УДК 657

Лісничий К.М., директор торговельного департаменту
Інвестиційна компанія "Сократ"

ГАРМОНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: СУТНІСТЬ ТА ШЛЯХИ ДОСЯГНЕННЯ

На підставі аналізу сучасних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку уточнено сутність гармонізації обліку; проведено розмежування між поняттями уніфікації, стандартизації та гармонізації обліку

Постановка проблеми. Формування єдиного світового ринку передбачає ліквідацію перешкод для всіх видів діяльності усередині окремих співтовариств і надання можливості створення однакових умов для функціонування всіх суб'єктів господарювання. Подальший прогрес у цій сфері вимагає вирішення великого комплексу економічних завдань, серед яких важливе місце займають проблеми міжнародної гармонізації обліку і фінансової звітності. Основною передумовою та причиною виникнення зазначених процесів є економічна глобалізація. Визначення процесу глобалізації майже не піддається чітким дефініціям. Його оригінальне визначення пов'язане із соціологією та дослідженням людської поведінки. Термін "глобалізація" вперше з'явився у літературі на початку 80-х років XX ст. Англійський соціолог Р. Робертсон описав явища культури та релігії у сучасному світі, які в результаті процесу глобалізації повинні були призвести до створення універсальної (глобальної) етики і системи цінностей, властивої "глобальному" суспільству [4, с. 431]. На початку 90-х років окрім соціологічної з'являється економічна, політична, культурна, екологічна та інші види глобалізації, кожна з яких має як недоліки, так і переваги.

Процеси глобалізації здійснюють найбільший вплив на фінансову діяльність, яка базується на маніпуляції фінансовою інформацією. Підтвердженням цьому є те, що мова фінансів є однаковою в усьому світі. Фінанси стали глобальними через те, що фінансисти різних країн світу використовують подібні економічні моделі. Виникає певна уніфікація дій, професійної фінансової практики. Це стосується і принципів бухгалтерського обліку, які діють в усьому світі, незважаючи на те, що у різних країнах в певних аспектах реалізуються по-різному.

Глобалізація світової економіки призвела до виникнення ряду проблем, пов'язаних з подальшою уніфікацією обліку та фінансової звітності на міжнародному рівні. У зв'язку з залученням України до процесів універсалізації бухгалтерського обліку, потрібно уточнити необхідність та межі участі нашої країни у зазначених процесах. Для нього необхідно розкрити зміст, форми та способи універсалізації, що дозволить зробити висновок про їх прийнятність або неприйнятність для України.

Зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, проблему розвитку бухгалтерського обліку в Україні необхідно розглядати в контексті гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку. Відповіді потребує питання, що потрібно власне Україні в цих процесах для захисту національних інтересів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Актуальність питання гармонізації бухгалтерського обліку і водночас дискусійність поглядів щодо

© Лісничий К.М., 2007

подальших дій в цьому напрямку в різних країнах світу знайшли відображення в працях науковців, серед яких, зокрема, проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. В.В. Ковальов, проф. О.М. Петрук, проф. Я.В. Соколов; Ш.М. Саудагаран (S.M. Saudagaran), Дж.К. Мік (G.K. Meek), Дж.С. Трей (J.S. Tray), А. Яруга (A. Jaruga). Разом з тим, потребують подальших досліджень актуальні для України питання гармонізації обліку та її наслідки.

Метою дослідження є уточнення сутності та шляхів досягнення гармонізації обліку на підставі аналізу сучасного стану та світових тенденцій розвитку бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сучасні концепції, що характеризують стан, розвиток та удосконалення бухгалтерського обліку, об'єднуються в дві загальносвітові тенденції:

– уніфікація бухгалтерського обліку;

– диференціація бухгалтерського обліку.

Серед дослідників відсутня одностайна позиція щодо розмежування понять гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку. Зокрема, В.І Ткач. до основних тенденцій розвитку, які формують напрямок уніфікації, відносить: стандартизацію; гармонізацію; конвергенцію; трансформацію; національну орієнтацію [13, с. 5].

Перш, ніж розглядати особливості зазначених процесів, необхідно уточнити визначення поняття "уніфікація" бухгалтерського обліку.

