

**Л.М. ПИЛИПЕНКО**

(Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна)

## Концептуально-методологічна спрямованість гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Стаття присвячена обґрунтуванню концептуальної спрямованості гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності крізь призму дослідження різноманіття облікових моделей. Виявлено, що міжнародна гармонізація систем бухгалтерського обліку можлива лише на основі зближення теоретично-методологічних концепцій континентальної та англосаксонської облікових моделей, що відповідає сучасним тенденціям гармонізації шляхом узгодження МСФЗ та GAAP. Обґрунтовано, що першочерговим завданням гармонізації облікових систем є узгодження форматів фінансової звітності та їх змістового наповнення шляхом: 1) уніфікації форм фінансової звітності різних облікових систем і підходів до їхньої побудови; 2) вироблення єдиних підходів до оцінно-аналітичної репрезентації активів і зобов'язань в обліку і звітності; 3) встановлення єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку капіталу підприємств. Виконання цих умов потребує перегляду концептуально-методологічних засад бухгалтерського обліку і принципів публічного звітування суб'єктів господарювання відповідно до нової моделі суспільно-економічних відносин, яка повинна враховувати рівнозначно і економічні, і соціальні, і екологічні фактори сталого розвитку економіки та цивілізаційних процесів.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, фінансова звітність, корпоративна звітність, облікова модель, гармонізація, конвергенція.

**Л.Н. ПИЛИПЕНКО**

(Національний університет «Львовская политехника», г. Львов, Украина)

## Концептуально-методологическая направленность гармонизации систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Статья посвящена обоснованию концептуальной направленности гармонизации систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности сквозь призму исследования многообразия учетных моделей. Выявлено, что международная гармонизация систем бухгалтерского учета возможна только на основе сближения теоретически-методологических концепций континентальной и англосаксонской учетных моделей, что соответствует современным тенденциям гармонизации путем согласования МСФО и GAAP. Обосновано, что первоочередной задачей гармонизации учетных систем является согласование форматов финансовой отчетности и их содержательного наполнения путем: 1) унификации форм финансовой отчетности различных учетных систем и подходов к их построению; 2) выработки единых подходов к оценочно-аналитической репрезентации активов и обязательств в учете и отчетности; 3) установления единых методологических принципов бухгалтерского учета капитала предприятий. Выполнение этих условий требует пересмотра концептуально-методологических основ бухгалтерского учета и принципов публичной отчетности субъектов хозяйствования в соответствии с новой моделью общественно-экономических отношений, которая должна учитывать равнозначно и экономические, и социальные, и экологические факторы устойчивого развития экономики и цивилизационных процессов.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, финансовая отчетность, корпоративная отчетность, учетная модель, гармонизация, конвергенция.

## Conceptual and Methodological Orientation of the Harmonization of Accounting and Financial Reporting Systems

*The article is devoted to the justification of conceptual orientation of harmonization of accounting and financial reporting systems through the prism of study of accounting models diversity. It is revealed that the international harmonization of accounting systems is possible only on the basis of convergence of theoretical and methodological concepts of continental and Anglo-Saxon accounting models, what corresponds to modern trends of harmonization in virtue of IFRS and GAAP integration. It is proved that the first priority task of harmonization of accounting systems is the harmonization of formats of financial statements and their substantive content, by: 1) unification of the forms of financial statements of different accounting systems and approaches to their construction; 2) creation of common approaches to the assessment and analytical representation of assets and liabilities in the accounting and reporting; 3) establishment of uniform methodological principles of business capital accounting. The fulfillment of these conditions require the revision of the conceptual and methodological bases of accounting and the principles of public accountability of economic entities in accordance with the new model of socio-economic relations, which should equally take into account amounts to both economic, social, and environmental factors of sustainable development of economy and civilization processes.*

**Keywords:** *accounting, financial reporting, corporate reporting, accounting model, harmonization, convergence.*

**Постановка проблеми.** Глобалізація міжнародних ринків капіталів, умови доступу до них та узвичаєні на теперішній час ринкові механізми обумовлюють необхідність розроблення єдиних підходів до інформаційного забезпечення учасників ринку про ефективність функціонування економічних суб'єктів. Основним (і, по суті, єдиним) публічним інструментом формалізації інформаційного подання показників ефективності функціонування підприємств є їхня фінансова (корпоративна) звітність. Проте, застосування відмінних підходів до її формування на різних фондових площадках (Нью-Йоркській, Лондонській, Токійській, Варшавській та інших фондових біржах), що обумовлене різними принципами стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності, створює значні перешкоди та незручності для учасників ринків капіталів. Витрати на трансформацію показників фінансової звітності (складання, прийняття) та її аудит відповідно до стандартів, прийнятих на обраній фондовій біржі, є релевантними при прийнятті рішень щодо введення цінних паперів в лістинг на такій біржі.

