

*Романькова О.М.,
к.х.н., доцент, доцент кафедри
«Облік, оподаткування та економічна безпека»,
Донбаська державна машинобудівна академія (м. Краматорськ)
Скрипник Д.Е.,
студентка,
Донбаська державна машинобудівна академія (м. Краматорськ)*

ГАРМОНІЗАЦІЯ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ УКРАЇНИ

Анотація. У статті розглянуто поняття гармонізації, основні проблеми гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами. Виконано аналіз досвіду розвинених країн світу, які використовують МСФЗ, а також особливостей, які пов'язані з їх використанням. Надано певні рекомендації.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, МСФЗ, гармонізація, процес, міжнародні стандарти, податкова звітність, облік, стандарти, облікова політика, ПСБО.

Постановка проблеми. Гармонізація обліку враховує конкретне співвідношення та узгодженість виконання основ ведення статистики та бухгалтерського обліку, формування різноманітної звітності групою держав або їх організацій, наприклад державами Європейського Союзу або Союзу Незалежних Держав. Гармонізація враховує всі поєднання, а також взаємні співвідношення законодавчої бази держав згідно з регулюванням бухгалтерського обліку, статистики, податкової та фінансової звітності, наявність в кожній окремій країні власної модифікації компанії обліку та концепції стереотипів.

Основна мета гармонізації полягає в тому, щоб положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – ПСБО) кожної окремої країни істотно не виділялися з подібних ПСБО в інших державах, що є членами різноманітних співтовариств, а отже, постійно були в гармонічних стосунках один з одним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі проблеми процесу реформування сучасного бухгалтерського обліку та процесу

його гармонізації з міжнародними стандартами, уніфікації бухгалтерського обліку розглянуто в роботах таких вітчизняних вчених, як Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Нищенко, де науковці проаналізували та оцінили їх ключове значення для подальшого розвитку в Україні бухгалтерського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Переважно в усіх роботах наведено лише гостру необхідність реформування сучасної системи українського бухгалтерського обліку та її обґрунтування. Але нерозкритими є проблеми того, які саме місце посідають міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) у цілій системі обліку сучасних суб'єктів господарювання, як повинні взаємодіяти ПСБО та МСБО для всіх груп суб'єктів господарювання, включаючи бюджетні установи. Окрім того, в роботах вищенаведених авторів не розкриті питання про те, як мають вирішуватися задачі функціонування всіх облікових систем з огляду на національні та міжнародні стандарти у сучасних умовах фактичної гострої потреби у вимушеному забезпеченні ними потреб оподаткування та обліку.

Мета статті полягає у визначенні базових категорій гармонізації та самого терміна; проведенні аналізу рівня сучасної гармонізації в Україні станом на 2018 рік, а також досвіду розвинених країн; виділенні проблем, які пов'язані з процесом проведення гармонізації зі звітністю та міжнародними стандартами українських суб'єктів господарювання; наданні рекомендацій щодо проведення гармонізації ПСБО з МСБО.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нині в Україні стану сучасного бухгалтерського обліку можна дати таку характеристику: поєднання адміністративних та ринкових концепцій, а також стандартів адміністративного та міжнародного зразку.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) – система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності [1].

МСБО виникли внаслідок інтеграційних процесів в економіці та спрямовані на зближення бухгалтерського обліку й фінансової звітності в різних країнах світу.

Розробляє та впроваджує МСБО Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який створили 29 червня 1973 р. професійні бухгалтерські організації економічно розвинутих країн. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку значною мірою сприяли як поліпшенню, так і гармонізації фінансової звітності в усьому світі. Вони застосовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах;

- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють власні вимоги (зокрема, провідними розвиненими країнами, а також країнами, що розвиваються, такими як Китай та інші країни в Азії, Центральній Європі та СНД);

- фондовими біржами та регулюючими органами, які дають змогу іноземним або вітчизняним компаніям подавати фінансові звіти відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

- міжнародними організаціями, такими як Європейська комісія, яка оголосила у 1995 р., що вона значною мірою покладається на КМСБО щодо досягнення результатів, які відповідають потребам ринків капіталу [1].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності підприємствами, розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності та законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує форму-

вання та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [2].

