

# АЛГОРИТМІЗАЦІЯ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ З ВИМОГАМИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

© 2016 РОЖЕЛЮК В. М.

УДК 657.22:001

## Рожелюк В. М. Алгоритмізація вирішення проблем гармонізації обліку в Україні з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності

У статті розкрито теоретичні основи гармонізації бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й звітності в умовах євроінтеграції та всебічного розвитку світового партнерства. Побудовано керуючий алгоритм, в якому в логічній послідовності представлені етапи реалізації процесу гармонізації, що дозволяє в найбільш оптимальному режимі досягти кінцевої мети – сформувати уніфіковане інформаційне середовище, необхідне для ефективного розвитку суб'єктів господарювання. Досліджено науково-практичний зарубіжний досвід і законодавство, що стало основою для обґрунтування висновку, що сучасний розвиток бухгалтерського обліку на міжнародному рівні може бути підґрунтям для вдосконалення його методологічних і організаційних засад в Україні. На цій підставі узагальнено позиції щодо структури та етапів комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в контексті вітчизняних реалій, визначено етапи реалізації такого підходу на практиці й здійснено їх формалізацію з використанням функціонального, коефіцієнтного, матричного та інших оптимізаційних методів. Запропоновано перелік етапів здійснення гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами.

**Ключові слова:** гармонізація, організація обліку, закони, стандарти, нормативно-правове регулювання, облікова інформація, керуючий алгоритм.

**Рис.:** 3. **Бібл.:** 10.

**Рожелюк Вікторія Миколаївна** – доктор економічних наук, доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

**E-mail:** rozelyk@ukr.net

УДК 657.22:001

## Рожелюк В. Н. Алгоритмизация решения проблем гармонизации учёта в Украине с требованиями международных стандартов финансовой отчетности

В статье раскрыты теоретические основы гармонизации бухгалтерского учёта в Украине в соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учёта и отчётности в условиях евроинтеграции и всестороннего развития мирового партнерства. Построен управляющий алгоритм, в котором в логической последовательности представлены этапы реализации процесса гармонизации, что позволяет в наиболее оптимальном режиме достичь конечной цели – сформировать унифицированную информационную среду, необходимую для эффективного развития субъектов хозяйствования. Исследованные научно-практический зарубежный опыт и законодательство стали основой для обоснования вывода, что современное развитие бухгалтерского учёта на международном уровне может быть основой для совершенствования его методологических и организационных основ в Украине. На этом основании обобщены позиции по структуре и этапам комплексного подхода к организации бухгалтерского учёта в контексте отечественных реалий, определены этапы реализации такого подхода на практике и осуществлена их формализация с использованием функционального, коэффициентного, матричного и других оптимизационных методов. Предложен перечень этапов осуществления гармонизации бухгалтерского учёта в Украине с международными требованиями.

**Ключевые слова:** гармонизация, организация учёта, законы, стандарты, нормативно-правовое регулирование, учётная информация, управляющий алгоритм.

**Рис.:** 3. **Библ.:** 10.

**Рожелюк Виктория Николаевна** – доктор экономических наук, доцент кафедры учёта в государственном секторе экономики и сфере услуг, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

**E-mail:** rozelyk@ukr.net

UDC 657.22:001

## Rozheliuk V. M. The Algorithmic Solution to the Problems of Harmonization of the Accounting in Ukraine According to the Requirements of the International Financial Reporting Standards

The article discloses the theoretical foundations of harmonization of the accounting in Ukraine in accordance with the requirements of the international standards of accounting and reporting in the context of the European integration and the full development of the global partnership. A managing algorithm has been elaborated, in which stages of implementation of the harmonization process are presented in a logical sequence, thus providing the most optimal conditions to reach the ultimate goal of establishing a unified information environment, necessary for the effective development of economic entities. The researched scientific and practical international experience together with legislation provided the basis to justify the conclusion that the contemporary development of accounting at the international level can be the basis for improving its methodological and organisational framework in Ukraine. On this basis, positions on both the structure and the stages of the integrated approach to organization of accounting in the context of domestic realities have been generalized, stages for implementing this approach in practice have been defined, and their formalization using the functional, the ratio, the matrix, and other optimization methods has been implemented. A list of stages for implementation of the harmonization of accounting in Ukraine according to the international requirements has been proposed.

