

УДК 657.37

Денчук П.Н.,
к.е.н., доцент
Рожелюк В.М.,
к.е.н., доцент,

Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ВСЕСВІТНІХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

Постановка проблеми. Глобалізація світової економіки, ринків капіталу є головним аргументом на користь формування єдиного комплексу стандартів або єдино-зрозумілої «фінансової мови». Оскільки іноземні інвестори постійно знаходяться в пошуку підприємств у які можна вкласти свої капітали, виникає потреба у порівнянні результатів діяльності суб'єктів господарювання в різних країнах. В той же час, бажання України більш активної участі у світових економічних процесах, викликає необхідність роботи із звітністю зарубіжних компаній, яка складена за вимогами МСФЗ. Постійно виникає запитання: чи можна порівняти звітність вітчизняних та зарубіжних підприємств? Наявність цілої системи показників, які необхідно порівнювати, носить багатогранний характер. Узагальнення інформації про різні об'єкти обліку в межах окремого підприємства чи компанії, можливе тільки шляхом гармонізації та стандартизації різних облікових систем.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Досвід розвитку передових держав світу свідчить, що трансформація обліку відповідно до міжнародних стандартів є однією з передумов реформування економіки будь-якої країни. Тому не дивно, що питання гармонізації та стандартизації обліку висвітлюються в багатьох наукових публікаціях. Ваговий внесок у вивчення та розвиток цієї проблеми зробили такі зарубіжні: Р. Антоні, Дж. Блей, П.С. Безруких, С.А. Ніколаєва, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, А.Д. Шеремет і вітчизняні: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, З.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.В. Солко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець та інші вчені – економісти. Проте питання розробки та впровадження всесвітніх облікових стандартів потребує детального розгляду, що й обумовило актуальність даного дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення основних організаційно-інформаційних проблем та систематизація поглядів на гармонізацію та стандартизацію бухгалтерського обліку і звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кожен суб'єкт господарювання самостійно визначає порядок організації і ведення обліку, тому необхідні єдині правила складання фінансової звітності, які зрозумілі користувачам, відповідають їх інформаційним запитам і гарантують об'єктивність відображеної у звітності інформації.

Національні стандарти обліку (в основному фінансового) регламентують порядок підготовки і подання фінансової звітності, розробляються для забезпечення інформаційних потреб користувачів у кожній окремій країні. Зміст національних стандартів обумовлена потребами різних груп користувачів. Про необхідність регулювання фінансового обліку свідчить схема (рис. 1).



Рис. 1. Причини розробки національних стандартів обліку [1, с. 20].

Зараз, на наш погляд, можна виділити три основні рівні стандартизації правил фінансового обліку і звітності: національні, регіональні, міжнародні (табл. 1). За останні двадцять років було виявлено багато відмінностей в методології бухгалтерського обліку, що і викликало необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

Таблиця 1

Види стандартів фінансового обліку і звітності

№ п/п	Вид стандарту	Галузь застосування	Особливості
1	Національні стандарти	Діють в окремій країні. Галузь застосування обмежена	В силу певних економічних причин окремі національні стандарти набувають світового значення
2	Регіональні стандарти	Діють в декількох країнах певного регіону	Європейські директиви носять обов'язковий характер, включені в національне законодавство країн – членів ЄЕС, тому впливають на практику фінансового обліку окремих країн
3	Міжнародні стандарти	Мають міжнародне значення, об'єднують досвід багатьох країн	МСФЗ носять рекомендаційний характер, використовуються компанія різних країн для складання фінансової звітності

Гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом введення їх в межі загальної класифікації, тобто стандартизації форми зі збереженням існуючих відмінностей. Гармонізація бухгалтерських стандартів на міжнародному ринку дозволить:

- підвищити співставність бухгалтерської звітності різних країн;
- активізувати оборот капіталу;
- підняти загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку;
- скороти затрати на складання звітності багатонаціональних корпорацій;
- більш оптимально розподіляти світові ресурси [2, с. 564].

Отже, гармонізація є шляхом досягнення загальної співставності фінансової звітності.

Розвиток міжнародних бухгалтерських стандартів – це робота на міжнародному рівні, до якої залучені бухгалтери, фінансові аналітики, а також організації суб'єктів підприємництва, регулюючі органи, фондові біржі, Організація економічного співробітництва та розвитку, ООН, Всесвітній банк та інші зацікавлені міжнародні організації.

Організації, які займаються гармонізацією бухгалтерських стандартів на міжнародному рівні представлені у табл. 2.

