

ЗМІСТ ТА МЕЖІ ГАРМОНІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

За допомогою системного підходу розкрито зміст та межі поняття “гармонізація національних систем бухгалтерського обліку”, виявлені основні заходи, що сприяють цьому процесу на рівні окремої країни

Актуальність теми. Світове господарство вийшло на новий якісний рівень, який характеризується наднаціональністю ринкового механізму. Економічні процеси в сучасному світі прийнято розглядати в контексті двох базових тенденцій – універсалізації світу та зростання його різноманітності [5, с. 29]. Саме їх взаємодія визначає сучасний світовий розвиток, його неоднозначність і, найважливіше, – збереження альтернативності вибору для кожного народу та держави.

Універсалізація викликає необхідність проведення погоджених дій, координації економічної політики, у тому числі у сфері бухгалтерського обліку. Цей процес отримав назву гармонізація. Тому, зважаючи на розширення універсалізації та інтеграційні процеси у світовому господарстві, питання розвитку бухгалтерського обліку необхідно розглядати на міжнародному рівні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сама постановка та аналіз проблематики гармонізації знаходяться на достатньо розробленому рівні [1, 8, 9, 12, 13, 15, 16, 17, 18], але відсутні певні рекомендації з приборкання та управління існуючими негативними процесами та їх наслідками для окремих країн, а саме національних економік. Тобто гармонізація вимагає її розгляду як процесу, що потребує коригуючого впливу з метою зменшення проблем і негативних наслідків, похідних від гармонізації.

Мета дослідження. Розв’язати теоретичну проблему щодо змісту поняття “гармонізація”, виявити межі цього явища для національної системи бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Універсалізація бухгалтерського обліку на міжнародному рівні має вже тривалу історію і певні результати: а) вироблені нормативні акти, що мають рекомендаційний характер; б) створені наднаціональні координаційні органи. В цьому контексті потребує відповіді питання: чи йде мова про створення нового ієрархічного рівня управління, а відповідно, нового системного утворення (глобального, міжнародного бухгалтерського обліку), чи тільки про міжнаціональні відмінності?

Для відповіді на це питання використовуємо кібернетичний підхід. Згідно з ним, будь-який об'єкт, прийнятий у якості первинного, може бути представлений як елемент (або підсистема) певної системи вищого порядку і як система по відношенню до деякої сукупності підсистем нижчого рівня. Тому при аналізі і проектуванні конкретної системи виникає проблема визначення відповідної “ділянки” ієрархії і, передусім вибору елемента, що приймається в якості “первинного”. З викладеного випливає, що коли мова йде про конкретну систему, завжди мають на увазі деяку відносно відокремлену частку “універсальної” системи, яка реалізує певні функції і складається з кінцевої множини елементів – носіїв певних властивостей.

Бухгалтерський облік є елементом (підсистемою) системи управління першого інформаційного рівня – підприємств і корпорацій, який забезпечує рух інформаційних потоків в організаційно-господарській структурі господарського механізму. У межах останньої такі функціональні підсистеми, як планування, управління матеріально-технічним постачанням, фінанси і кредит, бухгалтерський облік, статистика через вертикальні і горизонтальні зв'язки, утворюють свої відносно відокремлені канали інформації і блоки її переробки на кожному рівні організації управління.

Усього ж економічна кібернетика виділяє три інформаційних рівні [7, с. 62]. Пояснюється це тим, що різноманітність об'єкту управління настільки значна, що керуюча система неспроможна охопити і відобразити цю різноманітність на одному інформаційному рівні. Утворюється ієрархічна організаційно-господарська структура економічної системи:

- перший рівень – сукупність технологічних структуроутворюючих факторів. Це рівень безпосереднього управління технологічними операціями, яке здійснюється власне робітниками або машинами-автоматами;

- другий рівень утворюється виробничо-технологічними підрозділами та власне підприємствами;

- третій рівень представлений єдиною ієрархічною системою управління народним господарством, яка можлива тільки в умовах суспільної власності на засоби виробництва в умовах соціалістичного ладу. За радянських часів елементи системи суспільного виробництва об'єднувалися у відносно однорідні групи за сировинними, технологічними, цільовими ознаками. Мова йде про відповідні галузі національної економіки та територіально-виробничі керуючі підсистеми за географічною ознакою.

