

## РОЗВИТОК ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

© Яструбський М.Я., 2012

**Розкрито тенденції розвитку бухгалтерського обліку в Україні на сучасному етапі інтеграції економіки у світовий економічний простір.**

**Reveals trends in accounting in Ukraine at the present stage of integration of the economy in the world economy.**

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Сучасний етап економічного розвитку в загальносвітовому масштабі пов'язаний з інтернаціоналізацією економічних, фінансових, політичних і суспільних відносин, що є наслідком прояву глобалізаційних процесів. Комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ), країни континентальної Європи і американська система загальноприйнятих принципів і правил обліку (GAAP) здійснюють повсюдний вплив на формування єдиної облікової системи. Ця обставина приводить до зміни та інтегрування національних систем обліку в єдину міжнародну систему обліку і звітності.

Для країн, зорієнтованих на ринкову економіку, що прагнуть «завоювати» міжнародні ринки і вкрай зацікавлені в припливі іноземного капіталу, особливої значущості набуває проблема діагностики сучасного стану системи норм, правил, принципів і засобів надання фінансової інформації, яку б розуміли іноземні інвестори і кредитори за допомогою бухгалтерського обліку. Пов'язано це з тим, що для своєчасного і адекватного перетворення національних облікових систем необхідно володіти інформацією про специфіку, подібності та відмінності, особливості функціонування облікових принципів різних країн. Проведення діагностики та акумуляція досвіду економічно розвинених країн в галузі методології облікових процедур є відправною точкою для успішного вирішення завдань прогнозування та стратегічного планування розвитку власної системи обліку.

Узагальнення досвіду з адаптації національних облікових систем до міжнародних стандартів бухгалтерського і податкового обліку з метою їх використання у вітчизняній практиці зумовлює актуальність статті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання проблеми і на які спирається автор.** Проблемам формування, розвитку і взаємного впливу різних систем бухгалтерського обліку присвячені роботи низки вітчизняних авторів: М.Т. Білухи [1], Ф.Ф. Бутинця [2], В.А. Гавриленка [3], М.Р. Лучка [4], Н.М. Малюги та ін.

Ця проблематика розглянута у роботах зарубіжних вчених О. Амата, Дж. Блейка, Дж. Брейли, Е. Максами, М.А. Гольцберга, Е.С. Хендриксона, Х. Андерсена, Д. Колдуелла, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Б. Райана, Л.А. Бернстайна та ін., А.П. Бархатова, А.Р. Горбунова, О.В. Голосова, Д.А. Панкова та ін.

Наукові здобутки зазначених вчених є вагомим внеском у теорію, методологію та організацію бухгалтерського обліку. Однак неузгодженості бухгалтерського та податкового обліку і звітності в національному та світовому масштабах залишаються, а питання – відкрите й потребує вирішення.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячена означена стаття.** Для нормального функціонування будь-якої ланки економіки вкрай необхідно,

щоб суб'єкти господарювання та інші користувачі інформації, приймаючи рішення, мали правдиві й об'єктивні відомості про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи. Таку інформацію надає облік, який не тільки відображає господарські процеси, а й активно впливає на них.

Питання узгодженості системи бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами обліку і звітності набуло особливої актуальності в період прийняття та адаптації Податкового кодексу України, а також пов'язаного з ним реформування національних стандартів обліку. Законотворчий процес спрямований на вирішення згаданих проблем, однак без ґрунтовної теоретичної бази таке реформування може призвести до породження нових неузгодженостей і протиріч.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є узагальнення досвіду з досліджуваного питання та пропозиції щодо вирішення поставленого завдання.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Питання розвитку бухгалтерського обліку відповідно до умов сьогодення та перспективного розвитку економіки країни завжди було, є і буде актуальним. Україна не є винятком з цього правила, а скоріше потребує прориву наукової думки в означеному напрямі.

