

ГАРМОНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА

© Кузіна Р.В., 2012

Визначено сутність поняття «гармонізація». Розглянуто етапи гармонізації фінансової звітності на регіональному й міжнародному рівні. Визначені недоліки в реформуванні чинної облікової системи в Україні, надано пропозиції з удосконалення законодавчого регулювання процесів гармонізації звітності українських підприємств до МСФЗ.

Was defined the concept of "harmonization". The stages of the harmonization of financial reporting at the regional and international level were examined. Were identified the weaknesses in the reform of the current accounting system in Ukraine, suggestions on improving the legislative regulation of the processes of harmonization of Ukrainian companies reporting to the IFRS were offered.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Глобалізація економічних процесів зумовила потребу в зіставленні фінансової інформації та актуальність гармонізації публічної звітності на міжнародному рівні. Необхідність гармонізації звітності на світовому рівні визнає більшість вітчизняних та іноземних авторів.

Гармонізація фінансової звітності передбачає вироблення єдиних підходів до складання публічної звітності, що забезпечують отримання достовірної інформації користувачами для ухвалення рішень.

Гармонізація фінансової звітності окремих держав здійснюється на регіональному (країни ЄС, країни Південної Америки) і на міжнародному (через застосування єдиних, глобальних міжнародних стандартів фінансової звітності) рівнях.

В Україні процес гармонізації фінансової звітності здійснюється шляхом впровадження МСФЗ для підприємств-учасників ринку цінних паперів. У статті розглянутий міжнародний досвід гармонізації ФЗ й етапи гармонізації в Україні.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблема обліку за МСФЗ в останні роки займаються багато українських, російських та іноземних авторів. Основи теорії та методології міжнародного обліку викладено в працях С. Ф. Голова, С. Я. Зубілевич, В. Н. Костюченко, Г. Г. Кірейцева, Л. Г. Ловінської, Н. А. Остап'юк, О. Петрук, М. С. Пушкар, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, В. П. Суйц, Л. В. Чижевського, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швець, В. О. Шевчук, М. М. Шігун та багатьох інших. Серед зарубіжних авторів можна виділити: О. Абат, Д. Блейка, М. Ван-Бреда, А. Бріттона, Х. Гернона, С. Грея, Д. Колдуелл, М. Коен, М. Р. Метьюс, Г. Міїке, Г. Мюллер, Б. Нідлз, К. Ноубс, Р. Паркер, Е. Хендрікс, Ф.Д.С. Чой та інших.

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Світове співтовариство накопичило певний досвід використання міжнародних стандартів фінансової звітності та гармонізації звітності в МСФО. Виділено низку проблем, пов'язаних із формуванням інституційних механізмів, що забезпечують розроблення та впровадження МСФЗ та дотримання їх застосування (нагляду над процесом упровадження) на міжнародному, регіональних і національних рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи цих механізмів; з необхідністю вирішення питань правового впровадження МСФЗ у національну практику; з потребою чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні тощо.

В Україні процес гармонізації фінансової звітності підприємств у звітність за МСФО почався нещодавно. Автор вважає за доцільне, враховуючи досвід розвинених країн, виділити проблеми застосування МСФЗ в Україні та розробити рекомендації з їх усунення.

Постановка завдання Уточнити базову категорію і термін «гармонізація». Проаналізувати досвід розвинених країн щодо гармонізації обліку на регіональному й міжнародному рівнях. Виділити проблеми, пов'язані з процесом гармонізації звітності українських підприємств зі звітністю за міжнародними стандартами, надати рекомендації з подолання проблем.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз робіт вітчизняних й іноземних авторів дає підстави для висновку про те, що стосовно терміна «гармонізація» немає однозначної думки.

Ф. Чой і Г. Мюллер [1] вважають, що концепція інтернаціоналізації обліку може проявлятися як процес «гармонізації» і як процес «стандартизації». Гармонізацію вони описують як процес об'єднання різних облікових практик, що логічно не суперечать одна одній, які дозволено використовувати. Як приклад наводяться директиви ЄС, що дозволяють використовувати різні варіанти оцінювання національним підприємствам країн-членів ЄС. Стандартизацію трактують як вироблення єдиного стандарту, який використовують у всіх ситуаціях. Як приклад наводять стандарти США.