**Keywords:** harmonization, organization of accounting, laws, standards, legal and regulatory framework, accounting information, managing algorithm.

**Fig.:** 3. **Bibl.:** 10.

**Rozheliuk Viktoriia M.** – D. Sc. (Economics), Associate Professor of the Department of accounting in the public sector and the services sector, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., Ternopil, 46020, Ukraine)

**E-mail:** rozelyk@ukr.net

Україна як європейська держава, що прагне стати членом європейської спільноти, яку створювали країни, що увійшли до неї, зводячи всі сфери життєдіяльності до єдиних норм і стандартів, повинна визнати ці правила. Виходячи з цього, постає завдання розгляду міжнародних стандартів обліку як інструменту

гармонізації обліку в різних країнах і порівняння міжнародних стандартів з національними для дослідження наявності концептуальної єдності.

Теоретико-методологічні концепції розвитку організації бухгалтерського обліку в контексті його реформування, адаптації до міжнародних стандартів, посилен-

ня відповідності до сучасних вимог системи управління, у тому числі шляхом автоматизації, формування нової моделі бухгалтерського обліку, стали основою досліджень зарубіжних та вітчизняних науковців і практиків.

**В**проваджуючи в Україні процеси гармонізації обліку з міжнародними стандартами, важливо усвідомлювати їх принципові особливості. Нечіткість положень міжнародних стандартів, до якої не звикли вітчизняні бухгалтери, пояснюється надзвичайно широким колом осіб, для яких вони призначені, ринковим змістом відносин та їх рекомендаційним характером. Міжнародні стандарти є складними для розуміння. Тому питання переходу на міжнародні стандарти для України залишається дуже проблемним, тож йому присвячено багато праць як прихильників цього процесу, так і противників. Це питання досліджували вітчизняні та зарубіжні дослідники: Г. М. Авраменко [6], Е. Берк [10], В. А. Бірюков [6], Л. Л. Гевлич [2], С. Ф. Голов [3], І. В. Кашуба [9], Е. М. Мерзлякіна [6], М. Я. Метьюс [4], Л. К. Нікандрова [6], М. Х. Б. Перера [4], Ю. Н. Снопко [8], Р. М. Циган [9], П. Н. Шаронін [6] та багато інших. Проте, зважаючи на розвиток гармонізаційних процесів і відсутність одностайності у поглядах науковців, це питання потребує подальшого дослідження.

Погляди вчених стосовно цих процесів кардинально різняться. Позитивні наслідки такого напрямку розвитку зазначають М. Я. Метьюс і М. Х. Б. Перера [4, с. 564], вказуючи, що 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) оптимально розподілити світові ресурси.

Підтримуючи таку позицію, Р. М. Циган, І. В. Кашуба [9, с. 146] зазначають, що МСФЗ – це гнучка, динамічна система, яка відіграє позитивну роль у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції держави у світове співтовариство. Їх впровадження дасть країні змогу істотно покращити вітчизняний облік і звітність, сприятиме його відкритості й зрозумілості для внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, зокрема для іноземних інвесторів та кредиторів.

Ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації є міжнародні стандарти фінансової звітності, які висвітлюють діяльність суб'єктів господарювання, створюють достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, дають можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати наявні фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу.

Разом із тим, проблеми гармонізації бухгалтерського обліку з позиції врахування специфіки діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продук-

ції та відповідного удосконалення структури обліково-аналітичного забезпечення управління шляхом активізації використання організаційних важелів, у тому числі із застосуванням інноваційних техніко-технологічних досягнень, ще не були предметом наукових досліджень.