Зазначені рівні управління можуть існувати в масштабах усього народного господарства, коли діє суспільна власність на засоби виробництва. В умовах функціонування багатокладної економіки існування демократичного

суспільства, жорстка ієрархія зберігається на першому і другому рівнях. Третій інформаційний рівень передбачає не безпосереднє управління економікою в масштабах усієї країни, а застосування регулюючого впливу держави через різноманітні адміністративні чи економічні методи.

Такий висновок означає, що рух інформаційних потоків, які генеруються в бухгалтерському обліку, лише частково доходять до третього рівня управління. Вертикальні зв'язки скорочуються, що відповідно не потребує жорсткої ієрархічної організації управління власне бухгалтерським обліком. У країнах з ринковою економікою роль держави завжди зводилась до регулювання, а не безпосереднього управління, тому і вплив на організацію бухгалтерського обліку, як і його використання для регулювання економіки, посилюється із визнанням ролі інститутів в економіці. З посиленням інтеграційних процесів в економіці виникає потреба у використанні можливостей бухгалтерського обліку для наднаціонального регулювання.

Будучи функціональною інформаційною підсистемою, бухгалтерський облік здійснює свій вплив через ефективні (доведені практикою), загально визнані принципи і методи, надаючи, таким чином, достовірну інформацію для управління. І, навпаки, власне бухгалтерський облік є об'єктом впливу з боку держави або громадськості через організаційний елемент вже бухгалтерського обліку як системи.

З викладеного випливає, що у міжнародного (глобального) бухгалтерського обліку відсутні об'єктивні підстави для існування: 1) загальна, у масштабах планети або географічних регіонів, власність на засоби виробництва, відповідно, жорстке ієрархічне управління такого власника; 2) одна країна (у всесвітніх масштабах) з відповідними регулюючими інститутами, що використовують бухгалтерський облік як метод регулювання.

Ускладнюється ситуація із з'ясуванням ролі бухгалтерського обліку на міжнародному рівні особливостями фінансової глобалізації. Дослідники сучасних тенденцій на фінансових ринках констатують виникнення нового глобального механізму прийняття фінансових та інвестиційних рішень [3, с. 75]. Рішення мають іншу природу аніж раніше. Обсяг інформації, яку повинен усвідомлювати колективний світовий інвестор, зростає експоненціально, що призводить до неминучого перетворення надлишкової інформації на складну ієрархічну організацію – до стихійного формування нової складної структури взаємовідносин і неписаних правил прийняття рішень у світовій фінансовій сфері.

Відбувається заміщення рішень на підставі повного аналізу всієї інформації – рішенням за прецедентом або за аналогією, застосуванням апріорного правила поведінки або наслідуванням групової поведінки; а, по-

друге, до передачі відповідальності на спонтанно складені більш високі ієрархічні рівні. Як підсумок, загальна поведінка світового колективного інвестора виявляється нерідко ірраціональною.

Зазначені проблеми перетворюють фінансову глобалізацію на методологічну проблему цілого ряду наук як теоретичних, так і функціональних. Передусім зачіпаються самі фундаментальні основи в руслі мейнстриму економічної науки, наприклад, щодо досконалого ринку, який миттєво обробляє усю наявну інформацію про раціональну поведінку. Також постає цілий ряд питань щодо співвідношення внутрішніх та зовнішніх джерел економічного зростання, про нову незвичну, виключно важливу роль валютно-фінансової інформації зовнішньоекономічної політики.

За таких умов бухгалтерський облік уже не є основним інструментом формування потоку інформації, а відповідно і критерієм на міжнародному рівні при прийнятті фінансових рішень.

Викладене вище означає, що “міжнародного (глобального) бухгалтерського обліку” не існує, якщо мається на увазі створення єдиної системи з визначеним функціональним призначенням. Відповідно удосконалення та розвитку потребують саме національні системи бухгалтерського обліку для поступового узагальнення передової практики та створення наукових метатеорій.

