

УДК 657.37

Рожелюк В.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері
Тернопільський національний економічний університет

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ТА ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ

Постановка проблеми. Відмінності економічного розвитку та рівня організації виробництва, особливості проблем, що вирішувались на мікро- та макрорівні кожної окремо взятої країни, зумовили суттєві відмінності у критеріях визнання та методах оцінки конкретних об'єктів бухгалтерської системи при підготовці фінансових звітів за національним обліковим законодавством та стандартами. Однак інтенсивна економічна інтеграція, що розпочалась відразу після закінчення другої світової війни, призвела до необхідності стандартизації облікової системи уже на міжнародному рівні. Створення спільних підприємств і транснаціональних корпорацій, експорт капіталів, формування та розвиток міжнародних фондових ринків – всі ці процеси вимагали відповідного стандартизованого інформаційного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами стандартизації та гармонізації обліку національних облікових систем до міжнародних стандартів і норм займалися вчені-економісти як вітчизняні, так і зарубіжні: Бутинець Ф. Ф., Гетьман В. Г., Голов С. Ф., В. В. Качалін, Костюченко В. М., Кутер М. І.; О. Амаг, Дж. Блей, Я. Вільямс та ін. Проте окремі теоретичні, організаційні та практичні

аспекти стандартизації та гармонізації облікової системи суб'єктів господарювання в ринкових умовах вимагають більш ґрунтовного дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є визначення основних напрямів та принципів, видів, класифікаційних ознак стандартизації та гармонізації облікових процесів діяльності вітчизняних підприємств за умови створення економіки відкритого типу для співпраці із зарубіжними партнерами, взаємного інвестування та кредитування з боку міжнародних фінансових організацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. З другої половини двадцятого століття розвиток бухгалтерського обліку вступив в нову фазу – фазу міжнародної стандартизації та гармонізації. Цьому сприяли об'єктивні передумови, серед яких варто виділити:

- розвиток світових продуктивних сил досяг такого рівня, при якому економічні процеси стали всеосяжними, глобальними й інтернаціональними;

- взаємне проникнення капіталів різних країн у вигляді виробничих, капітальних і фінансових інвестицій набуло повсюдного характеру, а створення систем міжнародного кредитування й економічного регулювання обумовило інтенсивний розвиток Світового ринку;

- виникнення інтегрованих спільних підприємств, корпорацій, транснаціональних компаній сприяло подальшій взаємозумовленості і взаємозалежності економік різних країн;

- вільна конвертація валют провідних країн, а також уведення єдиної європейської валюти євро стимулювали подальше зміцнення міжнародних економічних зв'язків будь-якого рівня [4].

Поступово почала долучатися до цього процесу і Україна, головним напрямком розвитку якої на сьогодні є створення економіки відкритого типу, тобто відкритої для співпраці із зарубіжними партнерами, взаємного інвестування та кредитування з боку зарубіжних та міжнародних фінансових організацій. Економічні реформи в нашій країні закономірно призвели до необхідності реформування бухгалтерського обліку на засадах міжнародної гармонізації та стандартизації. З цією метою 28 жовтня 1998 року було прийнято Постанову Кабінету Міністрів України №1706, якою затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Для координації зусиль із реалізації цієї Програми при Міністерстві фінансів України створено Методологічну Раду з питань бухгалтерського обліку. За сприяння та активної підтримки Агенції США з міжнародного розвитку (USAID) Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) було розроблено ряд проектів національних стандартів бухгалтерського обліку, що відповідають Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку (МСБО). У подальшому ці стандарти були закладені в основу при підготовці та затвердженні Міністерством фінансів України Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які є ключовими для складання фінансової звітності підприємствами різних форм власності.

Бухгалтерський облік – це мова бізнесу. Якщо бізнес здійснюється у межах окремо взятого підприємства, то дані бухгалтерського обліку використовуються для потреб внутрішнього менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень, тому неможливо переоцінити значення повної та достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства при вирішенні поточних та перспективних господарських проблем.

Для прийняття правильних управлінських рішень навіть на рівні підприємства повинні використовуватись дані, які відповідають певним правилам, вимогам і нормам, що є зрозумілими та прийнятними для користувачів. Зокрема, щоб порівняти, наприклад, фінансові результати, досягнуті у попередньому та поточному звітних періодах, необхідно використовувати лише порівняльні відповідні показники, тобто такі, які визначені за єдиною методологією з використанням однакових баз розрахунку, критеріїв та правил.