Проте на міжнародному рівні глобальна стандартизація бухгалтерського обліку має і своїх опонентів. Без сумніву, що масштаби гармонізації обмежені дією таких чинників, як національне податкове законодавство, відмінності рівнів економічного розвитку та освіти. На думку окремих спеціалістів, міжнародні стандарти обліку не потрібні, їх створення дороге коштує та зводиться до копіювання національних стандартів. Звідси сумнівна необхідність поширення стандартів, які важко застосувати на практиці. На погляд інших науковців, випуск міжнародних стандартів спеціальною організацією – це ще один нерозумний компонент переповнення стандартами.

Головним аргументом проти міжнародних бухгалтерських стандартів, все ж таки, залишається унікальність кожного окремого суспільного середовища (країни чи групи країн).

У багатьох країнах під час розробки облікових стандартів активну участь приймають, як не парадоксально, не бухгалтери. Облікові стандарти все частіше розробляються з врахуванням економічних і політичних подій, національних особливостей, міжнародного впливу.

Таблиця 2

Організації, які займаються гармонізацією бухгалтерських стандартів

№ п/п	Організації та країни	Напрямки діяльності
1	Комітет з розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) (Австралія, Канада, Франція, Німеччина, Японія, Мексика, Нідерланди, Великобританія, Ірландія і США)	Метою діяльності є керівництво розробкою і впровадженням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності.
2	Міжнародна об'єднана комісія з цінних паперів (IOSCO) (представлена організаціями, які регулюють обіг цінних паперів у всьому світі)	Провідна організація в сфері регулювання обігу цінних паперів, основне завдання – координація правил діяльності фондових бірж на загальносвітовому рівні. Мета діяльності сформульована наступним чином: - співробітництво у регулюванні ринку цінних паперів як на внутрішньому, так і на міжнародному рівні; - обмін інформацією, щодо нагромадженого досвіду вдосконалення внутрішніх ринків; - об'єднання зусиль із стандартизації та ефективного контролю міжнародного обігу цінних паперів; - сприяння у суворому дотриманні стандартів
3	Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC)	Мета – розробка міжнародних стандартів аудиту, етики, освіти і підготовки спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку і їх представлення IASB. Федерація ставить перед собою такі завдання: - розширення ролі бухгалтерських стандартів і облікової професії шляхом розробки технічних і професійних керівництв; - розвиток професії у справі служіння суспільним інтересам; - сприяння створенню і розвитку національних і регіональних організацій, що підтримують інтереси бухгалтерів у всіх сферах діяльності; - взаємозв'язок з міжнародними організаціями в розвитку ринків капіталу і міжнародної торгівлі
4	Організація об'єднаних націй (ООН)	У 1982 була заснована Міжурядова робоча група експертів ООН з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності. Займається вивченням проблем бухгалтерського обліку і звітності транснаціональних корпорацій, приймає участь в розробці національних і регіональних стандартів
5	Організація економічного співробітництва і розвитку	ОЕСР – міжурядова організація, яка заснована у 1960 р. У 1976 р. внесла на розгляд кодекс управління багатонаціональними корпораціями, який зачіпає питання бухгалтерської звітності
6	Гармонізація бухгалтерського обліку на регіональному рівні (займаються: Союз європейських бухгалтерів, Європейський Союз, Конфедерація бухгалтерів країн Азії і Тихоокеанського регіону і т.д.)	Існує думка про доцільність гармонізації бухгалтерського обліку в регіональних структурах, тобто в межах групи країн з подібними соціально-економічними та політичними умовами. Внесок регіональних об'єднань у вирішення проблеми гармонізації бухгалтерського обліку на світовому рівні полягає: - керівництво бухгалтерським обліком всередині групи; - створення міжнародних бухгалтерських стандартів для регіонального рівня; - ознайомлення Міжнародної федерації бухгалтерів і інших регіональних груп зі специфічними проблемами регіону

Величина та різноманітність чинників, які впливають на стандарти бухгалтерського обліку, відображають особливості організації розробки таких стандартів в різних країнах. Причому необхідність розробки стандарту виникає у випадку існування конфлікту інтересів, адже саме бухгалтерський облік впливає на розподіл суспільних благ між різними групами осіб.

