements of Financial Accounting Standards), які разом з бюлетенями з дослідженнями у галузі бухгалтерського обліку та «Думками» (Opinions – видання Ради) утворюють «Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку» (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP). За час свого існування з 1973 р. Рада зі стандартів фінансового обліку випустила більше 100 Положень про стандарти фінансового обліку та 6 Положень про концепцію обліку. З них близько 10% пов'язано з вирішенням нових проблем фінансового обліку та стільки ж – із вирішенням проблем, специфічних для тієї чи іншої галузі. Решта 80% пов'язані з переглядом раніше прийнятих стандартів. Див: US-GAAP inf [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gAAP.in.ua/us-gAAP-inf>.



*рівні країн ЄС, зближення господарського, бухгалтерського, фінансового законодавства України з правом ЄС.*

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

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

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

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

Гармонізація законодавства загалом (як і господарського та/або бухгалтерського, фінансового зокрема) визначається як приведення відповідно до законодавства держав-членів та країн-не членів у відповідність із вимогами ЄС на підставі правових актів ЄС. Гармонізація відбувається у різних формах (адаптація законодавства, уніфікація права, імплементація, стандартизація та ін.). Проте, в офіційних документах дуже часто використовується термін «адаптація». Втім, не зважаючи на застосування різних термінів як у праві ЄС, так і в угодах Співтовариства з третіми країнами, йдеться по суті про один і той самий процес приведення національного законодавства у відповідність із приписами права європейських інтеграційних організацій.

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

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, загалом, 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 ура-

хуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС.

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

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

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

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

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

Досвід та тенденції регулювання бухгалтерського обліку в ЄС свідчать, що важливим питанням подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є визначення вимог до обсягу та якості інформації, яка надається зовнішнім користувачам у вигляді фінансової звітності. У зв'язку з викладеним, погоджуємось з уже раніше висловлюваними в літературі думками [15, с. 157-158] з приводу того, що всі суб'єкти господарювання повинні застосовувати

єдині принципи оцінювання та розкриття інформації, але обсяг інформації, яка підлягає розкриттю, має визначатись винятково потребами користувачів. На законодавчому рівні слід встановити мінімальні вимоги до складу фінансової звітності відповідних суб'єктів господарювання, а додаткову інформацію кожен суб'єкт може надавати залежно від конкретної ситуації.

На сьогодні відсутня послідовна концепція реформування правових засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання, в тому числі у зв'язку та за наслідками прийняття ПК України.

Державна політика щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку має бути спрямована, на нашу думку, на реалізацію певної страте-

гії реформування бухгалтерського обліку в Україні. Для розробки такої чіткої стратегії необхідно визначитись із загальною концепцією реформування. На основі стратегії необхідно розробити план заходів, обрати його виконавців і створити систему контролю за якісними показниками виконання цих заходів. Концепція реформування бухгалтерського обліку в Україні визначена на даний час ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якому сказано, що П(С)БО не повинні суперечити міжнародним стандартам. Проте, навіть поверхневий аналіз правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, а також стану національної системи бухгалтерського обліку показує, що на сьогодні цей постулат не може бути достатнім для послідовного та ефективного реформування обліку в Україні.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Єфімов В.І. Напрями гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні / В.І. Єфімов // *Фінанси, облік і аудит*. – 2011. – № 18. – С. 278-284.
2. Семенишена Н.В. Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні / Н.В. Семенишена [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis\\_64.exe](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe).
3. Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки та уніфікація методології бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // *Зб. наук.-практ. праць за мат. наук.-практ. конф., 18-19 жовтня 2007 р., Житомир / за ред. Ф.Ф. Бутиця*. – Житомир: ЖІТІ, 2007. – С. 22-29.
4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
5. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.М. Петрук. – К., 2006. – 29 с.
6. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС і його державами-членами – з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://comeuroint.rada.gov.ua/komevoint/doccatalog/document?id=56219>.
7. Сушко О. Угода про асоціацію Україна – ЄС: дороговказ реформ / О. Сушко, О. Зелінська, Р. Хорольський. – К.: Фонд Конрада Аденацера; Інститут Євроатлантичного співробітництва, 2012. – 54 с.
8. Малик Я. Угода про асоціацію України – ЄС як шлях реформування українського суспільства / Я. Малик // *Демократичне врядування*. – 2013. – Вип.11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lvivacademy.com/visnik11/fail/Malyk.pdf>.
9. Волков Д.Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации / Д.Л. Волков. – СПб.: СПбГУП, 2006. – 640 с.
10. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера / [пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
11. Мосаковський В. Гармонізація обліку / В. Мосаковський // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2006. – № 4. – С. 24-32.
12. Світлична В.Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В.Ю. Світлична, С.М. Малик // *Науково-технічний збірник [Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/58/58>.
13. Нищенко Л.П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Л.П. Нищенко. – К., 2008. – 20 с.
14. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ. – 2007. – 448 с.
15. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : Монографія / С.Ф. Голов. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.
16. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен ; [пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова]. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 768 с.
17. Чепець О.Г. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами / О.Г. Чепець, О.М. Губарик [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis\\_64.exe](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe).
18. Муравйов В. Зближення законодавства України з правом Європейського Союзу: сучасний стан та перспективи / В. Муравйов // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. – 2007. – № 35-36. – С. 47-49.
19. Ющик О.І. Уніфікація в праві / О.І. Ющик // *Юридична енциклопедія: в 6-ти томах / [за ред. Ю.С. Шемшученко та ін.]*. – Т. 6. – К.: Укр. енцикл., 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://en.kul.kiev.ua/praci-2004-roku/juridichna-enciklopedija-v-6-t.-redkol.-ju.s.-shemshuchenko-vidp.-red.-ta-in.html>.
20. Куц М.О. Про особливості тлумачення терміна «імплементация» / М.О. Куц // *Часопис Київського університету права*. – 2010. – № 2. – С. 133-137.
21. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 р. / Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 29. – 367 с.
22. Муравйов В. План дій Україна – Європейський Союз як перехідний етап на шляху до Європейської інтеграції України / В. Муравйов // *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. – 2005. – Випуск 54. Частина 1. – С. 78-81.
23. Малишева Н.Р. Теоретичні аспекти гармонізації національного законодавства з міжнародним правом / Н.Р. Малишева // *Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним правом: матеріали наук.-практ. конф. (м. Київ, жовтень 1998 р.)*. – К., 1998. – С. 87-88.
24. Рожелюк В.М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В.М. Рожелюк // *Інноваційна економіка*. – [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc\\_gum/inek/2011\\_4/118.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf).

25. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта / Ч. Гаррисон. – Л. М.: Техника управления, 1931. – 298 с.
26. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
27. Большой энциклопедический словарь. – М.: Большая Российская энциклопедия, 1998. – 1456 с.
28. Чумаченко М.Г. Бух. учет: прошлое, настоящее... будущее?! / М.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1 (квітень) – С. 2-12.
29. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев ; [пер. с англ. Л.М. Лопатников]. – М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.
30. Шигун М.М. Стандартизація бухгалтерського обліку в системі прийняття управлінських рішень / М.М. Шигун [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1924/1/26.pdf>.
31. Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16-22.
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_041](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_041).
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати та позики» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_042](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_042).
35. Вплив змін валютних курсів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджений наказом Міністерства фінансів України 10 серпня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_022](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_022).
37. Про міжнародні стандарти і фіскальні цілі // Дзеркало тижня. – 2010. – № 25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/pro\\_mizhnarodni\\_standarti\\_i\\_fiskalni\\_tsili.html](http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/pro_mizhnarodni_standarti_i_fiskalni_tsili.html).
38. Лоханова Н.О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми перспективи / Н.О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Випуск 2. – С. 132-137.
39. Кузіна Р.В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика / Р.В. Кузіна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12695/1/23\\_119-131\\_Vis721\\_menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12695/1/23_119-131_Vis721_menegment.pdf).

УДК 341.2.3

## УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ГРОМАДСЬКІ ОРГАНІЗАЦІЇ У СВІТЛІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ: ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

### IMPROVEMENT OF LEGISLATION ON PUBLIC ORGANIZATIONS IN THE LIGHT OF EUROPEAN INTEGRATION: ECONOMIC AND LEGAL ANALYSIS

Руциньська Т.П.,  
аспірант Інституту економіко-правових досліджень  
Національної академії наук України

У статті проведено господарсько-правовий аналіз законодавства України про громадські організації з точки зору врахування та сполучення приватних і публічних інтересів, розроблено пропозиції з його удосконалення та рекомендації для правозастосування у світлі євроінтеграції.

**Ключові слова:** суб'єкти господарського права, громадські організації, громадські об'єднання, місцеві осередки, колективний член, свобода об'єднання.

В статье проведен хозяйственно-правовой анализ законодательства Украины об общественных организациях с точки зрения учета и сочетания частных и публичных интересов, разработаны предложения по его совершенствованию и рекомендации для правоприменения в свете евроинтеграции.

**Ключевые слова:** субъекты хозяйственного права, общественные организации, общественные объединения, местные ячейки, коллективный член, свобода объединения.

The article deals with the economic and legal analysis of the legislation of Ukraine on public organizations from the point of view of accounting and combinations of private and public interests and proposals for improvement and recommendations for law in the light of European integration.

**Key words:** subjects of commercial law, public organizations, public associations, local branches, collective member, freedom of association.

Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [1] стало віхою, з якою пов'язується новий поштовх розвитку інститутів громадянського суспільства в Україні. До положень, тимчасове застосування яких вже розпочалося, від-

несений і р. 26 «Співробітництво з питань громадянського суспільства» [2]. У ст. 2 Розділу I «Загальні принципи» зазначається: «Повага до демократичних принципів, прав людини та основоположних свобод, ... а також повага до принципу верховенства права