Проблема узгодження змісту і параметрів фінансової звітності з бухгалтерськими стандартами та вимогами до розкриття публічної інформації про діяльність підприємств різних держав є актуальною не лише для учасників міжнародних ринків капіталів, а тому вирішення існуючої проблематики має глобальне значення. Переважну більшість фінансових потоків та економічно-господарських взаємозв'язків у світі контролюють транснаціональні корпорації, зареєстровані в різних країнах. Враховуючи вимоги національних регуляторів, в глобальному вимірі значний обсяг витрат спрямовується на здійснення процесів трансформації фінансової звітності при її

консолідації чи підготовці інформації з іншою метою її розкриття. Доцільність і необхідність таких процесів не викликає сумніву. Таким чином, вирішення проблеми узгодження різних систем стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності має не лише техніко-методологічне, але й фінансово-економічне значення. Зважаючи на інтеграційні процеси – розширення ЄС, створення різних міжнародних, міжурядових чи наднаціональних організацій, таких як ООН, СОТ тощо, можна вести мову і про політичне значення означеної проблеми.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Актуальність проблеми гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств обумовила популярність цієї тематики в дослідженнях українських науковців. Ця тема широко розкрита в докторських дисертаціях О.М. Петрука (2006 р.) та С.Ф. Голова (2009 р.). Аналіз окремих аспектів гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності також наведений в наукових працях Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Воськало, В.І. Єфіменка, В.М. Жука, С.Я. Зубілевич, Р.В. Кузіної, П.О. Куцика, А.В. Озеран, В.М. Пархоменка, В.Ю. Світличної, Р.М. Моторин, І.Й. Яремка та багатьох інших.

При обґрунтуванні означення процесів узгодження різних систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності професори В.І. Єфіменко, С.Ф. Голова і О.М. Петрук значну увагу приділили змісту і розмежуванню понять «уніфікація», «гармонізація», «стандартизація» та «конвергенція». При цьому, В.І. Єфіменко [5] та О.М. Петрук [13] більш схильні називати означені процеси категорією «гармонізація», а С.Ф. Голова, залежно від вектору узгодження обліково-звітних систем при розробленні

стандартів, використовує категорію «гармонізація» або «конвергенція» [4, с. 23-24].

Загалом, результати аналізу досліджень і публікацій у цій предметній сфері знань дають змогу зробити висновок, що крім категоріальної проблематики, праці українських науковців в означеній тематиці значним чином спрямовані на дослідження процесів і процедур приведення національної системи бухгалтерського обліку та звітності, регламентованої НП(С)БО, до вимог і регламентацій щодо розкриття інформації згідно з міжнародними системами обліково-звітної стандартизації, насамперед МСФЗ. В контексті цього також досліджуються історично-організаційні аспекти імплементації міжнародних систем стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема періоди та організації – суб'єкти розроблення та впровадження цих систем.

Незважаючи на довготривалість процесів узгодження різних обліково-звітних систем, поки-що не сформована єдина глобальна система стандартів фінансової звітності, яка б задовольнила усіх суб'єктів глобальної економіки – від корпорацій та фондових площадок до урядів та міжнародних і наднаціональних організацій. Як стверджує А.В. Озеран, «більшість країн уже висловили готовність дотримуватись Global GAAP при веденні обліку та складанні фінансової звітності. Найбільш окреслено цей процес виражається у конвергенції МСФЗ та U.S. GAAP, що фактично використовуються як наднаціональні стандарти» [11, с. 267-268]. Проте дискусійним так і залишається питання яка із систем стандартизації має стати базою, орієнтиром, а яка повинна «приспосовуватись».