Під уніфікацією бухгалтерського обліку розуміють: приведення прийомів, що використовуються в обліку, до одноманітності [11, с. 42]; виключення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій, обставин [5, с. 62]; фіксація всіх фактів господарського життя однаково [3, с. 236; 9, с. 470].

Отже, уніфікація обліку передбачає досягнення ідентичності між оцінкою, визнанням, відображенням фактів господарського життя в бухгалтерському обліку на різних підприємствах як в межах однієї країни, так і на міжнародному рівні. Разом з тим, бухгалтерський облік в кожній країні ведеться відповідно до встановлених правил, а фінансова звітність складається за вимогами, які висуває користувач.

Щодо прагнення до формування уніфікованого бухгалтерського обліку, то в усьому світі застосовуються єдині методи бухгалтерського обліку з урахуванням національних традицій та розвитку країни в цілому. У випадку, коли транснаціональна компанія складає консолідовану звітність за певними міжнародними вимогами або вимогами країни, в якій зареєстрована головна компанія, Мова йде про зближення національних систем обліку на підставі, наприклад, МСФЗ, Директив ЄС, американських облікових стандартів (GAAP) [2, с. 5].

Зазначимо, уніфікація бухгалтерського обліку призводить до багатьох негативних явищ, зокрема:

– домінування у світовому масштабі англо-американських традицій та облікової практики;

– створення та надання фінансової інформації, спрямованої переважно на одну групу споживачів;

– обмеження меж бухгалтерського спостереження за фактами господарської діяльності через загальне дотримання принципу нейтральності.

Проблему уніфікації бухгалтерського обліку в міжнародному аспекті неодноразово намагались вирішити дослідники у другій половині XX ст., причому найбільш відомими стали два підходи до цієї проблеми: гармонізація та стандартизація обліку.

Гармонізація та стандартизація спочатку відрізнялись як за закладеними в них концептуальних положеннях, так і за підходами до їх практичної реалізації. Однак в останні роки обидва терміни найчастіше використовуються як взаємодоповнюючі поняття. Наприклад, професори О.М. Островський і В.В. Ковальов пишуть: "Не випадково, останнім часом у світовому

професійному співтоваристві спостерігається загальне бажання фінансистів та бухгалтерів вирішити проблему гармонізації бухгалтерського обліку в міжнародному контексті, що передбачає ідентифікацію та нівелювання розбіжностей між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку" [11, с. 41].

Відповідно, гармонізація передбачає поступове усунення відмінностей між стандартами різних рівнів (національними та міжнародними). Важливим для аналізу відповідних процесів в бухгалтерському обліку є чітке розмежування між ключовими поняттями. Розглянемо дефініції поняття "стандартизація" (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Визначення поняття "стандартизація" в різних літературних джерелах

Автор, джерело	*Визначення*
Атлас М.С., Лебедев К.Н. [11, с. 42]	*Стандартизація* – вибір одного із декількох альтернативних прийомів, можливих для використання
Білуха М.Т. [1, с. 333]	*Стандартизація обліку* ... передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосовування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності
Бутинець Ф.Ф. [3, с. 9].	*Стандартизація* – встановлюються суворо обмежений набір варіантів можливої фіксації фактів господарського життя
Дочинець О.М. [5, с. 62]	*Стандартизація* – це обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку
Лебарс А. [4]	*Стандартизація* бухгалтерського обліку полягає у впровадженні спільної бухгалтерської мови з метою спрощення взаєморозуміння між різними учасниками економічного життя, а також, при можливості, уникнути двозначної інтерпретації або непорозумінь при описанні двох ідентичних в часі та просторі ситуацій
Петрук О.М. [11, с. 43]	Щодо *стандартизації* обліку вважається, що вона передбачає встановлення єдиних норм та вимог до бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють відображення у звітності фактів господарського життя. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності
Тєрєхова В.А. [12, с. 11]	*Стандартизація* полягає в розробці уніфікованого набору стандартів, які застосовуються в будь-якій країні, в силу чого відпадає необхідність розробки національних стандартів. Щодо застосування єдиних стандартів, що цього необхідно домагатись не законодавчим шляхом, а шляхом добровільної згоди професійних організацій країн
Щирба М.Т. [14, с. 41]	*Стандартизація* – це процес розробки та послідовного застосування комплексу правил та принципів до визнання, оцінки і відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку

Вважаємо, що стандартизація передбачає встановлення єдиних норм і вимог до відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку, що забезпечується використанням уніфікованого набору стандартів.