Облік надзвичайно важливий для управління господарством. В основу його мають бути покладені інформаційна, контрольна та аналітична функції. Свої вимоги до нього ставлять також внутрішні та зовнішні користувачі облікової інформації.

Облікові системи (стосовно конкретних правил і процедур ведення бухгалтерського обліку і складання звітності) історично формувались в країнах чи групах країн під впливом національних особливостей їхнього економічного і політичного розвитку. Проте інтернаціоналізація господарського життя, з одного боку, та його ринкова уніфікація, з іншого, обумовили необхідність міжнародної стандартизації обліку як основи інформаційного ділового взаєморозуміння і ефективного господарювання.

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку нині безпосередньо займаються як спеціальні міжнародні організації, так і уповноважені національні органи. Серед перших насамперед слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), створений у 1973 р. в Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США.

Іншою авторитетною міжнародною організацією є Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), створена у 1977 р. в Мюнхені. Сферою діяльності цієї організації є розробка етичного, освітнього та аудиторського напрямів у бухгалтерському обліку.

З 1983 р. до складу КМСБО входять всі професійні організації бухгалтерів і аудиторів, які є членами МФБ. У Комітеті з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку налічується близько 200 професійних організацій із майже 150 країн світу. Крім того, багато країн, що не входять до КМСБО (зокрема, країни СНД), тією чи іншою мірою використовують його рекомендації.

Сьогодні більше ніж 60 країн реально застосовують МСБО в тому чи іншому обсязі. Інтенсивно провадиться робота з гармонізації національних стандартів у Австралії, Південній Африці, Китаї, В'єтнамі, Японії, Росії.

Значно активізувалось співробітництво КМСБО з Європейським Союзом. Як відомо, у процесі гармонізації економічної політики Європейського Союзу (ЄС) реалізуються власні заходи щодо стандартизації та уніфікації обліку і звітності в країнах-членах цього інтеграційного угруповання. Серед директив Ради ЄС безпосередньо сфери бухгалтерського обліку і фінансової звітності стосуються: четверта Директива — «Форма та зміст річного фінансового звіту компанії», у якій розкрито питання ведення бухгалтерського (фінансового) обліку, уніфікації форм звітності та її публікації, а також організації контролю за правильною постановкою обліку і складанням звітності; сьома Директива — «Вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності та методи підготовки», у якій визначений порядок складання консолідованої фінансової звітності.

Безпосередньо забезпеченням виконання директив стосовно норм бухгалтерського обліку в країнах ЄС займається Європейська комісія, яка має статус спостерігача в багатьох комітетах

КМСБО. Сьогодні Європейська комісія готує поправки з метою внесення в Директиви для забезпечення їх відповідності до МСБО.

У більшості країн світу питання стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності передані в компетенцію одного або декількох органів державного регулювання (міністерства фінансів, економіки, центрального банку, комісії з цінних паперів тощо), які взаємодіють з суб'єктами бізнесу, як правило, через саморегульовані організації (СРО). Стосовно країн з розвиненою ринковою економікою можна говорити про виражену тенденцію до стандартизації обліково-аналітичних систем на національному і міжнародному рівнях.

Зазначимо, що:

по-перше, процес розробки і впровадження міжнародних стандартів з обліку та звітності є динамічним, окремі з них уточнюються або замінюються новими з урахуванням досвіду застосування та сучасних вимог;

по-друге, міжнародні стандарти не є обов'язковими, це рекомендації для запровадження;

по-третє, міжнародні стандарти не регулюють техніки та методики бухгалтерського обліку, яка була і буде різною в різних країнах світу.

Найсуттєвішою особливістю сучасного етапу міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку і звітності слід вважати орієнтацію зусиль на чітке і прозоре відображення інвестиційних операцій на фондових ринках.

Новий імпульс для інтенсифікації і розширення масштабу робіт з міжнародної стандартизації обліку фінансових операцій дала сучасна світова фінансова криза. Оскільки чинні МСБО, на думку експертів МФБ і КМСБО, повністю не відображають усіх можливих фінансових, особливо композитивних спекулятивних операцій, то неможливо відстежити умови і результати фінансової кризи через аналіз фінансової звітності.