У зв'язку з процесами переходу на міжнародні стандарти постала проблема, сутність якої полягає в тенденції розподілу бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Наприклад, у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ, можуть з'явитися активи, яких у бухгалтерському обліку немає через відсутність первинних документів, що підтверджують право власності на актив. При цьому, хоч актив і не відображено в бухгалтерському обліку, якщо підприємство контролює його, то він повинен бути відображений у його фінансовій звітності, або, навпаки, актив, відображений у бухгалтерському обліку, може не відображатися у фінансовій звітності, наприклад, у зв'язку з тим, що він не приносить економічних вигід. Аналогічні приклади можна навести щодо зобов'язань. Так, відповідно до вимог МСФЗ у фінансовій звітності повинні бути відображені так звані конструктивні зобов'язання, які документально не підтвержені, проте виникли з практики ділового обігу [5].

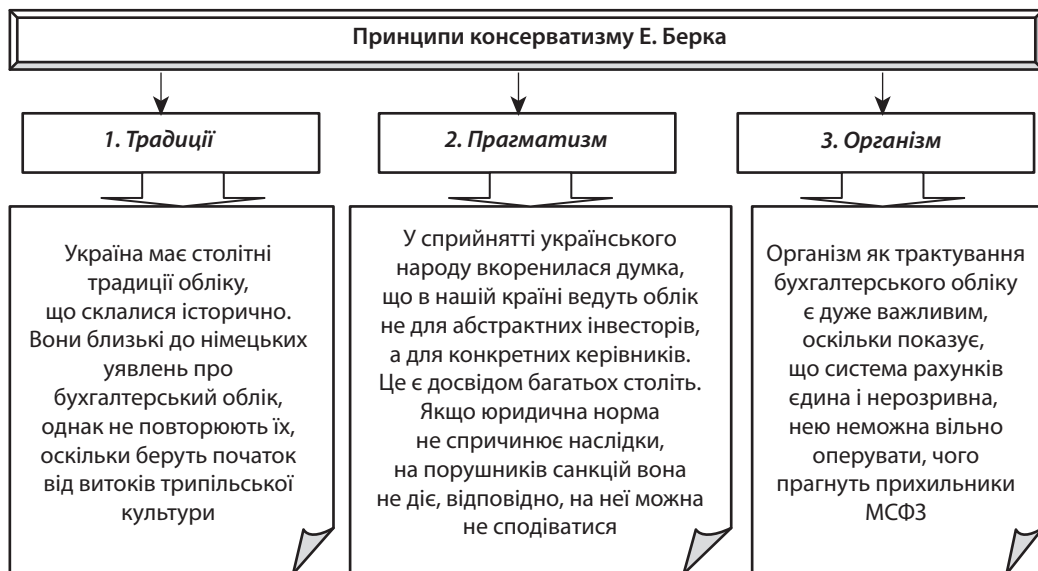
Однак найбільш парадоксальним треба визнати те, що принципи МСФЗ певною мірою суперечать принципам консерватизму Е. Берка (1729–1797), який висунув три принципи будь-якої організації: 1) традиції; 2) прагматизм; 3) організм (рис. 1).

**Т**аким чином, МСФЗ не відповідає усім переліченим визначальним принципам. Особливо це помітно на прикладі України. Варто підняти питання принципів бухгалтерського обліку, при розробці яких вітчизняні законодавці обрали стратегію запозичення західних відповідників. Проте у практичній реалізації цих принципів у діяльності конкретних суб'єктів господарювання виникають проблеми. Як зазначає Л. Л. Гевлич, у міжнародному обліку існують важливі концептуальні позиції, не регламентовані в Україні. Йдеться про концепції збереження капіталу, особливо важливих з позиції захисту інтересів користувачів звітності при визначенні точки відліку прибутку: тільки надходження активів, що перевищують суми, необхідні для збереження капіталу, можуть вважатися прибутком [2, с. 122].

