

**Алгоритмізація вирішення проблем гармонізації обліку в Україні з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності**

Рожелюк В.М.

**Вступ.** Україна як європейська держава, що прагне стати членом європейської спільноти, яку створювали країни, що увійшли до неї зводячи всі сфери життєдіяльності до єдиних норм і стандартів, повинна визнати ці правила. Виходячи з цього, постає завдання розгляду міжнародних стандартів обліку як інструменту гармонізації обліку в різних країнах і порівняння міжнародних стандартів з національними для дослідження наявності концептуальної єдності.

Теоретико-методологічні концепції розвитку організації бухгалтерського обліку в контексті його реформування, адаптації до міжнародних стандартів, посилення відповідності до сучасних вимог системи управління, у тому числі шляхом автоматизації, формування нової моделі бухгалтерського обліку, стали основою досліджень зарубіжних та вітчизняних науковців і практиків.

Впроваджуючи в Україні процеси гармонізації обліку з міжнародними стандартами, важливо усвідомлювати їх принципові особливості. Нечіткість положень міжнародних стандартів, до якої не звикли вітчизняні бухгалтери, пояснюється надзвичайно широким колом осіб, для яких вони призначені, ринковим змістом відносин та рекомендаційним їх характером. Міжнародні стандарти є складними для розуміння. Тому, питання переходу на міжнародні стандарти для України залишається дуже проблемним, тож йому присвячено багато праць як прихильників цього процесу, так і противників. Це питання досліджували вітчизняні та зарубіжні дослідники: Г. М. Авраменко [6], Е. Берк [10], В. А. Бірюков [6], Л. Л. Гевлич [2], С. Ф. Голов [3], І. В. Кашуба [9], Е. М. Мерзликіна [6], М. Я. Метьюс [4], Л. К. Нікандрова [6], М. Х. Б. Перера [4], Ю. Н. Снопок [8], Р. М. Циган [9], П. Н. Шаронін [6] та багато інших. Проте, зважаючи на розвиток гармонізаційних процесів і відсутність однакості у поглядах науковців, це питання потребує подальшого дослідження. Погляди вчених стосовно цих процесів кардинально різняться. По-

зитивні наслідки такого напрямку розвитку зазначають М. Я. Метьюс і М. Х. Б. Перера, вказуючи, що гармонізація дозволить:

- 1) підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн;
- 2) активізувати оборот капіталу;
- 3) підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку;
- 4) скоротити витрати на складання бухгалтерської звітності міжнародних корпорацій і спільних підприємств;
- 5) оптимально розподілити світові ресурси [4, с. 564].

Підтримуючи таку позицію, Р. М. Циган, І. В. Кашуба [9, с. 146] зазначають, що МСФЗ – це гнучка, динамічна система, яка відіграє позитивну роль у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції держави у світове співтовариство. Їх впровадження дасть країні змогу істотно покращити вітчизняний облік і звітність, сприятиме його відкритості й зрозумілості для внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, зокрема для іноземних інвесторів та кредиторів.