К. Ноубс і Р. Паркер також розмежовують поняття «гармонізація» і «стандартизація». «Гармонізація» визначається як процес збільшення порівнянності облікових практик за рахунок встановлення меж кількості можливих варіантів, а під «стандартизацією» розуміють припис жорсткішого і кількісно обмеженого набору правил. Проте наголошують, що в обліку ці поняття стали майже технічними термінами і не можна покладатися на звичайну різницю між цими поняттями. «Гармонізація» зазвичай асоціюється з міжнародними законодавчими актами ЄС, а «стандартизацію» часто пов'язують з діяльністю Комітету з міжнародних стандартів [2]. Надалі в роботі ці поняття вживатимемо як взаємозамінні.

Відтак зазначають, що «дії міжнародних регулюючих організацій, які прагнуть досягнення однаковості, можуть забезпечити один з факторів широкого процесу гармонізації», і однією з організацій, що прагнуть до гармонізації різних аспектів міжнародної облікової практики, називають Комітет з міжнародних стандартів.

К. Робертс, П. Вітман, П. Гордон [3] також відзначають відмінності в поняттях «гармонізація» і «стандартизація». «Гармонізація – це процес, за допомогою якого облік рухається від цілковитої розмаїтості практики. Кінцевим результатом є стан гармонії, коли всі учасники процесу групуються навколо одного можливого методу обліку або навколо обмеженої кількості тісно взаємопов'язаних методів. Кінцевим результатом є стан однаковості». Автори підкреслюють, що визначення гармонії ґрунтується на ліберальнішому погляді на відповідність облікових методів і її можна досягти в результаті природних причин (змін у культурі, розвитку нових ринків цінних паперів тощо), які враховують підприємства, бухгалтерські організації та регуляторні органи, для практичного застосування. Визначення однаковості ґрунтується на жорсткішому підході до трактування аналогічних облікових методів і його можна досягти за рахунок дій регуляторного органу або такого, що виконує певні функції.

На думку О. Петрука, «гармонізація бухгалтерського обліку – це процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів» [4, с.24]. С. Голов зазначає, що гармонізація – певна координата між різноманіттям та уніфікацією методів бухгалтерського обліку [5, с. 73].

З погляду автора, процес стандартизації на першому етапі розвитку бухгалтерського обліку привів до появи бухгалтерських стандартів у багатьох країнах з розвинутою економікою, а подальша інтернаціоналізація облікових процесів, виникнення транснаціональних компаній зумовили необхідність у гармонізації облікових практик різних країн.

Процес гармонізації здійснюється на регіональних та міжнародному рівнях.

На міжнародному рівні до створення міжнародної системи бухгалтерського обліку, яка базується на загальних облікових принципах і виробляє єдині стандарти фінансового обліку та звітності для порівнянності діяльності підприємств усіх країн світу, залучено велику кількість організацій, основними з яких є:

- Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів (КМСФЗ, або IASC – International Accounting Standards Committee);
- Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦБ);
- Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ);
- Організація Об'єднаних Націй (ООН);
- Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

Основну роботу з розроблення МСФЗ веде Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів – International Accounting Standards Committee (IASC). Консультативна рада зі стандартів представляє низку економічно розвинених країн з усіх континентів, Всесвітню федерацію бухгалтерів, Світовий банк, Міжнародну організацію комісій з цінних паперів та деякі інші міжнародні організації. До завдань Консультативної ради зі стандартів належить визначення пріоритетних напрямів розроблення МСФЗ, дослідження наслідків дії запроваджених стандартів, надання консультаційних послуг членам правління та довіреним особам.

Над розробленням облікових стандартів працюють й інші міжнародні організації: Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦБ), що об'єднує найбільші організації, які регулюють обіг цінних паперів у всьому світі. Метою її діяльності є координація правил роботи фондових бірж на загальносвітовому рівні. Одним із основних факторів досягнення цієї мети є міжнародна стандартизація бухгалтерського обліку та звітності. З 1987 р. КМСФЗ і МОКЦБ беруть участь у спільних розробках МСФЗ; Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) заснована в 1977 р. Її діяльність спрямована на розроблення міжнародних стандартів аудиту, етики, освіти, підготовку фахівців з бухгалтерського обліку та їх надання в КМСФЗ; Організація Об'єднаних Націй (ООН) завдяки роботі своєї Комісії з транснаціональними корпораціями залучена до збору й аналізу інформації про міжнародну діяльність ТНК, аналізує проблеми їх бухгалтерського обліку та звітності; Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) займається питаннями управління багатонаціональними корпораціями, зокрема торкається питання їх фінансової звітності.