Аналіз сучасної теорії та практики ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання дає змогу виділити такі підходи до облікової стандартизації:

- автоматизований підхід, що є розподілом складних облікових операцій на прості для їх максимального спрощення та доведення їх виконання до автоматизму;

- груповий підхід, що є колективною організацією виконання комплексу облікових операцій (діяльність кожного виконавця базується на точних правилах колективної роботи, які задаються стандартами);

- процесний підхід, що передбачає розроблення стандартів виконання господарських операцій, які визначають відповідні дії облікових фахівців, що є безпосередніми виконавцями в обліковому процесі;

- правовий підхід, що передбачає визначення місць та об'єктів відповідальності з подальшою організацією аналітичного обліку за такими місцями (стандартизація обліку впливає з правових умов та наслідків, що обумовлюють зміни стану й руху об'єктів відповідальності) [3].

За останні декілька десятиліть в Україні відбувалися значні зміни в системах податкової звітності та бухгалтерського обліку, які були спрямовані на проведення її гармонізації до міжнародних стандартів.

Проте введена державою реформа щодо податкової звітності та бухгалтерського обліку не була доповнена всіма необхідними змінами в дійсному господарському та/або бухгалтерському, фінансовому законодавстві, що призвело до негативних наслідків.

Негативними наслідками такого недопрацювання з боку держави є:

- обмеженість бухгалтерського обліку;

- застаріле використання формули подвійного запису;

- застосування на практиці лише грошового вимірника, виключаючи натуральні;

- пріоритетність правил оподаткування;

- неефективність проведених досі різних наукових досліджень.

Гармонізація обліку та фінансової звітності у бюджетних установах передбачає

застосування єдиних вимог та норм, які стосуються ведення бухгалтерського обліку та податкової звітності, використання єдиного набору стандартів, які регулюють облікову інформацію, а також відображення облікової події у звітності.

Гармонізація дає можливість зробити облікову політику глобальною та єдиною, врегулювати міжнародні та українські принципи й систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Загалом під поняттям гармонізації обліку та фінансової звітності розуміють те, що має бути єдиний набір стандартів та вимог щодо усіх облікових ситуацій в будь-якій країні. При цьому не варто плутати поняття «гармонізація» та «стандартизація».

Слід водночас відмежувати поняття «гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності» від поняття «гармонізація бухгалтерського законодавства, законодавства про фінансову звітність», оскільки обидва ці поняття є не тотожними за своїм основним змістом [4].

Гармонізація обліку та фінансової звітності дасть змогу не розробляти національні положення й стандарти для кожної країни окремо, а використовувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На міжнародному рівні до створення міжнародної системи бухгалтерського обліку, яка базується на загальних облікових правилах, залучено досить багато організацій, основними з яких є:

- Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів;
- Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦП);
- Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ);
- Організація Об'єднаних Націй (ООН);
- Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [5].

Процес гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні пов'язаний з певними проблемами.

По-перше, стандарти не можуть «працювати» самостійно, адже успіх застосування МСБО та МСФЗ залежить передусім від

економічного середовища, наявності національної інфраструктури їх існування. Хоча міжнародні стандарти фінансової звітності – це високоякісний інтелектуальний продукт, повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях. Тому необхідно поступово працювати над поліпшенням економічних умов в Україні.

По-друге, застосування МСФЗ пов'язане з людським фактором. Міжнародні стандарти встановлюють загальні принципи формування показників звітності. Всі ситуації не можна викласти в стандартах, чим зумовлено застосування професійного бухгалтерського судження під час складання фінансової звітності.

По-третє, в Україні відсутні структури, які повинні активно взаємодіяти з Комітетом з міжнародних стандартів для вирішення технічних аспектів застосування МСФЗ (переклад останніх версій МСФЗ, дискусійних паперів, проектів, участь в обговоренні проектів тощо) [6].

При цьому багато країн вже застосовують МСБО та МСФЗ. Детальна інформація щодо того, як відбувається застосування МСБО відповідно до НСБО, наведена в табл. 1.