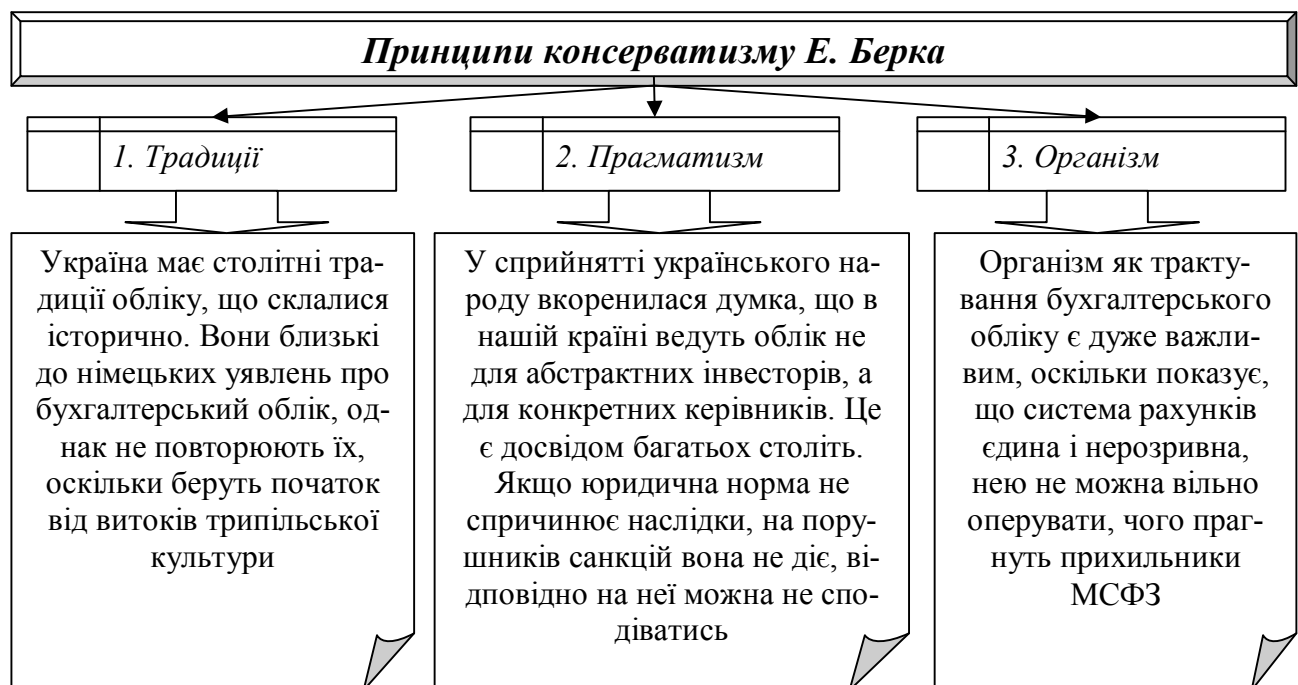
Ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації є міжнародні стандарти фінансової звітності, які висвітлюють діяльність суб'єктів господарювання, створюють достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, дають можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати наявні фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу.

Разом із тим, що проблеми гармонізації бухгалтерського обліку з позиції врахування специфіки діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та відповідного удосконалення структури обліково-аналітичного забезпечення управління шляхом активізації використання організаційних важелів, у тому числі із застосуванням інноваційних техніко - технологічних досягнень, ще не були предметом наукових досліджень.

У зв'язку з процесами переходу на міжнародні стандарти постала проблема, сутність якої полягає в тенденції розподілу бухгалтерського обліку та

фінансової звітності. Наприклад, у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ, можуть з'явитися активи, яких у бухгалтерському обліку немає через відсутність первинних документів, що підтверджують право власності на актив. При цьому, хоч актив і не відображено в бухгалтерському обліку, якщо підприємство контролює його, то він повинен бути відображений у його фінансовій звітності, або, навпаки, актив, відображений у бухгалтерському обліку, може не відображатися у фінансовій звітності, наприклад, у зв'язку з тим, що він не приносить економічних вигод. Аналогічні приклади можна навести щодо зобов'язань. Так, відповідно до вимог МСФЗ у фінансовій звітності повинні бути відображені так звані конструктивні зобов'язання, які документально не підтверджені, проте виникли з практики ділового обігу [5].

Однак найбільш парадоксальним треба визнати те, що принципи МСФЗ певною мірою суперечать принципам консерватизму Е. Берка (1729–1797), який висунув три принципи будь-якої організації: 1) традиції; 2) прагматизм; 3) організм (рис. 1).



**Рис. 1. Невідповідність процесів впровадження МСФЗ  
принципами консерватизму Е. Берка**

*Розроблено автором з врахуванням [10].*

Таким чином, МСФЗ не відповідає усім переліченим визначальним принципам. Особливо це помітно на прикладі України. Варто підняти питання принципів бухгалтерського обліку, при розробці яких вітчизняні законодавці обрали стратегію запозичення західних відповідників. Проте у практичній реалізації цих принципів у діяльності конкретних суб'єктів господарювання виникають проблеми. Як зазначає Л. Л. Гевлич зазначає, що в міжнародному обліку існують важливі концептуальні позиції, не регламентовані в Україні. Йдеться про концепції збереження капіталу, особливо важливих з позиції захисту інтересів користувачів звітності при визначенні точки відліку прибутку: тільки надходження активів, що перевищують суми, необхідні для збереження капіталу, можуть вважатися прибутком [2, с. 122].

Проте визнати, що міжнародного бухгалтерського обліку як такого в природі не існує, а є ведення обліку підприємствами за прийнятими міжнародними правилами.

Однак, якщо заглибитися в проблеми запровадження міжнародних стандартів в Україні, історичних та ідеологічних відмінностей націй та наявності різних джерел фінансування підприємств національної та західної економік, то постають як очевидні принципові недоліки процесу гармонізації в Україні, що фундаментально руйнують організацію історично складеної системи бухгалтерського обліку.