Однією із значущих міжнародних організацій, що займаються проблемами застосування МСФЗ, є Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, що діє в ЮНКТАД. Цю групу створено за рішенням Економічної і соціальної ради ООН у 1982 р. з метою участі в процесі міжнародної гармонізації вимог до обліку та звітності. Вона активно працює в цьому напрямі, допомагаючи країнам, що розвиваються, та країнам з перехідною економікою зрозуміти проблеми застосування міжнародних стандартів і поширюючи найкращу міжнародну практику. На щорічних сесіях групи протягом останніх років активно обговорюються питання практичного застосування МСФЗ різними країнами.

На регіональному рівні відзначимо зусилля Європейського Союзу, де вже сформовано певний механізм впровадження МСФЗ в європейських країнах, який докладно розглянуто в роботі С. Голова [5, с. 26]. Так, у 2001 р. Європейська Комісія започаткувала Комітет європейських регуляторів цінних паперів (Committee of European Securities Regulators – CESR), основні завдання якого – поліпшення координації між національними регуляторами ринків цінних паперів і виконання консультаційних функцій для Комісії, зокрема, у галузі застосування МСФЗ. Комітет готує щорічні доповіді для Комісії, випускає різні стандарти, регуляторні документи і вказівки [6]. Однак процес переходу до МСФЗ в країнах Європи супроводжується низкою проблем, зазначених у Доповіді про застосування МСФЗ в Європейському Союзі для Європейської комісії [7]. Метою цього дослідження стало оцінювання першого року застосування МСФЗ у Європейському Союзі. Дослідження базувалося на результатах опитувань, аналізі літератури, обговорень на круглих столах, аналізі фінансової звітності тощо.

Опрацювавши вищезазнані джерела, пропонуємо класифікацію проблем застосування МСФЗ:

- необхідність формування інституційних механізмів, що забезпечують розроблення та впровадження МСФЗ і дотримання їх (нагляд над упровадженням) на міжнародному, регіональних і національних рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи цих механізмів;
- потреба у вирішенні питань правового впровадження (enforcement) МСФЗ в національну практику;
- необхідність чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні;
- необхідність вирішення технічних питань, пов'язаних як зі специфікою самих МСФЗ, так і з національними особливостями.

Усі ці групи проблем взаємопов'язані і потрібен комплексний підхід до їх вирішення.

Усвідомлюючи, що необхідно забезпечити розроблення стандартів, які повинні застосовуватися глобально, Комітет з міжнародних стандартів останніми роками здійснював спроби сприяти цьому процесу.

Визнаючи, що потрібно враховувати думки різних зацікавлених сторін під час розроблення стандартів й активізації їх практичного застосування, в 2005 р. Комітет з міжнародних стандартів здійснив низку структурних змін (збільшено кількість опікунів (Trustees) з 19 до 22 осіб за рахунок представників країн, котрі не належать до Північної Америки і Європи; дещо змінилися функції Консультаційної ради (SAC), котра повинна активніше забезпечувати взаємозв'язок своїх членів з піклувальниками та Радою з міжнародних стандартів (IASB) у вирішенні питань стратегії процесу розроблення стандартів та їх застосування, зменшилася кількість його членів з 60 до 40 осіб, головою був призначений представник Бразилії (тобто представник країни, що розвивається). Крім завдання з розроблення інтерпретацій, перед Комітетом з інтерпретацій (IFRIC) поставлено завдання – розробити керівництво із застосування, що зумовлено зростанням потреб у таких документах у зв'язку з активнішим практичним застосуванням МСФЗ. Рада з міжнародних стандартів випустила Меморандум розуміння ролі органів, що встановлюють стандарти, і їх відносин з Радою (Memorandum of Understanding on the Role of Accounting Standard Setters and Their Relationship with IASB).

Розроблення інституційних механізмів упровадження МСФЗ вимагає роботи, у першу чергу, на регіональних і національних рівнях.