З цією метою підприємство зобов'язане розробити свою облікову політику, яка підпорядковується потребам внутрішнього менеджменту. Але, як правило, для прийняття ефективних управлінських рішень менеджери не обмежуються суто внутрішньою фінансовою інформацією, а порівнюють її з відповідними показниками подібних підприємств, підприємств-конкурентів чи партнерів по бізнесу. Тому закономірно виникає проблема стосовно уніфікації вимог до фінансової інформації у межах галузі, регіону, всієї економічної системи країни.

Процес такої уніфікації називають стандартизацією бухгалтерського обліку. Стандарт у широкому розумінні – це зразок, еталон, модель, що приймаються за вихідні для порівняння з ними інших подібних об'єктів.

Стандартизація бухгалтерського обліку – це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки і 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. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в межах уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC).

За час своєї діяльності КМСБО видав 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО), з яких діють 30. В травні 2000 р. було прийнято новий статут і Комітет перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board – IASB).

Відповідно до нового Статуту РМСБО у своїй діяльності має такі цілі:

– розроблення в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності повинна розкриватися якісна, прозора і порівняна інформація для того, щоб учасники фондових ринків могли б приймати обґрунтовані економічні рішення;

– поширення і забезпечення суворого дотримання цих стандартів;

– забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального розв'язання питань бухгалтерського обліку і звітності.

На виконання вказаних цілей РМСБО після реорганізації у 2001 р. перейменувала стандарти на Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS).

У широкому сенсі цього терміна Міжнародні стандарти фінансової звітності включають: МСФЗ, МСБО, тлумачення, розроблені комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності, або колишнім Постійним комітетом [4].

У межах виконання плану заходів Програми за 1999 – 2001 рр. у 1999 р. було прийнято Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", який забезпечує регулювання бухгалтерського обліку в напрямку гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності. Саме цей Закон встановив основні принципи бухгалтерського обліку, визнавши його дані базовими для складання будь-якої звітності, в якій містяться вартісні показники. З січня 2000 р., з моменту введення в дію Закону, суб'єкти підприємницької діяльності мають змогу самостійно визначати облікову політику підприємств; обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них; затверджувати правила документообігу і технології обробки облікової інформації; встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління, включаючи ведення в окремій системі рахунків і реєстрів обліку доходів, витрат, активів, зобов'язань у потрібному підприємству аспекті деталізації та регламентації управлінського обліку.

Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30 листопада 1999 р. затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцію до його застосування. Новий План рахунків побудований за концепцією, коли назви і призначення рахунків і субрахунків збігаються з назвою і змістом показників Балансу і Звіту про фінансові результати, що дає змогу безпосередньо з рахунків і субрахунків нового Плану рахунків отримувати інформацію для складання фінансової звітності.

Для виконання основних напрямів Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням МСФЗ Міністерством фінансів затверджено комплексний пакет з нормативно-методичної бази обліку, який складає його регламент і включає: Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"; 34 положення (стандарти) бухгалтерського обліку; форми фінансової звітності, примітки і додаток до приміток до річної фінансової звітності; порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р., № 419; План рахунків і спрощений план рахунків бухгалтерського обліку з Інструкцією про їх застосування; реєстри бухгалтерського обліку і Методичні рекомендації по їх застосуванню; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, запасів і біологічних активів; Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; інструкція по інвентаризації.

Оскільки розвиток міжнародних стандартів відбувається в умовах ринкової економіки, необхідно відмітити значну корисність фінансової звітності за МСФЗ для користувачів, пов'язаних з управлінням та інвестиціями. За оцінками експертів Міжнародного центру реформи системи бухгалтерського обліку, більш 400 компаній у країнах СНД застосовують МСФЗ. Значна частина цих компаній представлена спільними підприємствами з іноземними інвестиціями, що ведуть облік за МСФЗ за вимогою власників. Крім того, частина компаній є вітчизняними представництвами транснаціональних компаній. Однак інтерес до застосування МСФЗ в Україні зростає з кожним роком, про що свідчить високий попит на фахівців з МСФЗ, що мають підприємства.