В Україні міжнародні стандарти фінансової звітності, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, – це документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності [2].

До основних переваг МСФЗ належать такі:

- МСФЗ характеризуються чіткою економічною логікою та узагальнюють світову практику складання фінансової звітності;
- інформація МСФЗ дає змогу користувачам аналізувати наслідки прийняття рішень, здійснювати прогнозування майбутнього розвитку та є основою прийняття стратегічних рішень;
- показники фінансової звітності підприємств за міжнародними стандартами характеризуються зіставленням, що зумовлює підвищення інвестиційної привабливості таких підприємств;
- фінансова звітність підприємств за міжнародними стандартами містить не тільки кількісні показники господарської діяльності підприємства, але й характери-

Застосування МСБО в різних країнах світу

№	Застосування МСБО та його гармонізація з НСБО	Країни
1	МСБО використовуються як національні стандарти з додатковими поясненнями.	Хорватія, Киргизстан, Грузія, Непал, Оман, Пакистан, Вірменія, Кіпр, Латвія, Мальта, Гондурас, Домініканська Республіка.
2	МСБО використовуються як національні стандарти, але останні розробляються для їх використання; в ситуаціях, не передбачених МСБО, використовуються як національні стандарти.	Нова Гвінея, Папуа, Малайзія.
3	МСБО використовуються як національні стандарти, але іноді можуть бути модифіковані під сучасні умови конкретної місцевості.	Польща, Албанія, Судан, Бангладеш, Таїланд, Колумбія, Уругвай, Кенія.
4	Національні стандарти розробляються окремо, але базуються на МСБО.	Іран, Чилі, Сирія, Туніс, Китай, Болгарія, Філіппіни, Словенія, Узбекистан, Молдова.
5	Національні стандарти розробляються окремо, але базуються на аналогічних МСБО для більшої кількості облікових ситуацій.	Україна, Туреччина, Литва, Індія, Маврикій, Намібія, Норвегія, Бразилія, Чехія, Франція, Швейцарія, Нідерланди.
6	Кожен стандарт включає пункт положення з визначенням порівнянням національного стандарту з МСБО.	Італія, Нова Зеландія, Югославія, Австралія, Швеція.
7	Національні стандарти розробляються окремо.	Іспанія, Австрія, Німеччина, Японія, Росія, США, Велика Британія, Корея, Канада, Бельгія.
8	НСБО не існує, МСБО формально не прийняте, але використовуються для формування звітності.	Лесото, Ботсвана.

стики здійснюваних процесів, які відображають як масштаби, так і якість такої господарської діяльності;

– фінансова звітність, складена відповідно до вимог МСФЗ, є доступною для широкого кола споживачів (не тільки для органів господарського нагляду (контролю), статистики) [7].

Отже, максимально швидке й ефективне зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними стандартами нині є одним з ключових завдань (стандарти визначають головним чином підходи до подання інформації у фінансовій звітності, а також методи оцінювання).

Нині в Україні передбачається вжиття заходів щодо використання МСБО та МСФЗ. Для більш ефективного вжиття цих заходів можна запропонувати:

– формування законодавчих, організаційних та необхідних теоретичних передумов для того, щоб суб'єкти господарювання могли безперешкодно складати фінансову звітність відповідно до вимог МСБО;

– створення ресурсу, на якому постійно будуть оновлюватися відповідно до змін законодавства міжнародні стандарти для того, щоб сприяти створенню умов для вільного доступу до інформації;

– стабільне підвищення рівня кваліфікації бухгалтерів та забезпечення високого рівня фахівців, які складають фінансову звітність; при цьому база навчання та перепідготовки завжди має бути відповідною чинним МСБО;

– співвіднесення національної нормативної та правової бази щодо обліку до міжнародних стандартів;

– поліпшення системи державного регулювання у сферах бухгалтерського обліку;

– введення та затвердження на державному рівні відповідних ПСБО.

Спираючись на досвід інших країн, можемо спрогнозувати, що прийняття ПСБО – це лише перший крок до облікової політики. Застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в повному обсязі суттєво змінить обсяг роботи, яка пов'язана з підготовкою звітності.