Зокрема, багато великих компаній країн Південно-Східної Азії (з яких, власне, і розпочалась світова фінансова криза), отримавши великі кредити, порушили принцип "безперервності функціонування підприємства" всього через декілька місяців після завершення аудиторської перевірки. Менше ніж 35 % компаній і банків цих країн розкривали в своїй звітності факти надання внутрішньофірмових кредитів, тільки 19 % повідомили про збитки від зміни курсів валют, всього 18 % відобразили в звітності наявність похідних цінних паперів, номінованих в іноземній валюті.

Незважаючи на те, що стандарти обліку інвестиційних операцій сьогодні можна вважати в цілому міжнародно уніфікованими, системи бухгалтерського обліку інвестування зберігають національну специфіку, що особливо стосується країн з перехідними економіками. Це зумовлено не тільки відмінностями політико-економічного середовища господарської діяльності, традиціями бухгалтерського обліку (децентралізовані та централізовані моделі), але й тим, що інвестиційна діяльність проходить в умовах невизначеності. Інвестиційні операції займають тривалий період часу і, як правило, виходять за межі річного фінансового звіту. На звітну дату існують незакінчені інвестиційні операції, результат яких не визначено, що потребує оцінки майбутніх подій з розподілом витрат і доходів між відповідними звітними періодами. В умовах перехідних економік невизначеність результативності інвестиційних операцій посилюється інфляційними процесами та іншими факторами.

В цілому орієнтація на МСБО забезпечує: зменшення ризику для кредиторів та інвесторів; зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів; можливості для ефективнішої міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку тощо.

Україна, як і більшість країн з перехідними економіками, пішла шляхом розроблення національних стандартів, основаних на МСБО. Важливо, що гармонізацію національних стандартів з МСБО розуміють не як одноразовий акт, а як складний багатоаспектний процес і щодо повноти та порядку відображення різних видів господарської діяльності, і щодо термінів впровадження стандартів, і щодо забезпечення умов їх ефективного використання. Успіх реформи багато в чому залежатиме від посилення позицій і координації зусиль професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, ефективності їх співробітництва з державними органами.

Проблеми обліку, пов'язані зі зростанням транснаціоналізації підприємницької діяльності, є актуальними, перш за все, для зарубіжних ТНК, що розгортають інвестиційну діяльність в Україні, та небагатьох українських підприємств з активною інвестиційною діяльністю за рубежом.

Однак зростання масштабів іноземної інвестиційної діяльності й особливо інвестиційної діяльності українських суб'єктів господарювання у зарубіжних країнах зумовило розроблення і впровадження національних стандартів щодо обліку інвестицій в дочірні та асоційовані компанії, фінансової звітності про частки у спільних підприємствах. Вже нині створення промислово-фінансових груп (ПФГ), особливо транснаціональних, актуалізує ці питання.

У цілому приведення національних систем обліку і звітності до вимог міжнародних стандартів – це шлях до інтернаціоналізації обліку і його гармонізації, підвищення якості облікової інформації та довіри до неї з боку різних користувачів [5]. Водночас реформування системи обліку – процес складний і потребує кропіткої роботи законодавців, науковців і практиків. Першочергової уваги потребує наукове обґрунтування, вироблення концепції такого реформування, а вже потім на основі науково обґрунтованих положень їх узаконення на вищому державному рівні.

Проблема розвитку бухгалтерського обліку постійно в центрі уваги багатьох науковців. Кожен з них має особисту думку щодо перспектив розвитку напрямів регламентації та реформування бухгалтерського обліку.

Зокрема, Ф. Бутинець вважає, що “за тривалий час псевдореформ обліку Україна практично втратила колишній бухгалтерський облік, кадри, які розуміли значення і роль теорії та практики обліку, його сутність і функції в частині збереження майна власника, надання інформації для управління, правильності обчислення фінансового результату діяльності” [6, с. 111].