Проте варто визнати, що міжнародного бухгалтерського обліку як такого в природі не існує, а є ведення обліку підприємствами за прийнятими міжнародними правилами.

Однак, якщо заглибитися в проблеми запровадження міжнародних стандартів в Україні, історичних та ідеологічних відмінностей націй та наявності різних джерел фінансування підприємств національної та західної економік, то постають очевидні принципові недоліки процесу гармонізації в Україні, що фундаментально руйнують організацію історично складеної системи бухгалтерського обліку.

Власне через це у практичній діяльності реалізація даних принципів у діяльності конкретних суб'єктів господарювання наштовхується на певні проблеми. Навіть застосування абсолютно очевидного принципу еди-



**Рис. 1. Невідповідність процесів впровадження МСФЗ принципами консерватизму Е. Берка**

**Джерело:** розроблено автором з урахуванням [10].

ного грошового вимірника не завжди є однозначним у зв'язку із сучасними потребами оцінки таких складових нематеріальних активів, як кадровий потенціал, список клієнтів та інших ключових факторів успіху підприємства [1, с. 122].

Однією з основних причин принципових розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ є той факт, що бухгалтерський облік у країнах Заходу протягом багатьох років обслуговував ринкову систему, в якій діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку та збагачення їхніх власників, тому і бухгалтерський облік ведеться насамперед в інтересах власників підприємств, акціонерів, а національна система обліку, сформована на засадах командно-адміністративної системи, все ще орієнтована на державу як головного користувача звітності.

Загалом дослідження процесів гармонізації бухгалтерського обліку дає змогу окреслити коло проблем, які при цьому виникають. Для їх вирішення необхідно дотримувати певної послідовності здійснюваних заходів. У зв'язку з цим запропоновано певну поетапність процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з міжнародними вимогами (рис. 2).

Незважаючи на те, що процес гармонізації бухгалтерського обліку в Україні здійснюється доволі активно, узагальнені етапи дають можливість вирішити низку організаційних питань, які залишилися поза увагою при формуванні загальної стратегії наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних вимог.

Впроваджуючи в Україні процеси гармонізації обліку, важливо усвідомлювати і принципові відмінності у джерелах фінансування вітчизняних і зарубіжних підприємств. У той час, як у практиці США головними користувачами фінансової звітності підприємства є акціонери, що виступають основними інвесторами, в Україні головним користувачем звітності є держава, на перший

план виходить податкова звітність, а фінансова є швидше формальною. Причиною можуть служити кардинальні відмінності у рівні розвитку фондового ринку.

Проблемним питанням є шлях просування до задекларованої гармонізації. Методи її досягнення в нашій країні надто не досконалі. Однією з причин вважаємо вказівку Міністерства фінансів України скласти звітність за МСФЗ, використовуючи типові форми звітності. Відсутність затверджених форм за МСФЗ передбачає дотримання принципу суттєвості, який реалізується вибором підприємством такого набору показників, який є необхідним для користувача, дає змогу приймати рішення, при цьому не обтяжуючи надлишковою інформацією. Таке рішення Міністерства фінансів, з погляду автора, свідчить про незрілість і неготовність сучасної національної системи обліку відповідати західним ринковим принципам, у зв'язку із залишками адміністративної психології управління, успадкованої від радянського минулого.

Узагальнено етапи, що уможливають вирішення низки організаційних питань, які залишилися поза увагою при формуванні загальної стратегії наближення вітчизняної системи обліку та звітності до міжнародних вимог і дозволяють сформувати керуючий алгоритм, здатний забезпечити найбільш якісну вдосконалену систему, що відповідає вітчизняним особливостям (рис. 3).