Водночас об’єктивно вже відбувається зближення національних систем обліку на підставі МСФЗ, GAAP, Директив ЄС тощо. У 1998 році звітність відповідно до МСФЗ подавали 210 компаній країн ЄС, а у відповідності з GAAP США – 235 компаній. Як зазначають Б. Епштейн та А. Мірза сьогодні вже 15 тис. компаній з ЄС, Росії, Австралії, ПАР, Нової Зеландії застосовують МСФЗ (IFRS) [20, с. 1]. Таким чином, існує об’єктивний процес, який є системною складовою економічної глобалізації і отримав назву гармонізація (рис. 1).

Таке зближення у найближчій перспективі можливе і для України, але воно вимагає серйозних наукових напрацювань та узагальнення світового досвіду з організації й ведення бухгалтерського обліку. Необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на регіональному та міжнародному рівнях визнається на сучасному етапі більшістю вчених, спеціалістів та політичних діячів різних країн. На погляд авторів відомого підручника “Теорія бухгалтерського обліку” М.Р. Метьюса і М.Х.Б. Перери, 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 [11, с. 564].

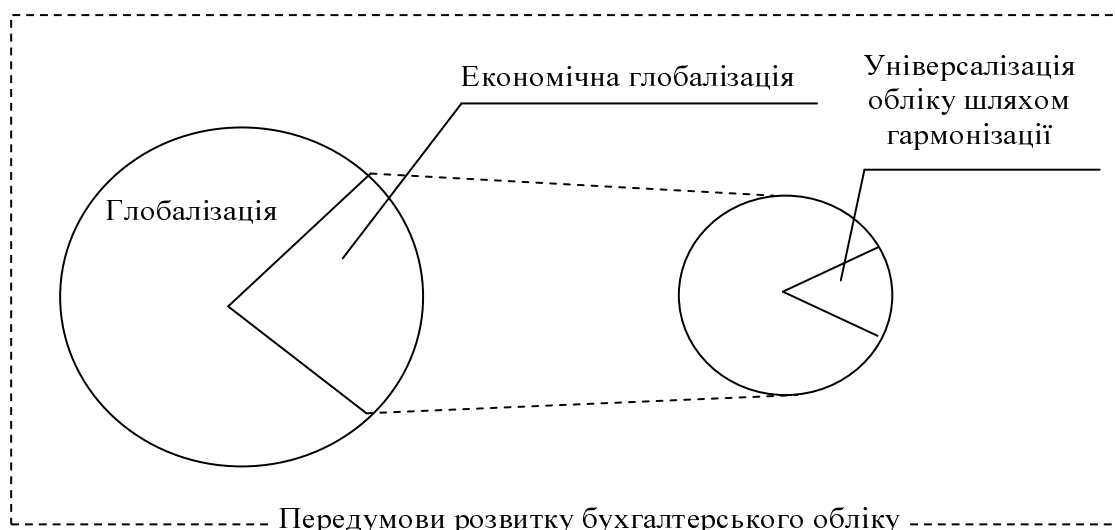


Рис. 1. Гармонізація обліку як елемент економічної глобалізації

Проф. Л.З. Шнейдман, доц. Т.Ю. Дружиловська виділяють наступні переваги, які приносить міжнародна гармонізація бухгалтерського обліку [18, с. 5-8; 2, с. 35-36]: порівняння міжнародної фінансової інформації, яка забезпечується стандартизацією; полегшення роботи транснаціональних корпорацій; спільне використання бухгалтерських знань.

Гармонізація та стандартизація спочатку відрізнялись як за закладеною в них ідеологією, так і за принципами їх реалізації. Однак в останні 2-3 роки обидва терміни найчастіше використовуються як синоніми і взаємодоповнюючі поняття [12, с. 73], [16, с. 11]. За твердженням відомого західного дослідника К. Ноубса, 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 [21, с. 117].

Отже, зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, проблему розвитку бухгалтерського обліку в Україні необхідно розглядати в контексті гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку.

Що змістовно представляє собою гармонізація і в якому сенсі вона можлива? Адже згідно до економічної енциклопедії – це “взаємне узгодження, координація, уніфікація, зведення цих процесів до єдиної системи” (курсив автора) [4, с. 257]. Щоб наблизити одну систему до іншої або зробити їх тотожними необхідно їх співпадання за структурою і системною мовою (рис. 2).