У зв'язку з цим цікавим є досвід Європейського Союзу. Європейський Союз в 2002 р. прийняв рішення про обов'язкове використання МСФЗ з 1 січня 2005 року для складання консолідованої звітності лістинговими (zareєстрованими на біржі, що публічно торгують своїми цінними паперами) компаніями, яке закріплено в Постанові № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради від 19 липня 2002 року [8]. Тим самим створено спеціальний механізм схвалення МСФО для застосування в Європі, і обов'язковими є тільки схвалені стандарти; країнам надано свободу вирішувати, чи повинні інші компанії керуватись цими стандартами; країнам було надано можливість відкладати упровадження рішення про обов'язкове застосування МСФЗ для компаній, які торгують тільки своїми борговими цінними паперами або торгують цінними паперами не на європейських ринках і для цих цілей використовують американські стандарти з дотриманням певних умов. Створений механізм схвалення МСФО для застосування в Європі передбачає фінальне схвалення застосування стандарту Європейською комісією (European Commission) і публікацію його в офіційному журналі, якому передують: отримання технічних консультацій від спеціально створеної незалежної групи експертів – Європейської консультаційної групи з фінансової звітності (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG); отримання висновку про об'єктивність та збалансованість рішення вищезазначеної групи від спеціально створеного консультаційного органу – Групи огляду консультацій зі стандартів (Standards Advisory Review Group – SARG); прийняття Комісією рішення про пропозицію схвалення, застосування стандарту і голосування з приводу схвалення спеціального комітету – Комітету з регулювання обліку (Accounting Regulatory Committee – ARC); схвалення рішення Комітету з регулювання обліку Європейським Парламентом (European Parliament).

Наявність спеціально створеного механізму впровадження МСФЗ в Європейському Союзі є, безумовно, позитивним, однак на процедуру схвалення потрібен час, і крім того, з'являється ризик «несхвалення» окремих стандартів або деяких положень стандартів (така ситуація вже виникла з МСФЗ (IAS) 39).

В Україні реформування бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів із їх адаптацією до економіко-правового середовища і ринкових відносин розпочалось із прийняття Кабінетом Міністрів України Постанови від 28.10.1998 року № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності». Згідно з програмою реформування бухгалтерського обліку головне завдання – увідповіднення національної системи обліку і звітності до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Розглянемо основні етапи процесу гармонізації фінансової звітності українських підприємств зі звітністю країн ЄС та інших країн, які використовують міжнародні стандарти:

1 січня 2000 набрав чинності Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що установив основоположні вимоги до обліку і звітності; визначив суб'єктів регламентації бухгалтерського обліку, законодавчо закріпив права усіх груп користувачів на отримання достовірної інформації про діяльність підприємств через ведення бухгалтерського обліку і складання звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які не можуть суперечити міжнародним стандартам. У тому самому році прийнято План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію про його застосування, 20 положень (стандартів) бухгалтерського обліку. У 2001–2009 рр. прийнято ще 14 ПСБО і нині розроблення основних ПСБО закінчене.

Надалі акцент у гармонізації фінансової звітності перемістився на акціонерні товариства, з метою розвитку корпоративного бізнесу в Україні видано Указ Президента «Про заходи щодо розвитку корпоративного Управління в АТ», який, зокрема, передбачав запровадження міжнародних стандартів та сертифікацію бухгалтерів АТ (21.03.2002 р.). У 2006 р. прийнято План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності, яким передбачено заходи щодо запровадження МСФЗ. У 2007 р. було розроблено і прийнято Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на 2007–2012 рр., у якій викладено основні заходи щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Справжнім проривом можна назвати ухвалення в 2011 р. Податкового кодексу, який, попри неоднозначність тлумачень і численні недоліки, вивів фінансову звітність підприємств на новий рівень. У 2011 р. внесено зміни до Порядку подання фінансової звітності, де конкретизовано перелік підприємств і терміни подання ФЗ за МСФЗ.

На основі проведеного аналізу можна виділити кілька етапів гармонізації фінансової звітності українських підприємств до МСФЗ, які проводилися паралельно з реформами бухгалтерського обліку в Україні [5, с. 167].

Упродовж першого етапу (1991–1996) визначено основні концептуальні характеристики нової системи бухгалтерського обліку, створено власну систему регулювання бухгалтерського обліку та проголошено курс на перехід до міжнародних принципів і стандартів обліку, який втілено в державній програмі.

На другому етапі (1997–1999) створено правові та методологічні передумови трансформації системи бухгалтерського обліку. Розроблено положення (стандарти) бухгалтерського обліку, план рахунків та форми фінансової звітності, узгоджені відповідно до положень МСБО.

З 2000 р. запроваджено нову систему бухгалтерського обліку. В Україні досягнуто високого рівня гармонізації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ [5, с. 169].