Стандартизація обліку полягає в тому, що національні стандарти повинні відповідати Міжнародним стандартам фінансової звітності, впровадження яких до національних систем обліку здійснюється на добровільних засадах. Оскільки другий підхід не обмежується рамками ЄС, саме він останнім часом починає домінувати.

Способи стандартизації обліку відрізняються у кожній країні, а практичний досвід відображає їх культурні традиції. Тому необхідно розглянути мінімальний перелік умов, однакових для всіх ситуацій з метою удосконалення процесу стандартизації:

– чітка ієрархічна структура принципів бухгалтерського обліку та звітності;

– розмежування обов'язкових принципів та принципів, що мають "рекомендаційний" характер;

– визначення "сфери застосування" окремих принципів;

– якщо вимоги містяться у декількох джерелах права, повинна існувати концептуальна основа, що дозволяє визначити ситуації, в яких необхідно адаптувати існуючі правила. Така концептуальна основа повинна змінюватися з плином часу відповідно до конкретних умов;

– погодження про юридичні наслідки надання окремих видів інформації для зовнішнього користувача;

– наявність відповідного професійного органу чи інституту, який координує процес стандартизації і забезпечує адекватні зміни бухгалтерської звітності, у тому числі, принципів, які лежать в її основі, в інтересах усіх сторін [4, с. 446].

Папковська П.Я. зазначає, що проблема адаптації національної системи бухгалтерського обліку притаманна багатьом країнам. Тому одним з її напрямів виступає регіональна гармонізація з питань бухгалтерського обліку. Таке регіональне єднання з питань бухгалтерського обліку було б в загальному прийнятним для таких країн як Росія, Україна і Білорусь. Основа для цього є, враховуючи історичний шлях його розвитку і сформований бізнес облікової практики. Нові облікові стандарти на рівні такого регіону, розроблені з врахуванням використання облікового фонду, що вже склався, будуть представляти собою міжнародні стандарти для регіонального рівня. Такий підхід дозволив би об'єднати зусилля з формування нового понятійного апарату. Адже в теперішній час нові терміни входять в облікову практику із досвіду зарубіжних країн з ринковою економікою, цьому обумовленим є розробка термінологічного глосарію [10, с. 148].

Значна увага приділяється питанню рівнів гармонізації і способам її впровадження (проведення), тому доцільним буде уточнити сутність даного поняття, визначити характеристики, що відрізняють її від стандартизації (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Визначення поняття "гармонізація" в різних літературних джерелах

Автор, джерело	*Визначення*
1	*2*
Атлас М.С., Лебедев К.Н. [11, с. 42]	Гармонізація – узгодження різних систем з метою приведення їх до взаємної відповідності
Білуха М.Т. [1, с. 332]	Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів
Бутинець Ф.Ф. [2, с. 9]	Гармонізація обліку передбачає певну відповідність та узгодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності групою країн чи їх об'єднаннями. Завдання гармонізації полягає в тому, щоб модель та стандарти суттєво не відрізнялись від аналогічно діючих в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходились в гармонії один з одним
Дочинець О.М. [5, с. 62]	Гармонізація – ув'язка різних систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом введення в їх рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням існуючих розбіжностей. Виходячи з цього визначення, гармонізація бухгалтерського обліку не включає наявності національних систем обліку, а представляє собою шлях досягнення загальної спів ставності фінансової інформації
Кутер М.І. [6, с. 534]	У широкому значенні під гармонізацією економічних процесів, відносин, товарів, податків слід розуміти взаємне узгодження, зведення в систему, уніфікацію, координацію, впорядкування, забезпечення взаємної відповідності