На рис. 3 програмний модуль (0) виконує адміністративні функції координації та управління виконання процесів компонентними оптимальної адаптації організації бухгалтерського обліку. Алгоритми популяризації (1) та обґрунтування законодавчого регулювання та суб'єктів обліку (2), підготовки кадрового забезпечення макrorівня (3), формування нормативно-правової та організаційної бази (4), підготовки кадрового забезпечення мікрорівня (5), реалізації (6), подальшого розвитку механізмів удосконалення (7) виконуються пара-





Рис. 2. Етапи гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами

Примітка: 1–7 – нумерація етапів запропоновано автором.

тельно в мультипрограмному режимі. Модулі (1.1, 1.2), (2.1–2.3), (3.1–3.4), (4.1–4.3), (5.1–5.3), (6.1) та (7.1, 7.2) виконуються у конвеєрному режимі згідно з їх часовою координацією.

Для реалізації поставленого завдання було обрано мову програмування C++, а середовище програмування C++ Builder 6.0. Перевагами мови програмування C++ є гнучкість використання, інкапсуляція, поліморфізм, структурованість. Великою перевагою є тонкість програмного коду, що дозволяє зменшити затрати процесорного часу. Велику роль при обранні мови програмування відіграла наявність зовнішніх модулів, що забезпечують виконання операцій з великими числами.

З результатами проведеного автором дослідження випливає, що реформа бухгалтерського обліку в Україні є поверхневою, не враховує інтереси різних груп конкретних користувачів фінансової інформації. У цьому полягає її слабкість з точки зору практичної реалізації передбачених заходів. Важливо усвідомлювати, що МСФЗ – не універсальна концепція, а один із варіантів обліку в інтересах фінансових інститутів.

Крім того, виявлено проблему поширення тенденції до відокремлення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які завжди базувалися на єдиній фактичній інформації про господарські операції підприємства, виходячи з підтверджених документами даних бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах підприємства все ще ведуть облік за національними стандартами, а звітність подають згідно з новими вимогами – за міжнародними, відповідно до процедури трансформації облікових даних. Це стає причиною того, що в даних обліку наявні активи, інформація про які не міститься у звітності, і навпаки, у звітності з'являються активи, не відображені в обліку, що є суттєвою проблемою організації обліку, призначеної для оптимізації облікового процесу [7].

Вітчизняні бухгалтери не готові до сучасних змін. Це стосується насамперед відсутності необхідних знань. Підприємства змушені наймати зовнішніх спеціалістів для формування нової звітності, що супроводжується значними витратами. Проте варто зауважити, що формування фінансової звітності відповідно до МСФЗ вимагає не лише спеціальних знань та додаткової інформації, але