З одного боку, в певній групі експертів і науковців існує переконання про наближення U.S. GAAP до МСФЗ, розроблених міжнародною організацією як міжнародної системи. З іншого боку, тенденції узгодження U.S. GAAP та МСФЗ часто відображають фрагментарні наближення МСФЗ до U.S. GAAP, що «пояснюється певною недовірою до задекларованої високої якості МСФЗ, оскільки вже надто часто до них вносяться зміни» [6, с. 21].

Використовуваний процедурно-організаційний підхід до гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності переважно сконцентрований на тому як її проводити, що є недостатнім для забезпечення досягнення кінцевої мети. На наш погляд, мало уваги приділено змістовим причинам відмінностей між різними обліково-звітними системами та конкретним обліковим об'єктам гармонізації, що є невіршеною частиною досліджуваної проблеми.

**Метою статті** є обґрунтування концептуальної спрямованості гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності крізь призму дослідження різноманіття облікових моделей з виокремленням конкретних об'єктів бухгалтерської методології, що підлягають гармонізації в системі відповідних стандартів.

**Виклад основного матеріалу.** Необхідність гармонізації різних систем бухгалтерського обліку та

фінансової звітності обумовлена наявністю певних відмінностей між цими системами. Ці відмінності походять не тільки від безпосереднього формулювання стандартів чи інших імперативів різних обліково-звітних систем, але й від історично сформованих упродовж століть різних моделей бухгалтерського обліку. Безперечно, закладена ідеологія в ту чи іншу обліково-звітну систему є певним економічним відображенням особливостей суспільно-політичного й соціально-економічного розвитку народів, держав, регіонів чи навіть цивілізацій. Тому гармонізація різних облікових систем лише шляхом синтаксично-семантичного узгодження змісту стандартів неможлива і потребує з'ясування відмінностей між різними моделями бухгалтерського обліку та пошуку шляхів їх концептуально-методологічного подолання.

На концептуально-методологічному рівні переважно виділяють такі базові моделі бухгалтерського обліку: континентальну, англосаксонську, південноамериканську, ісламську.

З метою обґрунтування змістової спрямованості гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності вказані облікові моделі передовсім доцільно охарактеризувати за інформаційною спрямованістю, регулюванням та економічним змістом.

Континентальна модель бухгалтерського обліку (історично сформована в державах континентальної Європи) спрямована, насамперед, на забезпечення інформаційних потреб державних органів влади та кредиторів (головно, банківських установ). Зважаючи на таку інформаційну спрямованість, системи бухгалтерського обліку європейських країн є, як правило, жорстко регламентованими державними імперативами: в Німеччині, наприклад, Торговим кодексом, в Польщі – Комерційним кодексом тощо. Жорсткість регламентації посилюється також імперативними документами наднаціональних органів – відповідними Директивами ЄС. Економічний зміст континентальної облікової моделі передбачає: превалювання первісної вартості над справедливою в оцінюванні об'єктів бухгалтерського обліку, значний вплив податкових імперативів на методологію обліку доходів, витрат і фінансових результатів; двокругову систему рахунків фінансового і управлінського обліку; уніфікацію і стандартизацію форм облікових документів, форм звітності, планів рахунків, а також облікових процедур тощо.

Проте континентальну модель не можна розглядати як гармонійну систему бухгалтерського обліку, а швидше як рамкову концепцію збалансування відмінних систем бухгалтерського обліку європейських народів, сформованих під впливом різних бухгалтерських наукових шкіл – Італійської, Німецької, Французької, – але об'єднаних певними спільними рисами. Більш того, тривалість і складність процесу імплементації бухгалтерських директив ЄС свідчить про значний рівень консерватизму і розрізненість облікових систем держав ЄС.

Англосаксонська (британоамериканська) модель бухгалтерського обліку насамперед спрямована на

## Бухгалтерський облік

задоволення інформаційних потреб інвесторів. Розвиток фондового ринку, відхід власників підприємств від безпосереднього оперативного управління ними та передача цієї функції найманим менеджерам, розвиток процесів корпоративної та акціонерної об'єктивності зумовили необхідність періодичного публічного звітування про фінансово-майновий стан та результати діяльності ринкових суб'єктів. Наведені аргументи та низка інших особливостей ведення бізнесу визначили інформаційну спрямованість цієї облікової моделі. Англосаксонська облікова модель не є жорстко регламентованою державними чи наднаціональними бухгалтерськими імперативами, а підлягає регулюванню професійними бухгалтерськими організаціями, що обумовлює її гнучкість та значну варіативність процедурно-технічних і методологічних регламентів. Це, зокрема, стосується плану бухгалтерських рахунків, методик їхньої кореспонденції, форм облікових реєстрів і фінансових звітів. Розвиток управлінського обліку сприяв розробленню різних оцінних методів бухгалтерського визнання і відображення витрат, доходів, прибутків (збитків). Концентруючись на запитах інвесторів і базуючись на вартісно-орієнтованій концепції управління, в питаннях оцінювання активів і зобов'язань бухгалтерська методологія значним чином переорієнтована з історичної вартості на справедливую, особливо щодо фінансових та непоточних бухгалтерських об'єктів.