1	*2*
Кутер М.І. [6, с. 534]	Гармонізація фінансової звітності на міжнародному рівні означає, що фінансова звітність окремо узятої країни повинна відповідати вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Гармонізація фінансової звітності на локальному рівні припускає, що фінансова звітність в окремо взятій країні, що входить до континентальної групи, повинна відповідати вимогам стандартів (нормативам) обліку країн будь-якого континенту
Ноубс К. [11, с. 41]	В межах бухгалтерського обліку гармонізація і стандартизація стали майже синонімами, і не можна наполягати на різниці в їх значенні. Гармонізація є поняттям, яке відноситься до міжнародного регулювання, наприклад, яке створює ЄС. а стандартизація є результатом діяльності КМСФЗ
Островський О., Ковальов В.В. [11, с. 42]	В кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що її регулюють; “гармонія” моделей обліку досягається через їх відповідність Директивам ЄС, основні положення яких включені до національного законодавства країн-членів співтовариства
Петрук О.М. [11, с. 44]	Гармонізація бухгалтерського обліку представляє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів
Тєрєхова В.А. [12, с. 11]	Гармонізація передбачає взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку, існування в кожній країні своєї моделі організації та ведення обліку, застосування національної системи стандартів. Завдання гармонізації полягає в тому, щоб модель і стандарти суттєво не відрізнялись від аналогічно діючих в інших країнах-членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним

Відповідно до проведеного аналізу можемо зробити висновок, що основна група вчених говорить про те, що гармонізація може бути впроваджена в межах групи (об’єднання) певних країн з метою усунення відмінностей між веденням бухгалтерського обліку, складанням звітності, що досягається шляхом впровадження відповідності законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку.

Отже, під гармонізацією будемо розуміти взаємне узгодження принципів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності групою (об’єднанням) країн.

Гармонізація в бухгалтерському контексті може бути визначена як процес, спрямований на підвищення порівнянності фінансової звітності, яка складається в різних країнах. Науковці з бухгалтерського обліку [15] виявили відмінність між гармонізацією бухгалтерської практики (гармонізація de facto) та гармонізацією бухгалтерського регулювання (гармонізація de jure). Вони стверджують, що гармонізація як бухгалтерської практики, так і бухгалтерського регулювання може бути спрямована на вимірювання (методи оцінки, визначення вартості), а також на розкриття (ступінь прозорості, який забезпечується суб’єктами шляхом їх фінансову звітність).

Способи гармонізації фінансової звітності можуть бути, з точки зору М.І. Кутера, суттєвими і формальними.

Під *суттєвими* способами гармонізації фінансової звітності слід розуміти зближення внутрішніх і міжнародних стандартів обліку (принципів, понять, методів, процедур обліку і звітності та ін.) і на цій основі складання гармонізованої фінансової звітності. Як наголошувалося вище, процес цей тривалий і складний.

Під *формальним* способом гармонізації фінансової звітності слід розуміти механічні прийоми трансформації фінансової звітності окремо узятої країни в умови функціонування принципів і стандартів обліку іншої країни або групи країн [6, с. 535].

У даний час формальні способи гармонізації фінансової звітності одержали свій розвиток в наступних видах:

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

– трансформація фінансової звітності на основі додаткових розрахунків. Знаючи відмінні риси однієї системи обліку від іншої, складають таблиці, що дозволяють визначити позитивні і негативні впливи окремих чинників на інформаційний показник. На основі проведених розрахунків вносяться зміни у фінансову звітність;

– складання фінансової звітності за методологією іншої країни на основі первинних документів, заповнених згідно міжнародних вимог. При такому способі виключаються погрішності перерахунку фінансової звітності. Робота виконується в автоматизованому режимі.

Досі залишається актуальним питання: чи потрібна гармонізація Україні і в якій мірі?

Необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на регіональному та міжнародному рівнях визнається на сучасному етапі більшістю вчених, спеціалістів та політичних діячів різних країн. Розбіжності в принципах і методах бухгалтерського обліку призводять до того, що фінансові звіти компаній суттєво розрізняться не тільки за формою, але й за змістом. Незіставність звітних даних не сприяє прийняттю оптимальних управлінських рішень інвесторами та кредиторами. Аналогічно, якщо національні розбіжності процесу перевірки фінансової звітності у різних країнах значні, то надійність представленої в ній інформації може бути сумнівною [11, с. 43]. Тому потребує дослідження питання погляду вчених на переваги та недоліки гармонізації обліку. Необхідно зазначити, що існують як прихильники, так і критики даного процесу (табл. 1.3).