Останнім часом питання вибору підходу до стандартизації бухгалтерського обліку є предметом глибоких дискусій і досліджень. Предметом суперечок є, перш за все, сама необхідність стандартів бухгалтерського обліку. Окремі науковці, наприклад, доводять, що ринковий механізм сам по собі забезпечує продукування фінансової інформації для користувачів, і тому стандарти не підвищують якість фінансової звітності. Інші твердять, що ринок не справляється із завданням неупередженого і ефективного забезпечення користувачів необхідною їм фінансовою інформацією, і тому для регулювання процесу представлення інформації у фінансовій звітності необхідні стандарти. Прихильники першої думки притримуються ринкового підходу, захисники ж останнього схилиються до регулятивного підходу при запровадженні стандартів бухгалтерського обліку.

Існує два варіанти підходів до стандартизації бухгалтерського обліку:

1. Ринковий підхід. Звітна інформація – економічний товар, подібно до інших товарів та послуг, тому на неї діють всі сили попиту (зацікавленого користувача) і пропозиції (фінансові звіти). При взаємодії цих двох ринкових сил досягається рівновага між оптимальним обсягом інформації та оптимальною ціною. Якщо виникає попит на будь-яку інформацію, ринок продукує її за умови, що запропонована ціна коректна. Ринок – ідеальний механізм видів необхідної інформації, її користувачів та облікових стандартів, які регулюють порядок її представлення останнім. Прихильники такого трактування твердять, що стандарти повинні бути не обов'язковими для використання, так як це призводить до появи надлишкової кількості стандартів, а затрати по підготовці інформації не несуть споживачі [2].

2. Регулятивний підхід. Помилки, аномалії ринку, а також спотворення інформації за кількісними і якісними параметрами викликають ріст недовіри зі сторони зацікавлених користувачів, але можуть бути виправлені з допомогою системи регулювання. Останнє, особливо у формі стандартів бухгалтерського обліку, може бути корисним регулятивним органам та аудиторам у частині надання звітності, її перевірки та контролю.

Проведені нами дослідження дозволяють виділити два основних типи регулятивних теорій:

– теорія суспільного інтересу (регулювання здійснюється як реакція на вимогу суспільства виправити неефективні або дискримінаційні прояви ринку. Мета такого регулювання – захист і задоволення потреб суспільства в цілому);

– теорія груп тиску або захоплення влади (регулювання здійснюється за вимогою окремих зацікавлених груп з метою максимізації своїх доходів).

У першому випадку регулювання здійснюється політичною владою, у другому – економічною. Зараз активно дискутується питання про те, хто повинен займатись розробкою і запровадження облікових стандартів: професійні бухгалтерські організації чи органи, які репрезентують інтереси суспільства в цілому. Переваги і недоліки розробників стандартів наведені у табл. 3

Таблиця 3

Переваги і недоліки розробників стандартів

№ п/п	Розробник стандартів	Переваги	Недоліки
1	Професійні бухгалтерські організації	1. Тісне співробітництво з бухгалтерами, що забезпечує участь в розробці і прийнятті стандартів спеціалістів-практиків 2. Розробники стандартів користуються більшим авторитетом, ніж органи, які представляють інтереси суспільства в цілому 3. При розробці стандартів захищають інтереси бухгалтерів і користувачів звітності 4. Краще адаптуються до мінливих обставин фінансового-господарської діяльності, ніж стандарти створені силами уряду	1. Стандарти, розроблені неурядовими організаціями, складно ввести в дію. 2. Професійні організації, як і органи, які представляють інтереси суспільства, можуть перебувати під політичним впливом 3. В межах приватного сектора немає лідера, який дав би поштовх змін в межах держави 4. Приватний сектор необхідно контролювати, так як його цілі можуть відрізнятись від суспільних
2	Органи, які представляють інтереси суспільства в цілому	1. Рішення регулятивного органу мають більшу законну силу 2. Урядовий орган менше залежний від впливу керівництва компаній і великих бухгалтерських та аудиторських фірм, що сприятиме кращому розкриттю інформації для інвесторів 3. Урядовий орган може бути каталізатором змін 4. Стандарти бухгалтерського обліку мають силу закону, тому вводяться в дію у відповідності з загальними правилами і процедурами	1. При розробці стандартів можуть вирішуватись інші проблеми за рахунок стандартів 2. Законодавчий процес може перебувати під політичним тиском нарівні з професійними організаціями 3. Розробка стандартів урядовими органами означає необхідність їх суворого дотримання і виключення можливості самостійних суджень

В Україні повноваження по розробці національних стандартів акумульовані Міністерством фінансів України та його дорадчим органом – Методологічною радою з бухгалтерського обліку.

Ступінь дотримання стандарту бухгалтерського обліку визначається його сприйнятливістю зацікавленими сторонами та механізмом введення в дію. Сприйнятливість стандарту залежить від

факторів: ясність стандарту, чітке керівництво до застосування, відкритість процесу прийняття та затвердження, участь у розробці зацікавлених сторін. Доречними у цьому випадку є слова Хорнгрена «ключем успіху підприємства є виготовлення продукту, прийнятного для споживача» [2, с. 220].