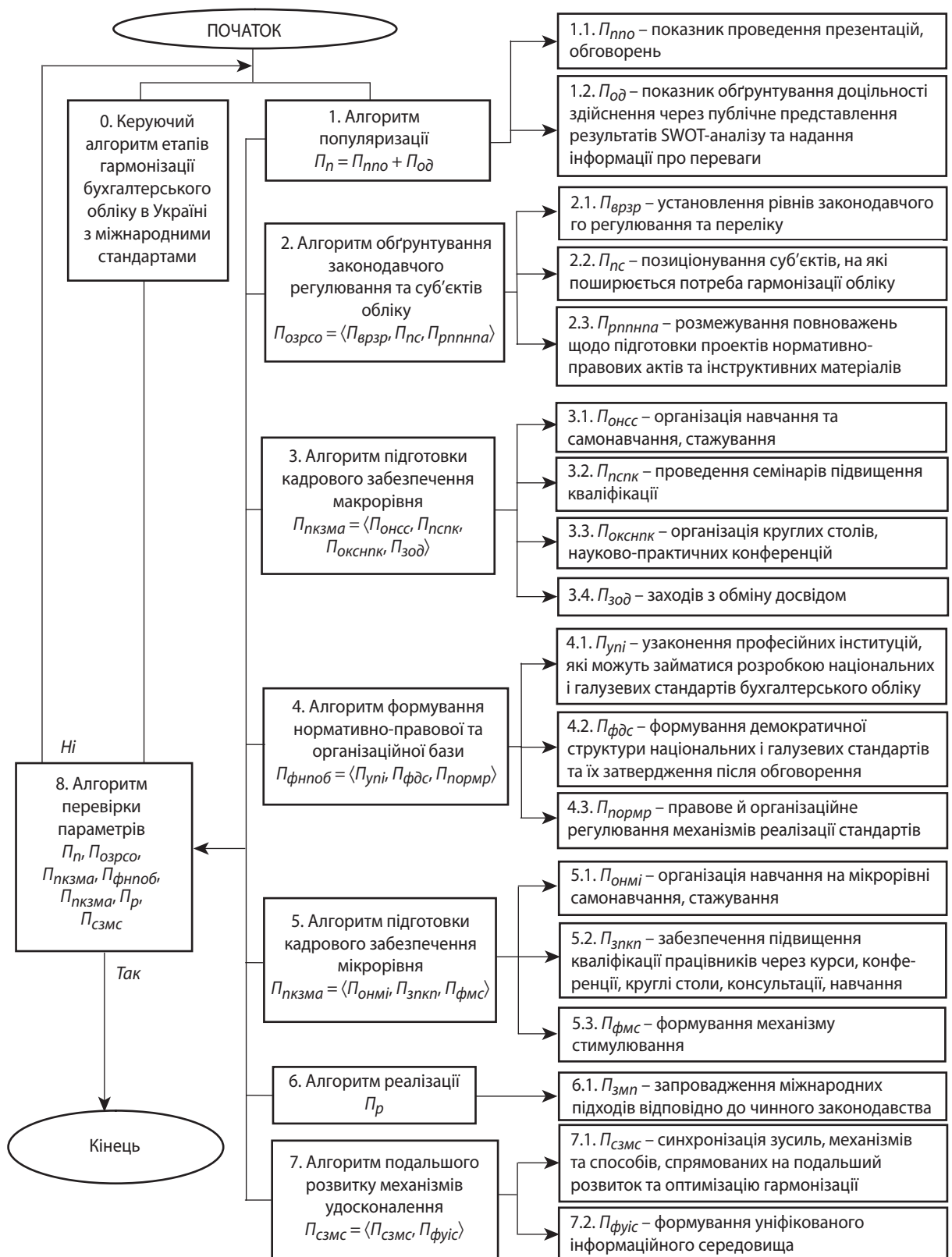


Рис. 3. Керуючий алгоритм гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами

Джерело: запропоновано автором.

й особливого світоглядного підходу до складання фінансової звітності, відмінного від традиційного для України.

Аналізуючи програмне забезпечення за видами обліку, варто зазначити, що Фірма 1С застосовує у своїх програмних продуктах термін «управлінський облік»,

проте у випадку системи 1С:Підприємство. Версія 7.7 управлінським називається швидше за все оперативний облік. Втім, у системі 1С: Підприємство. Версія 8.0 застосовується вже власне управлінський облік, необхідний для управління за бюджетами. Виходячи з цього,