Таблиця 1.3. Переваги на недоліки гармонізації (стандартизації) бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Автор	*Аргументація позиції*
ПЕРЕВАГИ	
Дружиловська Т.Ю. [11, с. 45]	Можливість порівняння міжнародної фінансової інформації; полегшення роботи транснаціональних корпорацій; спільне використання бухгалтерських знань
Мазуренко А.А. [7, с. 32]	Існування альтернативи домінуючому положенню США
Метью М.Р., Перера М.Х.Б. [9, с. 564]	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) більш оптимально розподілити світові ресурси
НЕДОЛІКИ	
Петрук О.М. [11, с. 46]	Масштаби гармонізації обмежені внаслідок суттєвих відмінностей у національному податковому законодавстві, відмінностях рівнів економічного розвитку та освіти. Міжнародні стандарти – це дороге копіювання національних стандартів і тому вони некорисні. Випуск міжнародних стандартів спеціальною організацією – це перенасичення стандартами при наявності вже діючих національних стандартів

Американський науковець Ф.Д.С. Чой (F.D. Choi) підкреслив, що унікальність кожного суспільного середовища та наявність об'єктивних причин, які викликають відмінність у національних стандартах. Бухгалтерський облік є продуктом соціально-економічних умов, і тому для кожної країни дуже важлива наявність бухгалтерських стандартів, що сумісні з тим середовищем, до якого вони застосовуються.

Більшість авторів не відносять до недоліків глобалізацій них процесів зниження соціального значення бухгалтерського обліку, в т.ч. забезпечення користувачів звітності (особливо працівників конкретного підприємства) достовірною та об'єктивною інформацією.

Два колишні члени Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB) США А. Ваят (Arthur Wyatt) та Д. Бересфорд (Dennis Beresford) розглядали проблему гармонізації з точки зору швидкого зростання обсягів на ринку міжнародного капіталу та збільшення іноземного інвестування. Вони стверджують, що гармонізація є важливою для отримання порівняльних та правдивих облікових даних для їх подальшого використання за кордоном. Д. Бересфорд висунув припущення, що FASB не була зацікавлена в спільній роботі щодо гармонізації міжнародних стандартів, а також звернув увагу на позитивні аспекти інтернаціоналізації та нові обов'язки FASB з метою удосконалення міжнародних стандартів [16, с. 31].

Існує думка, що гармонізація є непотрібною і, навіть, шкідливою. Опоненти стверджують, що повна гармонізація бухгалтерських стандартів неможлива на практиці. Крім того, добре розвинений світовий ринок капіталу вже існує, таким чином немає потреби підвищувати вимоги до вже стабільного міжнародного ринку. Інвестори та емітенти можуть приймати інвестиційні рішення без використання міжнародних бухгалтерських стандартів. Іншим аргументом проти потреби в гармонізації є те, що інвестори раціонально використовують необхідний час та гроші для правильного аналізу інвестиційних можливостей та зосередженні на реальні економічні результати.

Критики гармонізації також вказують на відмінності в економічному, політичному, юридичному і культурному середовищах країн для підтвердження відмінностей у фінансовій звітності. Існує занепокоєння, що бухгалтерські системи розвинених країн Заходу домінують в процесі досягнення глобальної гармонізації. Критики мають сумнів щодо гармонізації бухгалтерського обліку навіть в розвинених країнах Заходу. У своїй статті французький академік С. Оаро (C. Hoarau) підняв питання про міжнародний розвиток гармонізації бухгалтерського обліку на основі досвіду Франції з дотриманням міжнародних стандартів. С. Оаро стверджує, що у Франції вплив міжнародної гармонізації обмежений щодо консолідованої фінансової звітності, і тому гармонізація не враховує економічний, соціальний і культурний контекст бухгалтерського обліку в країні. Міжнародна гармонізація спричинила послаблення єдності бухгалтерської моделі Франції і зменшила соціальні функції бухгалтерського обліку. С. Оаро стверджує, що процес сучасної гармонізації повинен бути спрямований на англо-американську (і особливо американську) модель бухгалтерського обліку і її зосередження на акціонерах як на головних користувачів. На думку С. Оаро, залишається питання щодо сутності та засобів досягнення гармонізації, її наслідків на національному рівні, перешкод та політичних труднощів, які необхідно подолати.