В різних країнах існують відмінні підходи, схеми, механізми розробки і впровадження облікових стандартів, кожен з яких має як переваги, так і недоліки. Оптимальний варіант для конкретної країни і в конкретний період часу залежить від умов, які склались.

Бухгалтерський облік набуває сьогодні надто великого значення, щоби залишати його на розсуд тільки бухгалтерів. Зміни, які відбуваються останнім часом у процесі розробки стандартів, свідчать про необхідність створення механізму поєднання інтересів спеціалістів з бухгалтерського обліку і урядових інституцій з участю інших зацікавлених сторін.

На Україні останнім часом складаються сприятливі умови для подальшого розвитку бухгалтерського обліку і звітності. Відбувається зближення бухгалтерського та податкового обліку, введені в дію нормативні акти, які охоплюють більшість об'єктів бухгалтерського обліку і звітності. У професійному співтоваристві нагромаджені окремі навички і досвід ведення бухгалтерського обліку і звітності в ринкових умовах, визріває розуміння необхідності використання МСФЗ.

Суть подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, на наше переконання, полягає в активізації використання МСФЗ шляхом створення необхідної інфраструктури і побудови ефективного облікового процесу.

Як свідчить вітчизняний та зарубіжний досвід, розвиток бухгалтерського обліку і фінансової звітності тісно пов'язаний зі змінами економічної ситуації в країні і відповідає характеру та рівню розвитку господарського механізму.

Сьогодні, у будь-якій країні, яка має відкритий ринок капіталу, діє або власна система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), або використовуються запозичені національні чи міжнародні стандарти. Якість цих стандартів суттєві відрізняється, як і чіткість їх дотримання.

Навіть найкращі національні бухгалтерські стандарти критикуються, як зі сторони науковців, так і практиків, в основному через використання принципу оцінки за ціною придбання. Ускладнення економічного клімату ставить під сумнів релевантність (незмінність) такої моделі. Увага ринків капіталу зосереджена на вартості, що може значно відрізнитись від ціни придбання.

«Зближення МСФЗ, GAAP США та інших систем фінансової звітності може призвести до створення дійсно глобальних стандартів – ВСФЗ» [3, с. 194]. Умовами створення ВСФЗ є: служба стандартизації; наявність регулюючих органів; загальноприйнята інтерпретація; високоякісний аудит; підтримуючі технології (програмне забезпечення, Інтернет-технології); наявність відповідних знань у спеціалістів, які впроваджують ці стандарти.

Перехід на ВСФЗ вимагає співпраці багатьох зацікавлених сторін, в тому числі національних служб стандартизації, основних регулюючих органів (Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Державна податкова адміністрація, Національний банк), незалежних авторів (Аудиторської палати). До основних питань, які необхідно узгодити можна віднести:

- розробка узгодженого підходу до стандартів бухгалтерського обліку і визначення сфери їх застосування;
- розв'язання концептуальних суперечностей;
- зближення конкретних міжнародних і національних стандартів.

Під час розгляду цих питань та переходу на ВСФЗ, особливу увагу необхідно звернути на забезпечення прозорості та високої якості звітності, що вимагатиме від усіх спеціалістів підвищення рівня як професійної, так і загальної освіти (рис.2).



Рис. 2. Трирівнева модель забезпечення прозорості компанії [3, с. 62]

Останнім часом активно дискутується питання, кому віддати перевагу – правилам чи принципам. Якщо GAAP США наводить як приклад стандартів, орієнтованих на правила, то діючі МСФЗ орієнтовані на принципи.

Прихильники стандартів, орієнтованих на принципи, критикують «сліпий шлях дотримання», який визначає підхід орієнтований на правила. Конкретні та чіткі правила вимагаються дотримуватись букви стандарту, а не його духу, філософії. Чітке вказівка на те, що необхідно виконувати, часто визначає те, що не потрібно виконувати.

Для того, щоб стандарти орієнтувались на принципи, основна увага – фіксація та відображення змісту операції, господарського факту. Стандарти, орієнтовані на принципи, повинні:

- бути достатньо широкими;
- належним чином відображати зміст операції;
- забезпечувати однаковий підхід до подібних операцій;
- надавати декілька альтернативних варіантів, виключень чи компромісів (право вибору);
- забезпечувати прозорість і повноту звітності, що робить її корисною для прийняття управлінських рішень [3].