Південноамериканська облікова модель сформована під дією факторів низького рівня економічного розвитку держав Латинської Америки. Економічним системам цих держав характерні значні частки державного сектору в реальній економіці, високі темпи інфляції, значний рівень концентрації капіталів (державний сектор, транснаціональні корпорації, окремі місцеві фінансово-промислові групи), багатокладність економічних відносин тощо. Тому їх облікові системи здебільшого спрямовані на інформаційне забезпечення державних органів влади при виконанні ними фіскальних (оподаткування) і регулювальних функцій та управління державними підприємствами. Бухгалтерським методикам цих облікових систем притаманне застосування процедур коригування даних на темпи інфляції.

Ісламська облікова модель базується на постулатах мусульманської економічної доктрини, що передбачає суцільне проникнення релігії ісламу в усі сфери суспільно-економічних відносин. Розвиток ісламської економіки головно базується на етичних принципах релігії, а не комерційних законах. Облікові системи ісламської моделі насамперед спрямовані на правильний розрахунок і сплату релігійного податку (закяту), соціальну справедливість в розподілі економічних благ, екологічну ефективність у споживанні природних ресурсів та вплив на навколишнє середовище. Внаслідок релігійного впливу на формування облікових систем, їм характерні високий рівень прозорості та повноти розкриття інформації, використання ринкових вартостей в оцінюванні активів, специфічні прийоми калькулювання та оцінювання через заборону відсоткових платежів за

користування фінансовими ресурсами та інші етичні постулати розподілу економічних благ (ріба) тощо.

Зрозуміло, що ні ісламська облікова модель, ні південноамериканська не можуть бути основою в процесах гармонізації систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності та розроблення глобальних GAAP, оскільки перша зазнає значного впливу однієї релігії, що не може бути сприйняте глобальним полірелігійним світом, а інша – спрямована на інформаційне забезпечення суб'єктів відсталих економік. За принципом виключення, основою гармонізації систем бухгалтерського обліку і звітності може бути континентальна або англосаксонська облікова модель, що зрештою відповідає сучасним тенденціям та спрямованості професійних дискусій щодо гармонізації МСФЗ та U.S. GAAP.

Хід процесів гармонізації систем бухгалтерського обліку і звітності залежить від її виду та мети проведення. На основі опрацювання наукових праць [4, 5, 7, 11, 13] можна запропонувати таку класифікацію гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- за інституційним рівнем проведення доцільно виокремити внутрішньокорпоративну (відомчу), державну, регіональну, міжнародну гармонізацію;
- за механізмами реалізації пропонують виділити регульовану та ініціативну гармонізацію;
- за методами проведення гармонізацію поділяють на формальну та принципіву;
- за змістом можна виокремити гармонізацію податкового і фінансового обліку, облікової документації, облікових процедур, бухгалтерської звітності, бухгалтерських стандартів тощо.

З прийняттям Податкового кодексу в Україні фактично відбулась державна гармонізація фінансового і податкового обліку (що позитивно сприйнялось як професійною бухгалтерською спільнотою, так і більшістю експертів і науковців.) Не менш важливою для ефективного державного управління є гармонізація стандартів бухгалтерського обліку та системи національних рахунків, що забезпечить якість і надійність макроекономічної і статистичної інформації. Прикладом регіональної гармонізації є приведення систем бухгалтерського обліку і звітності європейських держав до директивних документів ЄС (зокрема Директиви Європейського парламенту та Ради ЄС від 26.06.2013 р. № 2013/34 ЄС).