У той час, як найбільш розвинені країни, такі як Франція та Німеччина, мають політичні бажання та вплив, щоб діяти в національних інтересах, в тому числі і на арені гармонізації бухгалтерського обліку, велика кількість індустріально та економічно розвинених країн потребують ресурси для розвитку власних стандартів. Суть полягає в

тому, що країни, які розвиваються, вимушені прийняти міжнародні стандарти (МСФЗ) для того, щоб здобути глобальну респектабельність для їх фінансової звітності, незважаючи на те, що ці стандарти неприйнятні для їх економік. У контексті країн, що розвиваються, критики зобразили гармонізацію як форму бухгалтерського колоніалізму з бухгалтерськими стандартами розвинених країн, що в дійсності стають міжнародними стандартами та не зважають на те, чи є вони прийнятними для країн, що розвиваються. Країни, що розвиваються, повинні вимагати, щоб до їх голосів прислуховувалися в дискусіях Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності так, щоб їхні інтереси і вимоги бралися до уваги в будь-яких міжнародних стандартах, що приймаються.

Якщо розглядати проблему гармонізації бухгалтерського обліку на регіональному рівні, то практичним прикладом її вирішення є прийняття країнами-членами ЄС відповідних Директив. Прийняття цих Директив є наочним прикладом здійснення гармонізації різноманітних бухгалтерських методів. Водночас відмінними рисами бухгалтерських систем є консерватизм і великі розбіжності між національними бухгалтерськими системами цих країн. Подолання цих розбіжностей до теперішнього часу залишається не простим завданням [11, с. 42].

Процеси стандартизації бухгалтерського обліку на регіональному і міжнародному рівнях виникають паралельно один одному. Тому виникає ще один аспект проблеми гармонізації бухгалтерського обліку – співвідношення регіональних стандартів бухгалтерського обліку і вимог МСФЗ. Потрібно відмітити значний ступінь співвідношення вимогам МСФЗ американських стандартів GAAP. Англо-американська система здійснила значний вплив на саму міжнародну систему обліку. Стандартом GAAP навіть інколи надають статусу “міжнародними”, але це не є неправильним. Американська система обліку отримала значне розповсюдження в світовій обліковій практиці в силу цілого ряду економічних і політичних причин, але при цьому вона не є загальновизнаною в усіх країнах.

Ряд авторів вказують на фактори, які визначають сутність бухгалтерського обліку, але при цьому не зазначають, як вони можуть вплинути на його функціонування, можливість гармонізації. Відповідно, вирішення проблеми гармонізації бухгалтерського обліку на світовому рівні тісно пов’язане з розумінням чинників економічного і соціального середовища, які визначають сутність бухгалтерського обліку в різних країнах. До таких чинників належать: стадія економічного розвитку країни; особливості підприємницької діяльності; ступінь втручання уряду в економічні відносини; рівень освіти користувачів фінансової звітності і того, хто її готує; характер бухгалтерської звітності; рівень інфляції в країні; законодавча система; міжнародний вплив; рівень іноземних інвестицій в країну [5, с. 62].

В Україні утворюється нова економічна система, основу якої складають ринкові відносини. В цих умовах пред’являються нові вимоги щодо управління економікою, в тому числі і щодо організації бухгалтерського обліку. Однією з найбільш актуальних проблем у сфері бухгалтерського обліку і звітності є приведення існуючої обліково-аналітичної системи у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародних стандартів.

Вимоги до бухгалтерського обліку або містяться в декількох джерелах права, або зводяться до закону з бухгалтерського обліку, єдиного для всіх юридичних осіб, зобов’язаних вести такий облік.

Не зважаючи на об’єктивність та неминучість процесів глобалізації, стандартизації, гармонізації та інших процесів, створити єдину систему бухгалтерського обліку неможливо. Тому об’єктивно може відбуватися тільки зближення національних систем обліку

на основі, наприклад: МСФЗ, GAAP, Директив ЄС тощо. Таке зближення у найближчій перспективі можливе, хоча будуть виникати певні труднощі, які вимагатимуть серйозних наукових напрацювань та узагальнення світового досвіду організації й ведення бухгалтерського обліку. Саме в цьому контексті ми вважаємо іноземний досвід корисним.