В. Моссаковський і Т. Кононенко відзначають: „На нашу думку, настав період, коли слід проаналізувати сучасний стан обліку, уточнити організаційні та методологічні аспекти функціонування існуючої облікової системи в Україні та в інших країнах, визначити досягнення та розробити шляхи поліпшення та напрями подальшого вдосконалення інформаційного забезпечення управління економікою України та його окремих ланок” [7, с. 8].

Для цього більшість вітчизняних вчених вказують на необхідність розроблення концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. На думку С. Голова, передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є:

- перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку з урахуванням ускладнення управління, зростання ролі інтелектуального капіталу як ключового чинника конкурентоспроможності, сучасних інформаційних технологій, тобто вивчення сучасних теорій, перегляд предмета й методу бухгалтерського обліку;

- диференціація вимог до фінансової звітності. Так, суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінки та розкриття інформації, але обсяг інформації визначається винятково потребами користувачів;

- реуніфікація обліку та звітності, що передбачає відмову від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків і збереження лише загальної структури фінансових звітів і мінімальних вимог до розкриття інформації тощо;

- безперервна професійна освіта, сертифікація бухгалтерів, що сприяє зростанню кваліфікації бухгалтерів і престижу професії, зниженню ризику для учасників фондового ринку і фінансових інститутів, гармонізації української системи професійної підготовки бухгалтерів з міжнародними стандартами, підвищенню ефективності системи корпоративного управління, посиленню контролю за дотриманням норм професійної етики бухгалтерів і аудиторів;

- активна позиція бухгалтерської спільноти, а саме професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, засобів масової інформації, зокрема професійних видань з бухгалтерського обліку;

- формування сучасної парадигми обліку та звітності, метою якої є створення інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам ринкової економіки в інтересах усіх членів суспільства [8].

Загалом інтеграційні процеси й уніфікація, стандартизація обліку зокрема – явища закономірні і безповоротні, оскільки це вимоги життєвих реалій сьогодення. Питання в тому, як саме ці процеси адаптуються в національному масштабі, якими наслідками супроводжуються і наскільки продуманими є шляхи і методи їх реалізації.

Прийняття Податкового кодексу спричинило зміни у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(с)БО), та і самі положення кодексу багато в чому схожі з трактуваннями П(с)БО. Це цілком зрозуміло і виправдано, оскільки знімає низку протиріч у правилах відображення однорідних господарських операцій з позицій різнорідних законодавчих документів. Проте згадане узгодження бухгалтерського і податкового обліку супроводжується іноді такими прогалинами, що мимоволі зароджуються сумніви щодо фахової компетентності законотворців. Достатньо згадати ситуацію з трактуванням у 2011 р. розподілу загальноновиробничих витрат, яке на законодавчому рівні протягом звітного періоду змінилось тричі. Вся армія бухгалтерів, причетна до обліку виробництва, а отже, і згаданій облікової складової, нагадувала студента в період екзаменаційної сесії, коли потрібно здавати іспити у формі звітності із суперечливими розрахунками, наполовину засвоєними на різного роду і якості фахових семінарах, правда, без права на помилку.

Рішення про зміни в бухгалтерському обліку повинні прийматися з урахуванням його ролі в суспільному житті країни, поточних і перспективних завдань. З огляду на історичні, соціальні та економічні особливості розвитку України, доцільним є запровадження державного регулювання і встановлення єдиних методологічних засад обліку. Водночас такі заходи повинні будуватися на оновлених основах – через чітке дотримання всіма суб'єктами господарювання вимог нормативних актів, що формують українську систему бухгалтерського законодавства. Сьогодні необхідна інституційна перебудова системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, де держава відіграватиме провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій.