Власне через це у практичній діяльності реалізація цих принципів у діяльності конкретних суб'єктів господарювання наштовхується на певні проблеми. Навіть застосування абсолютно очевидного принципу єдиного грошового вимірника не завжди є однозначним у зв'язку із сучасними потребами оцінки таких складових нематеріальних активів, як кадровий потенціал, список клієнтів та інших ключових факторів успіху підприємства [1, с. 122].

Однією з основних причин принципових розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ є той факт, що бухгалтерський облік у країнах Заходу протягом багатьох років обслуговував ринкову систему, в якій діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку та збагачення їхніх власників, тому і бухгалтерський

облік ведеться насамперед в інтересах власників підприємств, акціонерів, а національна система обліку, сформована на засадах командно-адміністративної системи, все ще орієнтована на державу як головного користувача звітності.

Загалом дослідження процесів гармонізації бухгалтерського обліку дало змогу окреслити коло проблем, які при цьому виникають. Для їх вирішення необхідно дотримувати певної послідовності здійснюваних заходів. У зв'язку з цим запропоновано певну поетапність процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з міжнародними вимогами (рис. 2).

Етапи гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами		
<i>Зміст заходів і дій</i>		
1*	Популяризація	Презентація, обговорення, обґрунтування доцільності здійснення через публічне представлення результатів SWOT-аналізу та надання інформації про переваги тощо
2	Обґрунтування законодавчого регулювання та суб'єктів обліку	Встановлення рівнів законодавчого регулювання та переліку регламентних норм, позиціонування суб'єктів, на які поширюється потреба гармонізації обліку, розмежування повноважень щодо підготовки проектів нормативно-правових актів та інструктивних матеріалів, встановлення строків і відповідальних осіб за їх розробку тощо
3	Підготовка кадрового забезпечення макrorівня	Організація навчання та самонавчання, стажування, проведення семінарів підвищення кваліфікації, круглих столів, науково-практичних конференцій, заходів з обміну досвідом тощо
4	Формування нормативно-правової та організаційної бази	Узаконення професійних інституцій, які можуть займатися розробкою національних і галузевих стандартів бухгалтерського обліку, формування демократичної структури їх затвердження після обговорення та внесення уточнень, правове й організаційне регулювання механізмів реалізації
5	Підготовка кадрового забезпечення мікрорівня	Організація навчання на мікрорівні, забезпечення підвищення кваліфікації працівників через курси, конференції, круглі столи, консультації, навчання й самонавчання, а також формування відповідного механізму стимулювання
6	Реалізація	Запровадження міжнародних підходів відповідно до чинного вітчизняного законодавства (у т.ч. через експеримент, часткове впровадження, наприклад, в одній галузі тощо)
7	Подальший розвиток механізмів удосконалення	Синхронізація зусиль, механізмів та способів, спрямованих на подальший розвиток і оптимізацію гармонізації та формування уніфікованого інформаційного середовища, необхідного для ефективної діяльності суб'єктів.