Підхід, орієнтований на принципи, на практиці, як свідчить досвід, реалізувати не просто.

Всі учасники процесу – компанії, аудиторські фірми, служби стандартизації, регулюючі органи повинні докласти багато зусиль, щоби такий підхід запрацював. Керівництво підприємств з метою забезпечення прозорості бізнесу буде змушене надавати зацікавленим користувачам всю затребувану ними інформацію; аудиторські фірми повинні допомогти клієнтам встановити «найкращий», а не «мінімально допустимий» порядок бухгалтерського обліку; служби стандартизації та регулюючі органи – підготуватись до прийняття стандартів, які допускають оцінки на основі професійних суджень, допускаючи, що неможливо встановити правила для кожної ймовірної ситуації.

Ще однією важливою проблемою є гнучкість стандартів, їх відповідність реаліям постійно змінюваного світового економічного середовища. Справжня робота починається тільки після створення ВСФЗ. З плином часу принципи, сформульовані у ВСФЗ, можуть перетворюватись у правила. В межах ВСФЗ необхідно інтегрувати інформацію національних стандартів шляхом розробки інструкцій, пояснень та трактувань. Головна особливість ВСФЗ – тісний зв'язок із ситуацією, що склалась на ринку. Така гнучкість потребує постійного перегляду стандартів і їх трактувань. Стандарти, які не відповідають ситуації на ринку поставленим цілям, повинні відмінатись або замінюватись іншими, більш досконалішими. Тільки у такому випадку постійна робота на стандартами забезпечить життєздатність ВСФЗ.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи викладений матеріал, необхідно відзначити, що бухгалтерський облік і звітність дійсно потребують якісних стандартів, оскільки процес їх розробки і введення в дію стає все складнішим. Тому, необхідно констатувати, що на сьогодні ідеї ВСФЗ є особливо актуальними, навіть не дивлячись на наявність національних стандартів, у кожній окремо взятій країні повинні бути розроблені універсальні стандарти ВСФЗ, які можуть застосовуватись компаніями в будь-якій країні.

Бібліографічний список

1. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. / О.В. Соловьева. – М. : ИДБК-РЕСС, 2004. – 328 с.
2. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник : пер. с англ. // М.Р. Мэтьюс, М.-Х.-Б. Перера ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
3. Диппаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Диппаза, Р. Экклз. – М. : Альпина Паблишер, 2003. – 586 с.
4. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : моногр. / М.Т. Щирба. – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340 с.
5. Поленова С.Н. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. Зарубежный и российский опыт / Н.С. Поленова. – М. : 2006. – 348 с.
6. Вільямс Я. Справочник GAAP с комментариями (Выпуск 1) / Я. Вільямс. – М. : ИНФРА-М, – XI., 2008. – 149 с.
7. Вільямс Я. Справочник GAAP с комментариями (Выпуск 2) / Я. Вільямс. – М. : ИНФРА-М, – X., – 2009. – 118 с.
8. Стуков С.А. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности / С.А. Стуков, Л.С. Стуков. – М. : Издательство "Бухгалтерський учет", 1998. – 136 с.

Анотація

Розглядаються питання пов'язані з гармонізацією та стандартизацією бухгалтерського обліку і фінансової звітності у світовому масштабі, визначаються напрями та перспективи

формування *всесвітніх облікових стандартів*, обґрунтовується доцільність їх впровадження в умовах *глобалізації та інтернаціоналізації світової економічної системи*, переваги *уніфікованої облікової інформації для прийняття ефективних управлінських рішень різними групами користувачів*.

Ключові слова: *глобалізація, гармонізація, стандартизація, стандарти обліку, міжнародні бухгалтерські організації.*

Аннотація

Рассматриваются вопросы гармонизации и стандартизации бухгалтерского учёта и финансовой отчетности на мировом уровне, определяются направления и перспективы мировых учётных стандартов, обосновывается необходимость их внедрение в условиях глобализации и интернационализации мировой экономической системе, преимущества унифицированной учётной информации для принятия эффективных управленческих решении разными группами пользователей .

Ключевые слова: *глобализация, стандартизация, гармонизация, стандарты учёта, международные бухгалтерские организации.*

Annotation

In the article the author viewed the questions related with harmonization and standardization of accounting and financial statement in the world size, identified the main directions and perspectives of forming International Accounting Standards, grounded the expedience of their adoption in the globalization terms and internalization the world economic system, advantages of compatible accounting for acceptance the effective managerial decisions by different group of users.

Key words. *globalization, harmonization, standardization, accounting standards, International accounting organizations.*