Сьогодні існує недостатньо підстав стверджувати про необхідність повної гармонізації національних бухгалтерських стандартів на практиці або наявності однозначних поглядів з цього питання в науці. Однак розвиток інформаційних технологій, діалектика економічного розвитку обумовлюють явну тенденцію до посилення стандартизації бухгалтерського обліку не тільки у кожній із країн, але й на міжнародному рівні. У теперішній час існують об'єктивні, причини, які зумовлюють появу розбіжностей національних стандартів у країнах, так і необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на світовому рівні [11, с. 46].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Попередні зусилля гармонізації відстоювалися головним чином політичними органами і професійними бухгалтерськими організаціями, теперішні зусилля відстоюються групами інвесторів, які використовують фінансові звіти, багатонаціональними компаніями, які готують фінансові звіти, регуляторами, що контролюють ринки капіталів, цінних паперів (включаючи обмін акціями), на погляди яких значний вплив здійснює глобальна відмінність у вимогах до фінансової звітності, і країни, що розвиваються, у яких часто не вистачає ресурсів для розвитку місцевих бухгалтерських стандартів.

Перешкоди щодо гармонізації включають розбіжності між потребами великих багатонаціональних та малих компаній у розвинених країнах; складністю щодо узгодженості у прийнятті рішень серед великої кількості членів бухгалтерських професійних організацій. Той факт, що існують суттєві відмінності між великими багатонаціональними компаніями, які, в першу чергу, звітуються перед інвесторами та кредиторами, та малими компаніями у розвинених країнах, користувачами облікової інформації яких є уряд та державні органи, є перешкодою до міжнародної гармонізації. Кількісні перешкоди до глобальної гармонізації бухгалтерського обліку не дозволяють втілити її в реальність. Деякі з них економічні, в той час як інші політичні. Гармонізація відповідно протилежна до свого економічного впливу на країни чи частини суспільства в середині країни.

На основі вище зазначеного можна зробити висновок про необхідність першочергового подолання внутрішньодержавних протиріч щодо регулювання бухгалтерського обліку. На основі ефективної національної системи обліку можна говорити про завершеність певних інтеграційних процесів. На нашу думку, з економічної точки зору, на першому етапі для України актуальною є орієнтація на практику обліку в ЄС із певним ступенем гармонізації, тільки після цього можна говорити про реальні напрями та шляхи уніфікації бухгалтерського обліку в межах інтеграційних процесів.

Список використаної літератури:

1. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692 с.

2. *Бутинець Ф.Ф.* Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2 (24). – С. 3-11

3. *Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

4. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.

5. *Дочинець О.М.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні в світлі глобальної гармонізації обліку // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез та текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Частина IV. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 61-66

6. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е идз., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с

7. *Мазуренко А.А.* Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.А. Мазуренко; под ред. засл. деят. науки РФ, д-ра экон. наук, проф. Л.И. Ушвицкого. – М.: КНОРУС, 2005. – 240 с.

8. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

9. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с

10. *Папковская П.Я.* Гармонизация учетных систем: единые подходы и национальные особенности // Тезисы и тексты выступлений на IV международной научной конференции "Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции". – Житомир-Краматорск: ЧП "Рута", 2005. – С. 147-151.

11. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с

12. *Терехова В.А.* Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. – СПб.: Питер, 2003. – 272 с

13. *Ткач В.И., Крохичева Г.Е.* Концептуальный подход к исследованию современных тенденций развития и организации бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2004 . – № 7 (67). – С. 4-9.

14. *Щирба М.Т.* Стандартизація бухгалтерського обліку // Вісник. Економіка. Випуск 53 (Київський національний університет ім. Т. Шевченка). – К.: Видавничо-поліграфічний центр "Київський університет", 2001. – С. 40-44

15. *Meek G.K., Saudagaran S.M.* A survey of research on financial reporting in a transnational context // Journal of Accounting Literature. – 1999. – September. – P. 145-182.

16. *Shahrokh M.* Saudagaran. International Accounting: A User Perspective. Second Edition. South-Western, 2004. – 236 p.

17. *Tray J.S.W., Parker R.H.* Measuring international harmonization and standardization // Abacus. – 1990. – № 26 (1). – P. 71-88.

ЛІСНИЧИЙ Костянтин Миколайович – директор торговельного департаменту інвестиційної компанії "Сократ"

Наукові інтереси:
– облік в зарубіжних країнах