**Рис. 2. Етапи гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами**

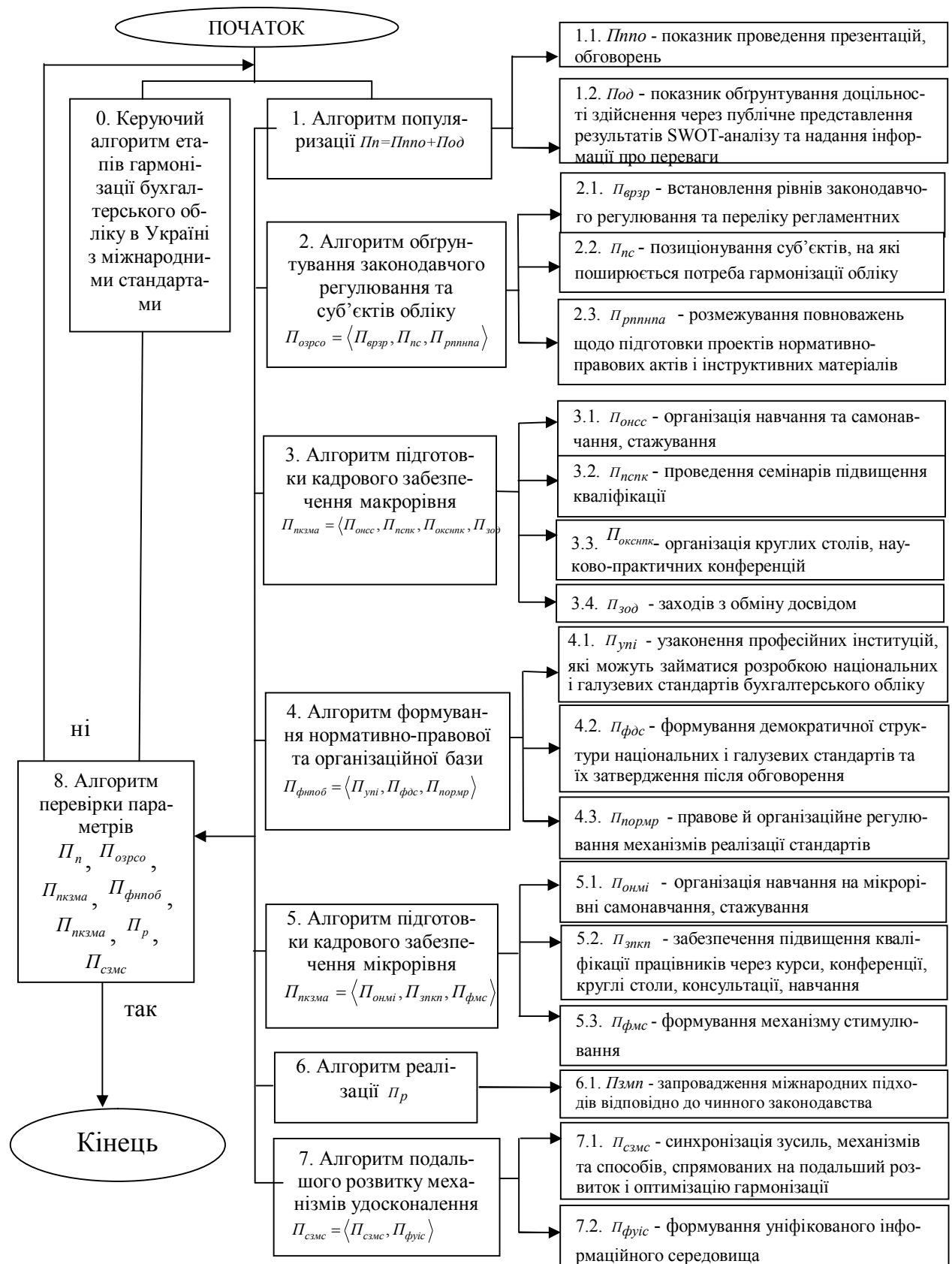
*1-7 – нумерація етапів запропоновано автором.*

Незважаючи на те, що процес гармонізації бухгалтерського обліку в Україні здійснюється доволі активно, узагальнені етапи дають можливість вирішити низку організаційних питань, які залишилися поза увагою при формуванні загальної стратегії наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних вимог.

Впроваджуючи в Україні процеси гармонізації обліку, важливо усвідомлювати і принципові відмінності у джерелах фінансування вітчизняних та зарубіжних підприємств. У той час, як у практиці США головними користувачами фінансової звітності підприємства є акціонери, що виступають основними інвесторами, в Україні головним користувачем звітності є держава, на перший план виходить податкова звітність, а фінансова є швидше формальною. Причиною можуть слугувати кардинальні відмінності у рівні розвитку фондового ринку.

Проблемним питанням є шлях просування до задекларованої гармонізації. Методи її досягнення в нашій країні надто не досконалі. З низки причин, однією з них, вважаємо вказівку Міністерства фінансів України складати звітність за МСФЗ, використовуючи типові форми звітності. Відсутність затверджених форм за МСФЗ передбачає дотримання принципу суттєвості, який реалізується вибором підприємством такого набору показників, який є необхідним для користувача, дає змогу приймати рішення, при цьому не обтяжуючи надлишковою інформацією. Таке рішення Міністерства фінансів, з погляду автора, свідчить про незрілість і неготовність сучасної національної системи обліку відповідати західним ринковим принципам, у зв'язку з тим залишки адміністративної психології управління, успадкованої від радянського минулого.

Узагальнені етапи, уможливають вирішення низки організаційних питань, які залишилися поза увагою при формуванні загальної стратегії наближення вітчизняної системи обліку та звітності до міжнародних вимог та дозволяють сформувати керуючий алгоритм, здатний забезпечити найбільш якісну удосконалену систему, що відповідає вітчизняним особливостям (рис. 3).