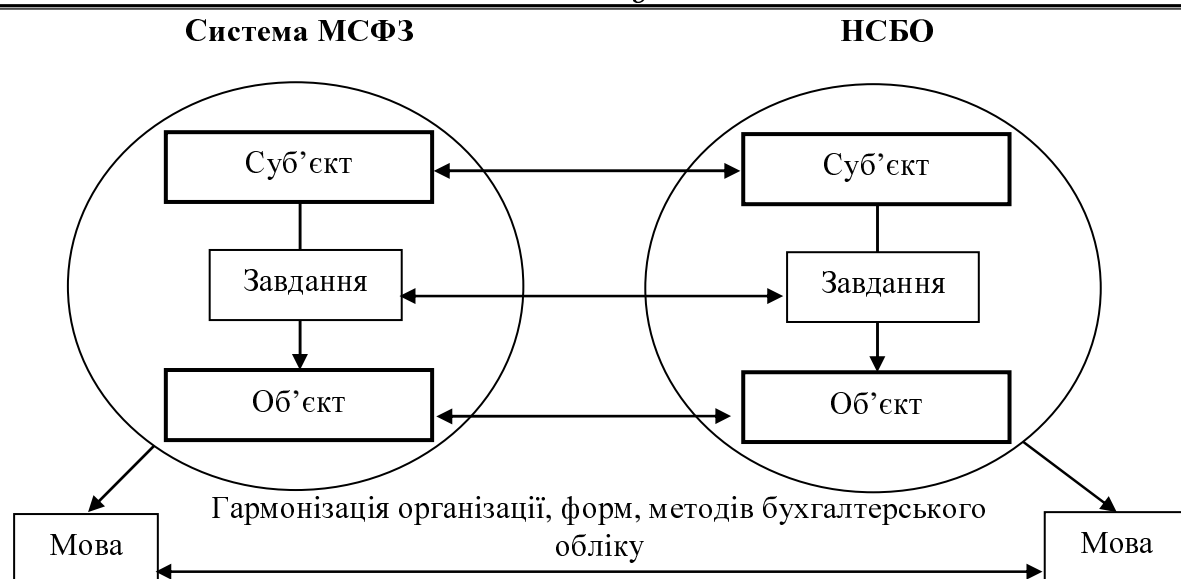


Рис. 2. Системний аналіз гармонізації бухгалтерського обліку¹

Суб'єкт, він же мегаспостерігач – формально один і той же – це інвестори, кредитори, управлінці, держава. Раніше в Україні суб'єкт був один – це держава. За таких передумов для формальної трансформації системи необхідно модифікувати системну мову, в основному, – спеціальні методи бухгалтерського обліку. Спосіб такого розвитку вже відомий – це відбір найбільш ефективних методів з різних національних систем бухгалтерського обліку та формулювання загальноприйнятих міжнародних (чи глобальних) методів.

З врахуванням викладеного системний підхід до гармонізації НСБО дозволяє виявити елементи, які потребують коригуючих дій з боку мегаспостерігача, що показано в табл. 1.

Таблиця 1. Порівняння елементів системи НСБО та МСФЗ

НСБО	Система МСФЗ
Суб'єкт – кредитори та інвестори, переважно з незначними фінансовими можливостями, адміністрація та менеджмент суб'єктів господарювання, власники, держава	Суб'єкт – кредитори та інвестори, з потужними фінансовими можливостями, власники, громадськість, незначною мірою держава і менеджери
Завдання – подання інформації для зазначених груп користувачів щодо прийняття широкого спектру управлінських рішень в сфері господарювання	Завдання – подання інформації для зазначених груп користувачів в формі фінансової звітності переважно для прийняття рішень для ефективного вкладення фінансових ресурсів
Об'єкт – система бухгалтерського обліку, яка є сукупністю розроблених теорією і підтверджених практикою методів бухгалтерського обліку, його форм та організації ведення	Об'єкт – сукупність загальновизнаних принципів, які визначають якість інформації, процедури ведення обліку, що регулюють облік в конкретних ситуаціях

¹ МСФЗ як система не існує, тому тут вона розглядається як абстрактна модель.