Таким чином, МСФЗ є системою стандартів обліку та звітності, яка забезпечує достовірною інформацією не тільки зовнішнього користувача – інвестора, але й органи управління підприємством. Як відзначено у передмові до видання МСФЗ, користувачі фінансової звітності в усьому світі хочуть мати співставну та зрозумілу інформацію для прийняття економічних рішень. За відсутності єдиних стандартів вони змушені витрачати колосальні фінансові ресурси для приведення звітності у відповідність до тих або інших міжнародних правил або національних норм країни-партнера. Сьогодні країнами МСФЗ використовуються різні форми : від застосування МСФЗ як національних стандартів з

можливою модифікацією, доповненнями до розробки національних стандартів на основі МСФЗ з різним ступенем їх відповідності [10].

Міжнародне зближення принципів і процедур бухгалтерського обліку визначає гармонізацію фінансової звітності. Гармонізація фінансової звітності може відбуватися на різних рівнях: міжнародному і локальному.

Гармонізація фінансової звітності на міжнародному рівні означає, що фінансова звітність окремо узятій країни повинна відповідати вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Гармонізація фінансової звітності на міжнародному рівні – тривалий і трудомісткий процес. Однак тенденції розвитку цього зближення існують, про що свідчать звіти IASC, що підтверджують об'єктивність цього процесу.

Гармонізація фінансової звітності на локальному рівні передбачає, що фінансова звітність в окремо узятій країні, що входить у континентальну групу, повинна відповідати вимогам стандартів обліку країн якого-небудь континенту. Так, країни Європейського Співтовариства (ЄС) мають свої директиви по обліку й аудиту, власні вимоги по гармонізації фінансової звітності, накопичений досвід по гармонізації звітів транснаціональних організацій.

У структурі директив особливо виділяються Четверта, Сьома, Восьма, котрі розкривають склад і зміст фінансової звітності, порядок складання зведеної консолідованої звітності, процедуру проведення аудиту. Гармонізація фінансової звітності на локальному рівні може проходити й в інших регіонах. Способи гармонізації фінансової звітності відображено на рис.1, де виділено класифікаційні ознаки гармонізації за способом здійснення та формування.