розробникам програмного забезпечення доцільно привести використання ними облікової термінології у відповідність до науково обґрунтованої.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, гармонізація бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й звітності в умовах євроінтеграції та всебічного розвитку світового партнерства, яка вимагає дотримання структурованої логіки, базується на наукових обґрунтуваннях, зумовила дослідження сутності інтеграції облікових систем і розвиток організації бухгалтерського обліку та її форм, аналіз міжнародного досвіду з питань комплексного підходу до вирішення проблемних аспектів організації бухгалтерського обліку. Це дало автору змогу запропонувати організаційно-методологічні засади його використання для оптимізації організаційних структурних компонентів вітчизняних переробних підприємств, оцінити шляхи, визначити етапи й побудувати керуючий алгоритм гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з вимогами міжнародних стандартів, в якому в логічній послідовності представлено етапи реалізації процесу гармонізації для максимальної синхронізації зусиль у досягненні кінцевої мети гармонізації – сформувати уніфіковане інформаційне середовище, необхідне для ефективного розвитку суб'єктів господарювання. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. **Галузіна С. М.** Аспекти підвищення ролі учетно-аналитической информации в системе управления организацией : монографія / С. М. Галузіна. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с.
2. **Гевлич Л. Л.** Современное содержание концептуальной основы учета в Украине / Л. Л. Гевлич // *Економічний простір*. – 2008. – № 20/2. – С. 116–123.
3. **Голов С. Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення / С. Ф. Голов // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 1997. – № 10. – С. 12–23.
4. **Мэтьюс М. Р.** Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014)
6. Проблемы гармонизации российской системы бухгалтерского учета и требований МСФО / Е. М. Мерзликina, Г. М. Авраменко, В. А. Бирюков и др. // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 11 (209). – 62 с.
7. **Рожелюк В. М.** Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В. М. Рожелюк // *Інноваційна економіка*. – 2011. – № 4 (23). – С. 105–108.
8. **Снопко Ю. Н.** Международный опыт ведения бухгалтерского учета / Ю. Н. Снопко. – СПб. : Издательский дом «Бизнес-пресса», 2005. – 208 с.
9. **Циган Р. М.** Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р. М. Циган, І. В. Кашуба // *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. – 2012. – № 1 (47). – С. 145–147.
10. **Burke, E.** A Philosophical Enquiry into the Origin of Our Ideas of the Sublime and Beautiful / Edmund Burke / Edited with the introduction and notes by J. T. Boulton. – London : Routledge and Kegan Paul; New York : Columbia University Press, 1958. – 197 p.

## REFERENCES

- Burke, E. *Philosophical Enquiry*. Oxford: Blackwell, 1987.
- Gevlich, L. L. "Sovremennoye sodержaniye kontseptualnoy osnovy ucheta v Ukraine" [Contemporary content the conceptual framework of accounting in Ukraine]. *Ekonomichnyi prostir*, no. 20/2 (2008): 116-123.
- Galuzina, S. M. *Aspekty povysheniya roli uchetho-analiticheskoy informatsii v sisteme upravleniya organizatsiyey* [Aspects of increasing the role of accounting-analytical information in the system of management of the organization]. St. Petersburg: Znaniye, 2006.
- Holov, S. F. "Bukhhalterskiy oblik v Ukraini: problemy ta rishennia" [Accounting in Ukraine: problems and solutions]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*, no. 10 (1997): 12-23.
- "Mizhnarodnyi standart bukhalterskoho obliku 16 «Osnovni zasoby»" [International accounting standard 16 "Fixed assets"]. [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014)
- Merzlikina, E. M. et al. "Problemy garmonizatsii Rossiyskoy sistemy bukhgalterskogo ucheta i trebovaniy MSFO" [Problems of harmonization of Russian accounting system and IFRS]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, no. 11 (209) (2012): 62-.
- Metius, M. R., and Perera, M. Kh. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting theory]. Moscow: Audit; YUNITI, 1999.
- Rozheliuk, V. M. "Standartyzatsiia ta harmonizatsiia obliku v konteksti mizhnarodnykh ta natsionalnykh standartiv" [Standardization and harmonization of accounting in the context of international and national standards]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 4 (23) (2011): 105-108.
- Snopok, Yu. N. *Mezhdunarodnyy opyt vedeniya bukhgalterskogo ucheta* [International experience of accounting]. St. Petersburg: Biznes-pressa, 2005.
- Tsyhan, R. M., and Kashuba, I. V. "Perspektyvy perekhodu Ukrainy do mizhnarodnykh standartiv finansovoї zvitnosti" [Prospects of Ukraine's transition to international financial reporting standards]. *Visnyk ZhDTU. Serii "Ekonomichni nauky"*, no. 1 (47) (2012): 145-147.