Таким чином, коригування потребують частково завдання і частково об'єкт національної системи бухгалтерського обліку. Завдання – це фактор зовнішнього середовища, що визначається користувачем об'єкта (системи бухгалтерського обліку), який по суті відрізняється в Україні та за кордоном, а можливо ніколи не буде тотожним. Це те що впливає з трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту (більш детально це питання розглядається у [14, с. 152-154]).

Узагальнимо аналіз теоретичних підходів та прояву універсалізації обліку як явища на рис. 3.

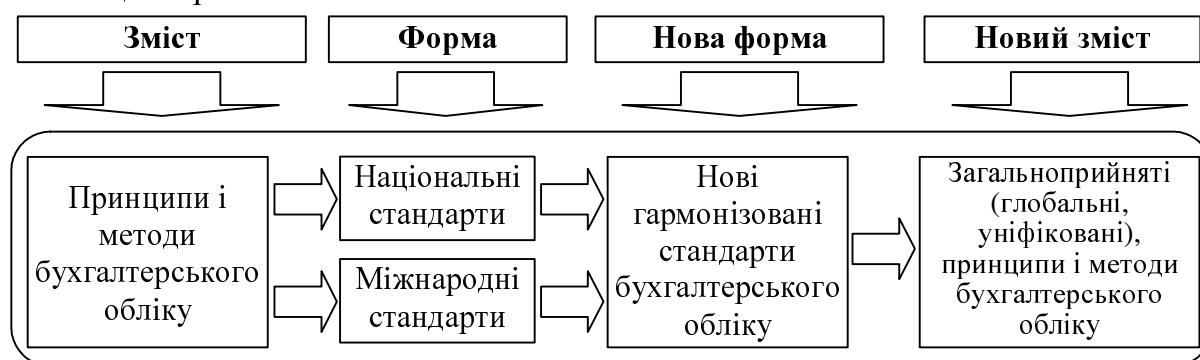


Рис. 3. Співвідношення понять гармонізація, стандартизація та уніфікація бухгалтерського обліку

З рис. 3. випливає, що гармонізація бухгалтерського обліку представляє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів. Після з'ясування суті гармонізації уточнення потребує питання: чи потрібна вона Україні і якою мірою? Відповіді потребує питання, що потрібно власне Україні в цих процесах щоб захистити національні інтереси.

Гармонізація бухгалтерського обліку на світовому рівні є необхідним і історично зумовленим процесом, яка буде мати для України та інших задіяних в ній країнах, користь тільки за умови, що це процес обміну найкращих досягнень національних облікових систем в частині методології, організації і регулювання бухгалтерського обліку.

Об'єктивність же цього процесу означає, що: 1) існує (формується, посилюється) власник (можливо колективний), який уніфікує бухгалтерський облік для потреб суворого управління в масштабах всієї планети; 2) посилюється наднаціональне регулювання, яке в разі переважання в ньому Європейської (континентальної) практики, використовує бухгалтерський облік як елемент державного регулювання; 3) уніфікація вигідна інвесторам і кредиторам, яких представляє фондова біржа, тобто висуває вимоги до порівнюваності фінансових звітів; 4) уніфікація не вигідна ТНК, бо тоді вони втрачають можливості фінансових маніпуляцій; 5) відсутні будь-які вимоги до бухгалтерського обліку,

які б дозволили використовувати його для забезпечення соціального захисту громадськості.

Всі ті події, що відбуваються на міжнародному рівні, фактично визнають активну соціально-економічну роль бухгалтерського обліку. Цей висновок не новий для пострадянських країн, але незвичний для Заходу. До того ж в ринковій економіці бухгалтерський облік необхідно тлумачити як відповідний інститут. Особливо це актуально через те, що національні системи бухгалтерського обліку різних країн до цих пір суттєво відрізняються, що теж викликано об'єктивними причинами – факторами соціально-економічного середовища, що є наслідком багатовікового історичного розвитку нації.

Основним аргументом проти них є 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. Таку точку зору ще у 1983 р. висловив Ф.Д.С. Чой [19], який вважає, що відмінності у бухгалтерському обліку, які заохочуються та виправдовуються соціальним середовищем, ідуть у розріз із спробами гармонізації бухгалтерського обліку на загальносвітовому рівні, і проблема масштабів гармонізації бухгалтерських стандартів прихована саме в цьому.

Гармонізації бухгалтерського обліку відповідно до підходу, що обґрунтовується в цій роботі, можливо досягнути лише тоді, коли певний її рівень досягається всередині самої країни. Тільки після цього можна говорити про уніфікацію окремих аспектів обліку на іншому системному рівні – міжнародному. Через уніфікацію окремих облікових процедур, взаємоузгодження бухгалтерського та податкового законодавства, встановлення та застосування правил, що дозволяють узагальнювати дані на рівні держави, ми, можливо, побудуємо таку національну систему обліку, яка дозволить розробити раціональні заходи щодо приведення її у відповідність з міжнародними вимогами.

Інструментом (засобом) гармонізації бухгалтерського обліку на національному рівні є узгодження національного законодавства в сфері бухгалтерського обліку, яке уніфікує його методологію.

На сучасному етапі в Україні необхідно побудувати таку систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку, коли обов'язковими до виконання всіма суб'єктами підприємництва будуть законодавчі акти вищого рівня, що визначають основні принципи і правила формування повної та достовірної інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, а методичні

рекомендації професійних бухгалтерських організацій надають допомогу бухгалтерам і носять рекомендаційний характер.

Крім того, бухгалтерське законодавство вимагає науково обґрунтованої систематизації та узгодження з іншим господарським і фінансовим законодавствами. Це дозволить законодавцям усунути наявні протиріччя або недоліки, що має особливе значення, коли відбулося різке збільшення кількості нормативних актів із бухгалтерського обліку. Можливо, навіть, що ця робота має об'єднатися в Бухгалтерський кодекс.

Для реалізації всього вищевикладеного необхідна інституційна перебудова системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Загальний висновок полягає в тому, що Україні на шляху інтеграції з європейськими країнами в економічній сфері, в т.ч. бухгалтерському обліку, спочатку необхідно подолати внутрішні протиріччя, що виникли під час трансформації національної системи бухгалтерського обліку. На першому етапі актуальною для України 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.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
2. Дружилловская Т.Ю. Методологические аспекты адаптации бухгалтерского учета в России к международным стандартам финансовой отчетности. – Дис.... к.э.н.: 08.00.12. – Нижний Новгород, 2001.
3. Евстигнеев В. Финансовая глобализация – явление и методологический инструмент // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – № 3. – С. 75-76.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: С.В. Мочерний та ін. – К “Академія”, 2000. – 864 с.
5. Загладин Н. Глобализация в контексте альтернатив исторического развития // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – №8 – С. 3-10.
6. Иванов Н.П. Глобализация и проблемы оптимальной стратегии развития // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. – № 2. – С. 15-19.
7. Кобринский Н.Е. и др. Экономическая кибернетика: Учебник для студентов ВУЗов. – М.: Экономика, 1982. – 408 с.

8. Кондакова Н.М. Экономические предпосылки гармонизации бухгалтерского учета на международном и национальном уровнях. // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2003. – № 2 (24). – С. 115-122.
9. Коршунов В.І. Організація бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах: Монографія. – Х.: Основа, 1999. – 226 с.
10. Международные бухгалтерские стандарты: Справочное пособие / Авт.-сост.: Кураков Л.П., Емельянова Г.А., Иванова М.А. – М.: Гелиос АРВ, 2000. – 267 с.
11. Мэтьюс М.Я., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
12. Островский О.М., Ковалев В.В. Интеграция России в международное бухгалтерское сообщество // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 5. – С. 73-76.
13. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учеб. Пособие / 2-е изд. – М.: Новое издание, 2003. – 251 с.
14. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
15. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / За ред. к.е.н. С. Голова. – К.: “АРТ-МЕДІА”, 2005. – 584 с.
16. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. – СПб.: Питер, 2003. – 272 с.
17. Хахонова Н.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2002. – 208с.
18. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО.– М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003.– 96 с.
19. Frederick D.S. Choi Analyzing Foreign Financial Statements. Journal of International Business Studies, Spring-Summer, 1983.
20. Epstein B.J., Mirza A.V. IFRS: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. – New Jersey, John Wiley & Sons. – 2005. – 988 p.
21. Nobes C., Harmonization of financial reporting (w:) Komporative International Accounting, pod red. C. Nobes, R. Parker, Prentice Hall International, Wielka Brytania, 1995.