**Рис. 3. Керуючий алгоритм гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами**

Запропоновано автором.

На рис. 3 програмний модуль (0) виконує адміністративні функції координації та управління виконання процесів компонентними оптимальної адаптації організації бухгалтерського обліку. Алгоритми популяризації (1) та обґрунтування законодавчого регулювання та суб'єктів обліку (2), підготовки кадрового забезпечення макрорівня (3), формування нормативно-правової та організаційної бази (4), підготовки кадрового забезпечення мікрорівня (5), реалізації (6), подальшого розвитку механізмів удосконалення (7) виконуються паралельно в мультипрограмному режимі. Модулі (1.1-1.2), (2.1-2.3), (3.1-3.4), (4.1-4.3), (5.1-5.3), (6.1) та (7.1,7.2) виконуються у конвеєрному режимі згідно з їх часовою координацією.

Для реалізації поставленого завдання було обрано мову програмування C++, а середовище програмування C++ Builder 6.0. Перевагами мови програмування C++ є гнучкість використання, інкапсуляція, поліморфізм, структурованість. Великою перевагою є тонкість програмного коду, що дозволяє зменшити затрати процесорного часу. Велику роль при обранні мови програмування відіграла наявність зовнішніх модулів, що забезпечують виконання операцій з великими числами.

За результатами проведеного автором дослідження випливає висновок, що реформа бухгалтерського обліку в Україні є поверховою, не враховує інтереси різних груп конкретних користувачів фінансової інформації. У цьому полягає її слабкість з точки зору практичної реалізації передбачених заходів. Важливо усвідомлювати, що МСФЗ – не універсальна концепція, а один із варіантів обліку в інтересах фінансових інститутів.

Крім того, виявлено проблему поширення тенденції відокремлення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які завжди базувалися на єдиній фактичній інформації про господарські операції підприємства, виходячи з підтверджених документами даних бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах підприємства все ще ведуть облік за національними стандартами, а звітність подають згідно з новими вимогами – за міжнародними, відповідно до процедури трансформації облікових даних. Це стає причиною то-



го, що в даних обліку наявні активи, інформація про які не міститься у звітності, і навпаки, у звітності з'являються активи, не відображені в обліку, що є суттєвою проблемою організації обліку, призначеної для оптимізації облікового процесу [7].

Вітчизняні бухгалтери не готові до сучасних змін. Це стосується насамперед відсутності необхідних знань. Підприємства змушені наймати зовнішніх спеціалістів для формування нової звітності, що супроводжується значними витратами. Проте варто зауважити, що формування фінансової звітності відповідно до МСФЗ не лише вимагають спеціальних знань та додаткової інформації, але і особливим світоглядним підходом до складання фінансової звітності, відмінним від традиційного для України.

Аналізуючи програмне забезпечення за видами обліку, варто зазначити, що Фірма 1С застосовує у своїх програмних продуктах термін «управлінський облік», проте у випадку системи 1С:Підприємство. Версія 7.7 управлінським називається швидше за все оперативний облік, проте у системі 1С: Підприємство. Версія 8.0 застосовується вже власне управлінський облік, необхідний для управління за бюджетами. Виходячи з цього, розробникам програмного забезпечення доцільно привести використання ними облікової термінології у відповідність із науково обґрунтованою.

#### Висновки.

Таким чином, гармонізація бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й звітності в умовах євроінтеграції та всебічного розвитку світового партнерства, яка вимагає дотримання структурованої логіки, базується на наукових обґрунтуваннях зумовила дослідження сутності інтеграції облікових систем і розвиток організації бухгалтерського обліку та її форм, аналіз міжнародного досвіду з питань комплексного підходу до вирішення проблемних аспектів організації бухгалтерського обліку. Це дало змогу запропонувати автору організаційно-методологічні засади його використання для оптимізації організаційних структурних компо-

ментів вітчизняних переробних підприємств, оцінити шляхи, визначити етапи й побудувати керуючий алгоритм гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з вимогами міжнародних стандартів, в якому у логічній послідовності представлені етапи реалізації процесу гармонізації і дозволило максимально синхронізувати зусилля і в найбільш оптимальному режимі досягти кінцевої мети гармонізації – сформувати уніфіковане інформаційне середовище, необхідне для ефективного розвитку суб'єктів господарювання.