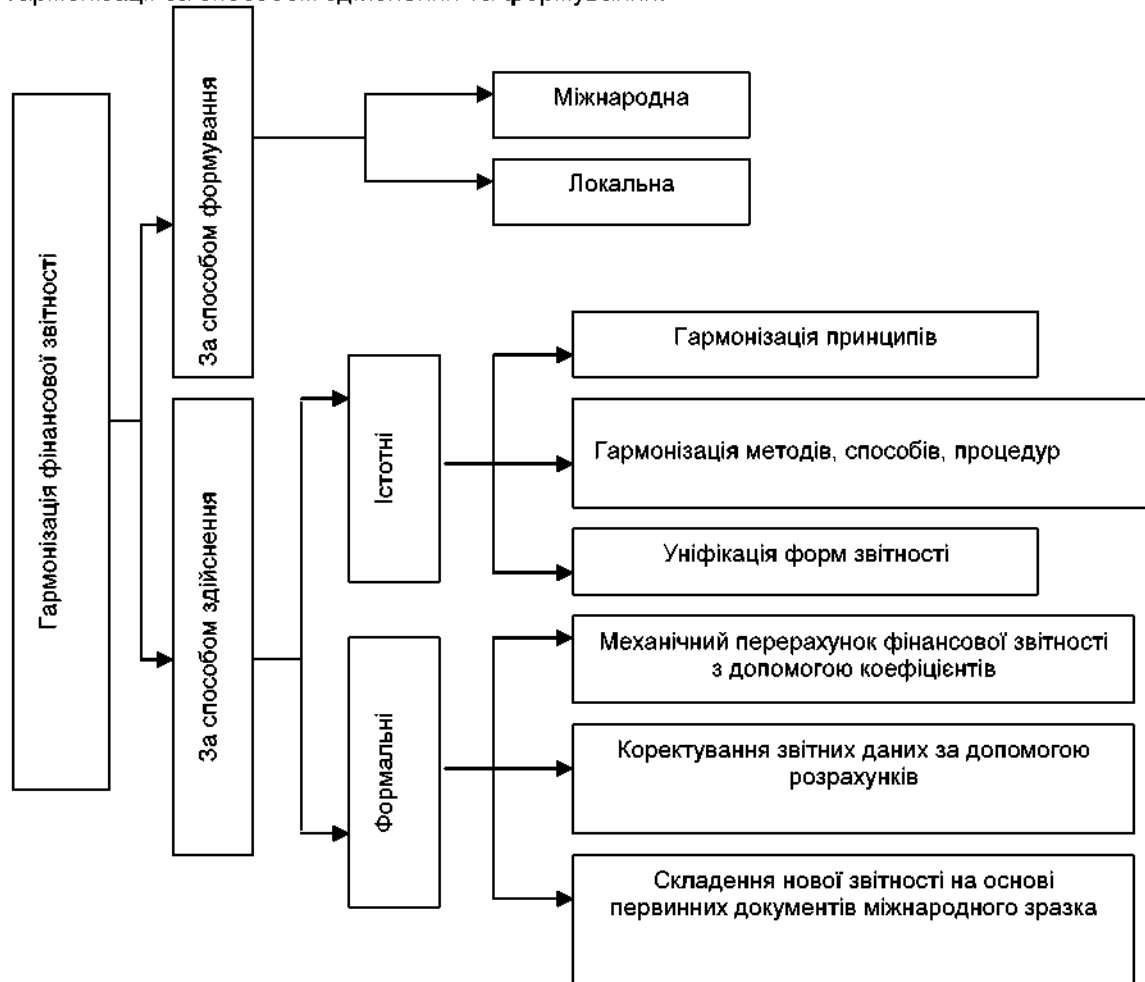


Рис. 1. Класифікація видів гармонізації фінансової звітності [5].

В даний час формальні способи гармонізації фінансової звітності включають такі види:

– трансформація фінансової звітності за допомогою коефіцієнтів перерахування. Коефіцієнти враховують особливості оцінки активів, своєрідність методології обліку і т.д. Вони показують, яке значення мав би інформаційний показник, якби облік вівся за пропонуваними принципами і стандартами. До недоліків способу відноситься трудомісткість розробки конкретних коефіцієнтів перерахування для підприємств різних галузей і потужностей;

– трансформація фінансової звітності на основі додаткових розрахунків. Знаючи відмітні риси однієї системи обліку від іншої, складають таблиці, що дозволяють визначити позитивні і негативні

впливи окремих факторів на інформаційний показник. На основі проведених розрахунків вносяться зміни у фінансову звітність;

– складання фінансової звітності по методології іншої країни на основі первинних документів, заповнених відповідно до міжнародних вимог [5].

На наш погляд, вказані напрямки гармонізації фінансової звітності будуть розвиватися, взаємно доповнюючи один одного.

Висновки з даного дослідження. Міжнародне узгодження принципів і процедур системи обліку є визначальною передумовою гармонізації фінансової звітності з метою стандартизації та уніфікації облікових процедур вітчизняних підприємств та їх зарубіжних партнерів.

Гармонізацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності 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. Це сприяє кращому розумінню економічної природи основних напрямів зближення бухгалтерського обліку та звітності, дозволяє розробити ефективні заходи гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними стандартами.

На основі узагальнення теоретичних досліджень, результатів практичного досвіду формування облікової інформації та її узагальнення у фінансовій звітності в умовах адаптації до Міжнародних стандартів доведено, що в умовах розвитку міжнародного співробітництва та залучення іноземних інвестицій в економіку України, необхідне подальше реформування вітчизняної системи обліку, для зменшення ризику кредиторів та інвесторів; поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку та зростання довіри до її показників в усьому світі.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф.Ф.Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 544 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моногр. / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : практик. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Харків : Фактор, 2008. – 1008 с.
4. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – №8-9. – С. 43-54.
5. Кутер М. И. Теория бухгалтерського учета: учеб. / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>.
7. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>.
8. Олійник О. І. Реформування бухгалтерського обліку України із застосуванням міжнародних стандартів: метод. реком. / [О. І. Олійник, С. І. Юр'єва, Л. І. Рибальченко]. – Х. : Основа, 2005. – 680 с.
9. Поленова С. Н. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. Зарубежный и российский опыт / С. Н. Поленова – М. : 2006. – 348 с.
10. Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет / Дж. Блейк, О. Амаг. – М. : Филинь, 2007. – 178 с.
11. Вільямс Я. Справочник GAAP с комментариями (Выпуск 1) / Я. Вільямс. – М. : ИНФРА–М. – 2008. – 149 с.