З погляду консолідації фінансової інформації та налагодження ефективного інформаційного забезпечення управління бізнес-процесами важливою є гармонізація бухгалтерського обліку в усіх підприємств однієї корпорації (внутрішньокорпоративна) чи підприємств єдиного відомчого підпорядкування (внутрішньовідомча). Для такого виду гармонізації основними об'єктами є облікова документація, процедурно-методичні аспекти бухгалтерського обліку тощо. До позитивних прикладів внутрішньокорпоративної гармонізації варто віднести побудову системи бухгалтерського

обліку та управління фінансово-розрахунковими операціями в корпорації Nestle, яка акумулювала бухгалтерські та розрахункові бізнес-процеси з усіх своїх підприємств лише в 5 центрах NBS, найбільший з яких знаходиться у Львові.

З точки зору окресленого в статті глобального рівня актуальності проблеми гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності надважливим є її проведення на міжнародному рівні. Основною метою міжнародної гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності є забезпечення зіставності публічної фінансової інформації для оцінювання фінансово-майнового стану і ефективності функціонування суб'єктів ринкової економіки. Поряд з головною метою гармонізація фінансової звітності мала б подолати наявну проблему повернення довіри суспільства до неї як до інструменту публічного інформаційного забезпечення, без чого будь-які намагання гармонізувати звітність не мають сенсу. Для цього фінансова звітність має, насамперед, прозоро і об'єктивно репрезентувати стан і рівень ефективності діяльності підприємства за звітний період.

Міжнародна гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності має здійснюватись з урахуванням того, що фінансова звітність є основним (а інколи і єдиним) джерелом публічної фінансової інформації підприємства, доступної для значної сукупності його стейкхолдерів. Тому здійснюючи гармонізацію фінансової звітності, необхідно зважати на усю різноплановість і суперечливість інформаційних потреб усіх груп стейкхолдерів підприємства. При цьому, інформаційні потреби держави у забезпеченні виконання фіскальної функції не повинні розглядатись першочерговими: «вмонтовування» системи фінансової звітності в рамки податкової політики не забезпечить її гармонізованого формату (хоча б тому, що різні держави провадять різні податкові політики). Для інформаційного забезпечення виконання фіскальної і регульовальної функції державні органи влади можуть впроваджувати інші види і форми звітності, зокрема, податкову і статистичну.

До основних груп стейкхолдерів, на інформаційне забезпечення яких спрямована публічна фінансова звітність, належать акціонери, інвестори, кредитори та інші суб'єкти організованих ринків капіталів (брокери, аудитори, аналітики, фінансові експерти, інші суб'єкти інфраструктури фондових бірж). Саме для цих стейкхолдерів, які функціонують в глобальних економічних умовах, визначальним є критерій зіставності фінансової звітності, а також її прозорість і об'єктивність. Тому в процесах гармонізації облікових систем першочерговим доцільно розглядати узгодження форматів фінансової звітності і їх змістового наповнення, що може бути забезпечене насамперед дотриманням таких умов:

1) уніфікація форм у комплексах фінансової звітності різних облікових систем та підходів до їхньої побудови;

2) впровадження єдиних підходів до оцінно-аналітичної репрезентації активів і зобов'язань в обліку і звітності;

3) формулювання єдино узгоджених методологічних принципів бухгалтерського обліку капіталу підприємств.

Перша умова пов'язана із дотриманням формальних вимог забезпечення зіставності фінансових звітів. Адже неможливо порівняти фінансову звітність, яка у різних компаній відрізняється кількістю чи видами форм звітності, або форми звітності яких мають різну побудову з відмінними переліками статей та їхніми взаємозв'язками. Друга і третя умови забезпечують змістову зіставність фінансової звітності.

Застосовувані підходи до вартісного оцінювання активів і зобов'язань в бухгалтерському обліку значним чином впливають на оцінку фінансово-майнового стану і результатів діяльності підприємства за даними його фінансової звітності. Зважаючи на динамічність розвитку економіки, відмінності в оцінках активів і зобов'язань за історичною і справедливою вартостями можуть бути настільки великими, що порівняння фінансових звітів, складених з використанням різних підходів до оцінювання об'єктів обліку, стає абсолютно недоречним. В сучасних процесах гармонізації облікових систем значна увага приділена узгодженню підходів до бухгалтерського оцінювання активів і зобов'язань з превалюванням оцінок за справедливою вартістю над оцінками за первісною (історичною) вартістю. Але не вся бухгалтерська спільнота позитивно сприймає такі тенденції. Зокрема, українські академіки П.І. Гайдуцький та В.М. Жук стверджують, що «запровадження в облікову практику оцінки за справедливою вартістю пов'язано з появою таких об'єктів обліку, як фінансові інструменти – активи віртуальної економіки» [3], а поширення «методології оцінки за справедливою вартістю на нефінансові активи» вважають дискусійним та нав'язаним інститутами транснаціонального капіталу [3].