### Список джерел

1. Галузіна С. М. Аспекти підвищення ролі учетно–аналитической информации в системе управления организацией [Текст]: монография / С. М. Галузіна. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с
2. Гевлич Л. Л. Современное содержание концептуальной основы учета в Украине / Л. Л. Гевлич // Економічний простір. – 2008. – № 20/2. – С. 116–123.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 10. – С. 12–23.
4. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014).
6. Проблемы гармонизации Российской системы бухгалтерского учета и требований МСФО / Е. М. Мерзликина, Г. М. Авраменко, В. А. Бирюков, Л. К. Никандрова, П. Н. Шаронин // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 11 (209). – 62 с.

7. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4 (23). – С. 105–108.
8. Снопок Ю. Н. Международный опыт ведения бухгалтерского учета / Ю. Н. Снопок. – СПб. : Издательский дом «Бизнес–пресса», 2005. – 208 с.
9. Циган Р. М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р. М. Циган, І. В. Кашуба // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. - 2012. – № 1 (47). – С. 145–147.
10. Edmund Burke, 1958, *Philosophical Enquiry*, ed. J.T. Boulton, London, Routledge (later edition, Oxford, Blackwell, 1987).

УДК 657.22: 001

Рожелюк В. М.

### **Алгоритмізація вирішення проблем гармонізації обліку в Україні з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності**

У статті розкрито теоретичні основи гармонізації бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й звітності в умовах євроінтеграції та всебічного розвитку світового партнерства вимагає дотримання структурованої логіки, яка базується на наукових обґрунтуваннях. Побудовано керуючий алгоритм, в якому у логічній послідовності представлені етапи реалізації процесу гармонізації, дозволяє максимально синхронізувати зусилля і в найбільш оптимальному режимі досягти кінцевої мети гармонізації – сформувати уніфіковане інформаційне середовище, необхідне для ефективного розвитку суб'єктів господарювання.

Досліджено науково-практичний зарубіжний досвід й законодавство, що стало основою для обґрунтування висновку, що сучасний розвиток бухгалтерського обліку на міжнародному рівні може бути підґрунтям для удосконалення його методологічних і організаційних засад в Україні. На цій підставі узагальнено позиції щодо структури та етапів комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в контексті вітчизняних реалій, визначено етапи реалізації такого підходу на практиці й здійснено їх формалізацію з використанням функціонального, коефіцієнтного, матричного та інших оптимізаційних методів.

Запропоновано перелік етапів здійснення гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами.

**Ключові слова:** гармонізація, організація обліку, закони, стандарти, нормативно-правове регулювання, облікова інформація, керуючий алгоритм.

Рожелюк Вікторія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна).

УДК 657.22: 001

Рожелюк В. Н.

### **Алгоритмизация решения проблем гармонизации учета в Украине с требованиями международных стандартов финансовой отчетности**

В статье раскрыты теоретические основы гармонизации бухгалтерского учета в Украине в соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в условиях евроинтеграции и всестороннего развития мирового партнерства требует соблюдения структурированной логики, основанной на научных обоснованиях. Построено управляющий алгоритм, в котором в логической последовательности представлены этапы реализации процесса гармонизации, позволяет максимально синхронизировать усилия и в наиболее оптимальном режиме достичь конечной цели гармонизации - сформировать унифицированную информационную среду, необходимое для эффективного развития субъектов хозяйствования.

Исследованы научно-практический зарубежный опыт и законодательство, стало основой для обоснования вывода, что современное развитие бухгалтерского учета на международном уровне может быть основой для совершенствования его методологических и организационных основ в Украине. На этом основании обобщенно позиции по структуре и этапов комплексного подхода к организации бухгалтерского учета в контексте отечественных реалий, определены этапы реализации такого подхода на практике и осуществлено их формализацию с использованием функционального, коэффициентный, матричного и других оптимизационных методов.

Предложен перечень этапов осуществления гармонизации бухгалтерского учета в Украине международным требованиям.

Ключевые слова: гармонизация, организация учета, законы, стандарты, нормативно-правовое регулирование, учетная информация, управляющий алгоритм

Рожелюк Виктория Николаевна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра учета в государственном секторе экономики и сфере услуг, Тернополь-

ский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина).

Email: [rozelyk@ukr.net](mailto:rozelyk@ukr.net)

**Rozheliuk Viktoriia M.**

моб. тел.: 050 672-75-63

дом. тел.: 0352 51-33-44

м.Тернопіль, вул. Львівська, 10 кв.18