При цьому варто відзначити, що вітчизняні традиції ведення економічної та бухгалтерської роботи, які є сьогодні, включаючи облік та формування звітності, мають певні переваги для нашої місцевості, які не хотілося б втрачати.

Отже, однією з необхідних умов подальшої гармонізації бухгалтерського обліку з позитивним результатом є вдосконалення

цілої системи підготовки та перепідготовки спеціалістів обліку вже за МСБО.

Окрім того, нині існує велика кількість онлайн-курсів, вебінарів, семінарів та інших навчальних дистанційних курсів, проходження яких можна здійснювати паралельно з основною діяльністю спеціалістів. За результатами проходження таких курсів видається відповідний сертифікат.

Крім того, кожен спеціаліст має розуміти, які корегування вносити в національні положення бухгалтерського обліку згідно з МСБО для того, щоб зберегти державні особливості та зробити процес обліку поступовим на кожному конкретному кроці.

Висновки. Загалом можна зробити висновок про те, що в Україні у процесі проведення гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності українських підприємств обов'язково необхідно спиратись на досвід розвинених країн (Європейського Союзу). Сам процес переходу до МСФЗ має бути не декларативним та різким, а поступовим. При цьому всі зміни мають відбуватися за наявності відповідного інституційного механізму в країні.

Політика держави стосовно національної системи бухгалтерського обліку має спрямовуватись на реалізацію конкретної стратегії щодо реформування бухгалтерського обліку в Україні, а не загалом на процес гармонізації. Лише так можна досягти успіхів, концентруючись на єдиній проблемі.

Для того щоб розробити чітку стратегію, треба спочатку визначити загальну концепцію реформування. Далі вже на наявній стратегії треба розробити покроковий план дій та заходів щодо його виконання, а також обрати його конкретних виконавців. Окрім того, процес виконання плану має контролюватися, тому є необхідність створення системи контролю за вжиттям цих заходів та професіональними діями його виконавців.

Нині така концепція є визначеною Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якому зазначено, що ПСБО не повинні йти всупереч МСБО. Проте навіть проведення поверхневого аналізу правового забезпечення податкової звітності та бухгалтерського обліку в Україні, а

також загального стану національної системи бухгалтерського обліку демонструє, що сьогодні цього документа недостатньо для того, щоб проводити послідовний та ефективний процес реформування обліку в Україні.

Література:

1. Швець В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: Знання, 2004. 447 с.
2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Шигун М. Стандартизація бухгалтерського обліку в системі прийняття управлінських рішень. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1924/1/26.pdf>.
4. Муравйов В. Зближення законодавства України з правом Європейського Союзу: сучасний стан та перспективи. Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. 2007. № 35–36. С. 47–49.
5. Кузіна Р. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика. Вісник Національного університету «Львівська Політехніка». 2012. № 721. С. 126–131.
6. Резнікова В., Орлова О. Перспективи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Адміністративне право і процес. 2018. № 2. URL: <http://applaw.knu.ua/index.php/holovna/item/435-perspektyvy>.
7. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Українська консалтингова мережа. 2007. С. 56.

Романькова О.Н., Скрипник Д.Е. Гармонізація с міжнародними стандартами фінансової отчетности бухгалтерского и налогового учета Украины

Анотація. В статті рассмотрены понятие гармонизации, основные проблемы гармонизации национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности с международными стандартами. Выполнен анализ опыта развитых стран мира, которые используют МСФО, а также особенностей, связанных с их использованием. Представлены определенные рекомендации.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, МСФО, гармонизация, процесс, международные стандарты, налоговая отчетность, учет, стандарты, учетная политика, ПСБУ.

Roman'kova O.M., Skrypnyk D.E. Harmonization with international standards of financial statements of accounting and tax accounting of Ukraine

Summary. The article discusses the concept of “harmonization”, the main problems of harmonization of national accounting standards and financial reporting with international standards. The analysis of the experience of developed countries that use IFRS, as well as the features associated with their use. Some recommendations are suggested.

Keywords: accounting, financial reporting, IFRS, harmonization, process, international standards, tax reporting, accounting, standards, accounting policies, PSAP.