Значною (фактично базовою) обліковою проблемою є відсутність обґрунтованих і чітко формалізованих підходів до методології бухгалтерського відображення власного капіталу підприємств. Жодна існуюча сьогодні система стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності не містить стандарту «Власний капітал», хоча на думку деяких вчених, зокрема І.Й. Яремка, саме цей стандарт мав би бути висхідним у побудові всієї облікової методології [16, с. 548]. Це можна аргументувати тим, що концепція фінансової звітності будь-якої системи бухгалтерського обліку побудована на компромісі фінансової і фізичної концепцій збереження капіталу, а також тим, що рівень компромісу для різних облікових систем є різним. Крім цього, зважаючи на інформаційно-інтелектуальну спрямованість розвитку сучасної глобальної економіки, у форматі такого компромісу неодмінно треба врахувати ще й збереження інтелектуального капіталу. Надзвичайно актуальним є й узагальнення методології обліку окремих

## Бухгалтерський облік

компонентів власного капіталу – сукупного доходу, резервів і, особливо, інструментів власного капіталу, які сьогодні постійно ускладнюються й набувають гібридних форм.

Суспільне значення функціонування суб'єктів господарювання на сьогодні обумовлене не лише економічними, але й соціальними й екологічними факторами, що зумовлює необхідність розширення формату публічної корпоративної звітності. На сучасному етапі розвитку інструментів публічного корпоративного інформаційного забезпечення можна спостерігати декілька тенденцій розширення корпоративної звітності. Зокрема, однією із таких тенденцій є включення до складу корпоративної звітності нефінансових звітів (наприклад, Звіту про прогрес дотримання принципів Глобального договору ООН чи Звіту зі сталого розвитку GRI), формування інтегрованої корпоративної звітності тощо. Науковий аналіз змісту і структури цих звітів та системи їх показників, що репрезентовані суспільно важливими суб'єктами економіки, свідчить, що вони не вирішують проблеми повернення довіри суспільства до публічної корпоративної звітності<sup>1</sup>.

Намагання гармонізувати публічну звітність сучасних компаній шляхом узгодження принципів

різних систем стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності та «доштукування» до неї форм з нефінансовими показниками, на нашу думку, є помилковим. Така звітність у своїй теоретизованій конструкції певною мірою відповідатиме моделі ринкових суспільно-економічних відносин, тоді як у суспільства реально існує запит на модель, яка б враховувала принципи екологічно-соціально-орієнтованої ринкової економіки. Для такої моделі соціальні і економічні фактори є не просто визначниками індикаторів результатів діяльності підприємства, а засадничими критеріями його ефективності. Тому в основі процесів гармонізації системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, на нашу думку, повинна бути схвалена суспільством (а не транснаціональними корпораціями) модель суспільно-економічних відносин. Концептуально-методологічна основа цієї моделі з урахуванням притаманних (в тому числі окреслених вище) критеріїв ефективності функціонування суб'єктів ринку та характеру інформаційних запитів суспільства, визначає базові засади розроблення і формулювання принципів обліку і звітності (рис. 1).



Рис. 1. Концептуальна спрямованість гармонізації публічної корпоративної звітності

Джерело: розроблено автором.

<sup>1</sup>Детальніший розгляд й аргументація неспроможності вирішення цієї проблеми за допомогою нефінансової звітності подані в нашому попередньому дослідженні [17].

Зважаючи на запропоновану модель концептуальної спрямованості гармонізації публічної корпоративної звітності, хід процесів гармонізації не може бути швидким, рівномірним і безпроблемним. Нормальному проходженню гармонізації систем бухгалтерського обліку та звітності перешкоджають принаймні такі обставини:

1) глобальне середовище неоднорідне, рівень розвитку економік і суспільно-економічних відносин у різних державах різний. Відповідно різними є й інформаційні запити суспільства щодо публічного розкриття інформації суб'єктами економіки, що обумовлює певні часові лаги у проведенні окремих етапів гармонізації в різних державах чи регіонах (наприклад, часові періоди впровадження МСФЗ у різних державах можуть бути різними);

2) облікові моделі та системи стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності відрізняються за рівнем складності: чим вищий рівень економічного розвитку та дерегуляції бухгалтерського обліку в державі, тим, як правило, складнішими і багатограннішими є принципи, стандарти й методики його ведення. Перехід від простішої облікової моделі до складнішої часто виявляє проблему недостатності кваліфікованих кадрів з бухгалтерського обліку, що також може гальмувати процеси його гармонізації.