Бухгалтерський облік у нашій країні організований за загальноприйнятими у міжнародній практиці принципами та стандартами бухгалтерського обліку й чинного національного законодавства. Найбільш жорстко у цій системі обліку має регулюватися фінансовий облік. Управлінський облік підприємства організовують самостійно, як того вимагають особливості діяльності, структура, потреби управління. Але бухгалтерський облік у підприємствах повинен ґрунтуватися на єдиних методологічних засадах, встановлених чинним законодавством, а також способах і прийомах, за допомогою яких виробнича, фінансова, збутова діяльність відображається у відповідному бухгалтерському обліку.

За міжнародними стандартами бухгалтери мають приймати рішення, керуючись принципами, які спрямовані на одне: надавати об'єктивну картину стану підприємства та результатів його діяльності за визначений період (місяць, квартал, півроку, рік), як щодо доходів, так і витрат.

При реформуванні національної системи бухгалтерського обліку, що охоплює її основи, актуальним є розвиток бухгалтерської науки через: здійснення міждисциплінарних досліджень з урахуванням досягнень економічної теорії; використання системного підходу для уточнення суспільного значення обліку; визначення шляхів розвитку бухгалтерського обліку в контексті інтернаціоналізації економіки; уточнення принципів та методів бухгалтерського обліку; визначення ролі регуляторних інститутів та нормативного забезпечення обліку; запровадження інституту професійного судження; уточнення ролі плану рахунків і облікової політики в системі регламентації бухгалтерського обліку; гармонізацію облікових методик на основі міжнародних нормативних актів.

Бухгалтерське законодавство потребує науково обґрунтованої систематизації та узгодження з Податковим кодексом України, іншим господарським і фінансовим законодавством. Це дозволить законодавцям усунути наявні протиріччя і недоліки.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у цьому напрямі.** Результатом статті є дослідження перспектив розвитку бухгалтерського обліку в Україні, окреслення імовірних шляхів такого розвитку. Україна не може економічно розвиватись, не зайнявши відповідної ніші у європейському економічному просторі, наприклад, як торговий партнер, що потребує, зокрема, реформування бухгалтерського обліку і звітності у виробництві та всіх без винятку сферах економічного життя держави. Йдеться про запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – МСБО. Водночас запровадження нових стандартів повинно враховувати особливості національної економіки, економічні інтереси держави в цілому. Використання світового досвіду для

розбудови національної облікової системи не означає безпосереднього введення міжнародних стандартів у практику вітчизняних підприємств. Використання міжнародних стандартів в Україні повинно полягати насамперед в активному застосуванні їх у розробленні концепції бухгалтерського обліку в ринковій економіці, що повинно забезпечити загальну зіставність бухгалтерської інформації, яка формується українськими та західними компаніями.

1. Білуха М.Т. *Теорія бухгалтерського обліку: підруч.* – К. 2000. – 690 с. 2. *Бухгалтерський фінансовий облік: підруч.* / Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородін та ін.; під редакцією Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. – Житомир, 2000. – 608 с. 3. Гавриленко В.А. *Экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности промышленных предприятий: учебное пособие.* – Севастополь: Вебер, 2003. – 321с. 4. Лучко М.Р. *Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку* // *Регіональні перспективи.* – 2001. – №2. – С. 43. 5. Лук'яненко Д.Г. *Міжнародна інвестиційна діяльність* / Лук'яненко Д.Г., Губський Б.В., Мозговий О.М. та ін. 6. Бутинець Ф.Ф. *Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія.* – Ч.2. – Житомир, 2003. – 524 с. 7. Моссаковський В. *Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні* // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2007. – № 10. – С. 18–25. 8. Голов С. *Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія* // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2006. – №2. – С. 3–13 9. *Про зіставлення бухгалтерського і податкового обліку* [www.kti.gov.ua](http://www.kti.gov.ua) 10. Яструбський М.Я. *Бухгалтерський і податковий облік: синтез та протиріччя* // *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”.* – Львів, 2009. – Вип. 647. – 553 с.