На думку автора, 2010 р. можна вважати початком нового етапу гармонізації фінансової звітності, тому що останні постанови уряду дозволяють пряме використання МСФО не тільки компаніями, які обов'язково подають звітність за МСФО, але і будь-яким іншим підприємствам, які самостійно визначили доцільність використання МСФЗ [9, 10].

Процес гармонізації фінансової звітності в Україні пов'язаний з певними проблемами. По-перше, стандарти не можуть «працювати» самостійно – успіх застосування МСФЗ залежить передовсім від економічного середовища, наявності національної інфраструктури їх існування. І хоча міжнародні стандарти фінансової звітності – це високоякісний інтелектуальний продукт, повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях. Тому не потрібно прагнути зайвого «нав'язування» МСФЗ «нелістинговим» компаніям, а необхідно поступально працювати над поліпшенням економічних умов в Україні.

Другий блок проблем застосування МСФЗ пов'язаний з людським фактором. Міжнародні стандарти встановлюють загальні принципи формування показників звітності. Усі ситуації не можна викласти в стандартах, саме цим і зумовлено застосування професійного бухгалтерського судження під час складання ФЗ. У вітчизняній практиці немає такого поняття, як «професійне судження бухгалтера», немає навіть такого поняття, як «професійний бухгалтер». Зазначимо, що в проекті ЗУ України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вилучено поняття «професійний бухгалтер» – «за такою логікою проект допускає наявність непрофесійних бухгалтерів. До того ж у проекті відсутні чіткі та однозначні критерії процесу підтвердження кваліфікаційної придатності громадянина на звання «професійного

бухгалтера» [11]. На думку автора, вилучення цього поняття було великою помилкою, адже за звітність, професійно складену за МСФЗ, повинен відповідати фахівець. Поліпшення якості освіти – наріжний камінь успішного застосування МСФЗ.

Третій блок проблем пов'язаний з відсутністю в Україні структур, 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).

Висновки і перспективи подальших розробок. Загалом можна зробити висновок, що в процесі гармонізації фінансової звітності українських підприємств треба врахувати досвід розвинених країн (ЄС) і перехід на МСФЗ повинен мати не «декларативний» характер, а бути поступальним процесом, за наявності відповідного інституційного механізму в Україні.

1. Choi F.D.S., Mueller G.G. *International accounting*. – 2-d ed., Preutice-Hall Int. 1992; 2. Nobes C., Parker K. *Comparative International Accounting*. – 7 – the ed., Pearson Education Limited, 2002; 3. Roberts C, Weetman P., Gordon P. *International Financial Accounting: A Comparative Approach*. – 2-d ed., Pearson Education, 2002. 4. Петрук О.М. *Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: моногр.* – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с. 5. Голов С.Ф. *Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моногр.* – К. Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 6. Електронний режим доступу: www.cesr-eu.org. 7. EU Emplementaion of IFRS and the Future value directive/ www.ec.europa.eu. 8. Regulation (EC) the Europarlament and of the Council of 19/07/2002. 9. Електронний ресурс: режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>. 10. Електронний ресурс: режим доступу http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/LB11283.html. 11. Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», до проекту № 5435 від 14.12.2009.

УДК 657.1

С.А. Кузнецова

Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля,
кафедра фінансів та банківської справи

СИНЕРГЕТИЧНИЙ РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: ПІДХОДИ, ПРИНЦИПИ, ТРАНСФОРМАЦІЇ

© Кузнецова С.А., 2012

Обґрунтовано теоретико-методологічні засади синергетичного розвитку управлінського обліку в сучасних умовах хаотичного структурування економіки. **Сформовано** підходи, фактори, принципи, трансформації облікової інформації для забезпечення інформаційних потреб системи менеджменту підприємств.

Theoretical and methodical principles of synergetic development of management accounting grounded in modern terms the chaotic structure of the economy. Approaches, factors, principles, transforming accounting information created to ensure the information needs of management companies.

Постановка проблеми. Актуальні світові тенденції в економіці та суспільстві ставлять принципово нові вимоги до управлінського обліку як інформаційного джерела. Фінансова криза, наслідки якої відчуває увесь світ, засвідчила неготовність переважної більшості компаній до функціонування в нестабільних умовах зовнішнього економічного середовища.

Аналіз досліджень і публікацій показує, що науковці характеризують облік як основне джерело управлінської інформації. Переважно відзначають, що глобалізація та інтеграція сучасного