**Висновки.** Міжнародна гармонізація систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності є важливим фактором розвитку процесів глобалізації світової економіки. Основною її метою є забезпечення зіставності публічної фінансової інформації різних економічних суб'єктів для оцінювання їхнього фінансово-майнового стану і ефективності функціонування. Не зважаючи на важливість і практичну значимість розглядуваних процесів, застосовувані до теперішнього часу підходи гармонізації обліково-звітних систем достатніх позитивних результатів не дали.

Базовим завданням гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на нашу думку, є узгодження формату публічної (корпоративної) звітності. Для вирішення цього завдання передовсім необхідно забезпечити уніфікацію форм фінансової звітності різних облікових систем та підходів до їхньої побудови, виробити єдині підходи до оцінно-аналітичної репрезентації активів і зобов'язань в обліку і звітності, а також єдині методологічні принципи бухгалтерського обліку капіталу підприємств. Виконання цих умов потребує перегляду концептуально-методологічних засад бухгалтерського обліку і принципів публічного звітування суб'єктів господарювання відповідно до нової моделі суспільно-економічних відносин, яка повинна враховувати рівнозначно і економічні, і соціальні, і екологічні фактори сталого розвитку економіки та цивілізаційних процесів.

#### 4 Список використаних джерел

1. *Бойчук, А. А.* Сучасні моделі бухгалтерського обліку та можливість їх застосування в Україні [Текст] / А. А. Бойчук, Н. П. Петришина // Наука й економіка. – 2011. – № 1(21). – С. 68-71.

2. *Воськало, В. І.* Зміни у фінансовій звітності: підвищення якості та гармонізація із міжнародними стандартами [Текст] / В. І. Воськало, Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.10. – С. 175-180.

3. *Гайдуцький, П. І.* Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз [Текст] / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Економіка України. – 2012. – № 12. – С. 72-82.

4. *Голов, С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

5. *Єфіменко, В. І.* Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні [Текст] / В. І. Єфіменко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 278-284.

6. *Жук, В. М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні [Текст] / В. М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16-22.

7. *Жук, В. М.* Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін [Текст] / В. М. Жук // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – 2013. – № 2(64). – С. 52-55.

8. *Зубілевич, С.* Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України [Текст] / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 3-15.

9. *Кузіна, Р. В.* Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика [Текст] / Р. В. Кузіна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 721 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 126-131.

10. *Куцик, П. О.* Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності [Текст] / П. О. Куцик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 146-150.

11. *Озеран, А. В.* Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств [Текст] : монографія / А. В. Озеран. – К. : КНЕУ, 2015. – 471 с.

12. *Пархоменко, В.* Євроконвергенція бухгалтерського обліку [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 3-4.

13. *Петрук, О. М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

14. *Світлична, В. Ю.* Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами [Текст] / В. Ю. Світлична, С. М. Малик // Комунальне

господарство міст : науково-технічний збірник. – 2011. – № 100. – С. 234-241.

15. Моторин, Р. М. Гармонізація бухгалтерського обліку й національного рахівництва [Текст] / Р. М. Моторин // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 101-109.

16. Яремко, І. Й. Балансознавство у контексті і форматі методології економічної науки [Текст] / І. Й. Яремко, Т. В. Федак // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 547-552.

17. Pylypenko, L. Directions for the development of a corporate reporting format as a tool for providing companies' performance transparency [Текст] / L. Pylypenko // Problems of accounting and analytical support for the management system of an enterprise : collective monograph / Ed. by prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. – Lviv : Publishing House of Lviv Polytechnic, 2014. – P. 102-111.

#### 4 References

1. Boichuk, A. A. & Petryshyna, N. P. (2011). Suchasni modeli bukhgalterskoho obliku ta mozhlyvist yikh zastosuvannya v Ukraini [Current accounting models and possibility of their application in Ukraine]. *Nauka i ekonomika*, No. 1(21), 68-71.

2. Voskalo, V. I. & Voskalo, N. M. (2013). Zminy u finansovii zvitnosti: pidvyshchennia yakosti ta harmonizatsiia iz mizhnarodnyimi standartamy [Changes in financial reporting: improving of the quality and harmonization with the international standards]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, Vol. 23.10, 175-180.

3. Haidutskyi, P. I. & Zhuk, V. M. (2012). Rol bukhgalterskoho obliku v poperedzhenni ekonomichnykh kryz [The role of accounting in preventing economic crises]. *Ekonomika Ukrainy*, No. 12, 72-82.

4. Holov, S. F. (2007). *Bukhgalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: analysis and development prospects]*. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury.

5. Yefimenko, V. I. (2011). Napryamky harmonizatsiyi bukhgalters'koho obliku ta zvitnosti v Ukraini [Directions of harmonization of accounting and financial reporting in Ukraine]. *Finansy, oblik i audit*, No. 18, 278-284.

6. Zhuk, V. M. (2010). Do problem strategiyi zaprovadzhennya MSFZ v Ukraini [To the problems of strategy of implementation of IFRS in Ukraine]. *Bukhgalterskyi oblik i audyt*, No. 10, 16-22.

7. Zhuk, V. M. (2013). Standartyzatsiia obliku kapitalu v konteksti instyucijnykh zmin [Standardization of accounting of capital in the context of institutional change]. *Visnyk ZhDTU. Seriya: Ekonomichni nauky*, No. 2(64), 52-55.

8. Zubilevych, S. (2014). Oblikova dyrektyva YeS, yii vplyv na sklad i zmist zvitiv yevropeyskykh kompanii

ta perspektyvy dlia Ukrainy [EU accounting directive and its impact on the structure and content of the reports of European companies and the prospects for Ukraine]. *Bukhgalterskyi oblik i audit*, No. 7, 3-15.

9. Kuzina, R. V. (2012). Harmonizatsiia finansovoyi zvitnosti: mizhnarodnyi dosvid ta ukrayinska praktyka [Harmonization of Financial Reporting: international experience and Ukrainian practice]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu 'Lvivska politekhnika'*, Vol. 721 Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku, 126-131.

10. Kutsyk, P. O. (2012). Peredumovy ta problemy vprovadzhennia unifikovanoi korporativnoyi systemy obliku ta zvitnosti [Background and problems of implementation of unified corporate system of accounting and reporting]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu 'Lvivska politekhnika'*, Vol. 722 Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku, 146-150.

11. Ozeran, A. V. (2015). *Teoriia ta metodolohiia formuvannia finansovoyi zvitnosti pidpriemstv [Theory and methodology of formation of financial reporting of enterprises]*. Kyiv: KNEU.

12. Parkhomenko, V. (2014). Yevrokonverhentsiia bukhgalterskoho obliku [Euroconvergence of accounting]. *Bukhgalterskyi oblik i audit*, No. 8, 3-4.

13. Petruk, O. M. (2005). *Harmonizatsiia natsionalnykh system bukhgalterskoho obliku [The harmonization of national accounting systems]*. Zhytomyr: ZhDTU.

14. Svitlychna, V. Iu. (2011). Harmonizatsiia natsionalnoyi finansovoyi zvitnosti z mizhnarodnyimi standartamy [The harmonization of national financial reporting with international standards]. *Komunalne hospodarstvo mist: nauково-tekhnichniy zbirnyk*, No. 100, 234-241.

15. Motoryn, R. M. (2010). Harmonizatsiia bukhgalterskoho obliku i natsionalnoho rakhivnystva [Harmonization of accounting and national bookkeeping]. *Finansy Ukrainy*, No. 3, 101-109.

16. Yaremko, I. Y. & Fedak, T. V. (2009). Balansoznavstvo u konteksti i formati metodolohii ekonomichnoyi nauky [Balance sheet studying in the context and in the format of methodology of economic science]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu 'Lvivska politekhnika'*. Vol. 647 Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku, 547-552.

17. Pylypenko, L. (2014). Directions for the development of a corporate reporting format as a tool for providing companies' performance transparency. In *Problems of accounting and analytical support for the management system of an enterprise: collective monograph* / Ed. by prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek (pp. 102-111). Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic.