

УДК 657.1:060.32:658.1

**ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ СИСТЕМИ ЩОДО  
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ У КОНТЕКСТІ  
МІЖНАРОДНОЇ СТАНДАРТИЗАЦІЇ**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.231018.223.260

**Чумак О. В., к.е.н.***ДНУ «Інститут освітньої аналітики»*

Метою статті є обґрунтування процесів гармонізації обліково-звітної системи за результатами економічної діяльності у контексті міжнародної стандартизації. Для реалізації мети поставлено завдання визначити процеси гармонізації фінансової звітності з МСБО й МСФЗ в рамках стандартизації враховуючи міжнародний досвід. Розглянуто особливості гармонізації фінансової звітності враховуючи зарубіжні емпіричні дослідження щодо її доцільності, переваг, вартості. Проведено аналіз визначення звітності у контексті необхідності її міжнародної гармонізації та акцентовано увагу на результатах фінансового аналізу після запровадження МСБО. Розглянуто нормативне підґрунтя для системного відображення стандартизованих даних фінансової звітності (різних форматів) на макрорівні. Практична цінність статті полягає у наданні рекомендацій щодо необхідності узгодження й стандартизації пост облікових процедур – складання фінансової звітності за міжнародними нормами. Наукова цінність полягає в обґрунтуванні процесів гармонізації обліково-звітної інформації економічної діяльності підприємств (мікро- та макрорівні) на основі міжнародного досвіду.

**Ключові слова:** гармонізація; МСФЗ; міжнародна стандартизація; обліково-звітна система; економічна діяльність

UDC 657.1:060.32:658.1

**HARMONIZATION OF THE ACCOUNTING AND REPORTING  
SYSTEM ON ECONOMIC ACTIVITY OF ENTERPRISES IN THE  
CONTEXT OF INTERNATIONAL STANDARDIZATION**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.231018.223.260

**Chumak O., PhD in Economics***SSI «Institute of Educational Analysis»*

The purpose of the article is to substantiate the processes of harmonization of the accounting and reporting system by the results of economic activity in the context of international standardization. To achieve the goal, the task is to identify processes for the harmonization of financial reports with IAS and IFRS in the framework of standardization taking into account international experience. The features of harmonization of financial reporting taking into account foreign empirical researches on its expediency, advantages, value have been considered. The analysis of the determination of reporting in the context of the necessity of its international harmonization has been carried out and attention has been focused on the results of the

financial analysis after the introduction of the IAS. The normative background for display of standardized financial reporting data (various formats) at the macro level has been considered. The practical value of the paper is to provide recommendations on the need for harmonization and standardization of after-accounting procedures - financial reporting according to international standards. The scientific value is to substantiate processes of harmonization of accounting and reporting information on economic activity of enterprises (micro and macro level) based on international experience.

**Keywords:** harmonization; IFRS; international standardization; accounting and reporting system; economic activity

**Актуальність проблеми.** Останніми роками важливого значення набувають дослідження міжнародних практик функціонування обліково-економічних систем підприємств з метою задоволення потреб економічних агентів та сприяння міжнародному бізнесу. Процеси глобалізації та інтеграції бізнесу в світове економічне середовище вимагають реорганізації обліково-звітної системи на підприємствах для забезпечення рівня її корисності при прийнятті управлінських рішень. Перехід до глобального ведення бізнесу шляхом використання МСФЗ є найбільш важливою ініціативою у сфері фінансової звітності через суттєвість впливу не лише на систему бухгалтерського обліку, а й на управлінські рішення інших сфер. Р.В. Кузіна зазначила, що тенденції глобалізації у сфері економіки стосуються системи бухгалтерського обліку та звітності, тому розробляються і поширюються Міжнародні стандарти фінансової звітності [4].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема формування звітності за МСФЗ в останні роки займаються багато вчених-фахівців у цій сфері. Основи теорії та методології міжнародного обліку викладено в працях С. Ф. Голова, С. Я. Зубілевич, В. Н. Костюченко, Л. Г. Ловінської, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Л. В. Чижевської, О.М. Петрук, А. В. Озеран, Р.В. Кузіної та багатьох інших. Щодо зарубіжних авторів, існують численні ґрунтовні праці у цій царині від початку 2000-х років у різних країнах з розкриттям різних проблематик. Проте, незважаючи на значний науковий доробок вітчизняних вчених та практиків з даної теми, ряд важливих проблем організації та процедури інтерпретації гармонізації звітності підприємств до міжнародних процедур вимагають подальших досліджень, глибокого вивчення і формування нових напрямків вдосконалення.

**Метою статті** є обґрунтування процесів гармонізації обліково-звітної системи за результатами економічної діяльності у контексті міжнародної стандартизації.

**Виклад основних матеріалів дослідження.** В економічних дослідженнях для оцінки готовності країни до глобалізації використовується Індекс глобальної конкурентоспроможності. В частині обґрунтування Звіту світового банку в Україні [3] зазначено, що спосіб, у який різні країни реєструють свої проекти у національних рахунках, може сильно впливати на вибір способу їх реалізації. Національне бюро аудиту Великої Британії у звіті до Комітету з економічних питань Палати Лордів висловило свою стурбованість через виникнення облікових спотворень операцій, які найкраще уникати шляхом прийняття міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Серед таких прикладів – міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, IFRS) та метод статистичної служби Євростат, що використовується багатьма країнами ЄС. Облікова теорія і практика історично мала різні дискусійні тлумачення щодо процедури складання звітності й варіантів її інтерпретації зацікавленими користувачами, тому виникає потреба у дослідженні ряду питань у цій площині. Ґрунтуючись на адитивному підході звітність визначається як категорія теорії обліку й зводиться до надання структурованої схеми «інструментів» за допомогою яких здійснюється облік, а не розкривається механізм дії цих прийомів у динаміці. Цей недолік усувається при використанні в теорії принципів процедурного підходу, який переносить пріоритети на систему процедур при зборі та обробці інформації. А.В. Озеран узагальнила, що фінансова звітність за кібернетичним підходом є інформацією, яка дозволяє зменшити невизначеність щодо фінансово-господарської діяльності підприємства та її результатів через забезпечення комунікаційного зв'язку між керуючим органом і керованим об'єктом, а за системним підходом – вдосконалення фінансової звітності передбачає розвиток: складу пріоритетних користувачів, мети, регулювання; принципів формування; якісних характеристик; методології [5]. Через те, що форму, зміст і обсяг інформації, яка міститься у фінансових звітах визначають потреби різних груп користувачів інформації, котрі територіально різнилися на ринку капіталів, можна зробити висновок про те, що посилення їх інформаційних потреб зумовило виникнення відмінностей у системах бухгалтерського обліку та звітності різних країн.

Фінансова звітність є процесом комунікації, а гармонізація – координації, коли два або більше об'єктів стають більш схожими, тому одним із способів гармонізації фінансових звітів є створення стандартів [7].

Гармонізація фінансової звітності призводить до більшої порівнянності інформації та збільшує її прозорість для користувачів, які інвестували у різні компанії світу. Адже звіти сформовані у різних країнах за концептуально різними обліковими політиками (різниця у рівні уніфікації, зокрема) не є порівнюваними для прийняття рішень, що вимагає посилення прозорості. Стандартизація дозволяє обирати альтернативи для визнання, вимірювання та представлення активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат, що дозволяє обрати ті рішення, які найкраще підходять до національних умов при наявних економічних та екологічних відмінностях [8]. Гармонізація сприяє підвищенню ступеня порівнянності кращих компаній, тому ними у однакових ситуаціях можуть застосовуватись аналогічні методи обліку окремого об'єкта.

Більшість зарубіжних емпіричних досліджень до сьогодні досліджують переваги та вартість гармонізації; перешкоди для процесу гармонізації; діапазон гармонізації; фактори, які сприяють процесу гармонізації; визначення міжнародних чи національних рівнів гармонізації.

Виділяють три стратегії гармонізації, які зараз використовуються у світі:

1. Стандартизація з єдиними правилами без можливості вибору. Ця модель застосовується FASB (Рада з фінансових стандартів бухгалтерського обліку, США).

2. «Рівні» правила записів (модель домінувала в ЄС).

3. Альтернативи вибору. Ця модель переважала у IASB (Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку).

МСБО виникли внаслідок інтеграційних процесів в економіці й спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах світу. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку значною мірою сприяли як поліпшенню, так і гармонізації фінансової звітності в усьому світі. МСБО, як правило, досить детальні й разом з тим розширені, оскільки інтерпретація стандартів має бути однаковою в різних країнах світу. Якщо є альтернативний вибір з рівними правилами, це призведе до стандартизації, яка в цьому випадку призводить до

гармонізації [9]. Спосіб гармонізації фінансової звітності полягає в тому, щоб формулювати стандарти, встановлюючи тим самим межі різниці між фінансовими звітами.

Ван дер Тас [7] зазначив, що гармонізацію прийнято поділяти на: «де-факто» - стосується збільшення порівнянності й називається гармонізацією вимірювань, яка виникає внаслідок більшої відповідності у практиці та «де-юре» - гармонізації нормативних актів й розкриття інформації. Формальна гармонізація може супроводжуватися дисгармонізацією, якщо стандарти дозволяють більше варіантів для компаній [10]. У дослідженні [10] для вимірювання значущості зміни вартості гармонізації запропоновано метод тестування С-індексу. На думку дослідників, висновки їх емпіричного свідчення вказують, що формальний процес гармонізації недостатній для міжнародних учасників. Проблеми, пов'язані з порівнянністю фінансової звітності ще залишаються бар'єром у міжнародному контексті, а «глобальні гравці» та фінансові аналітики, які оперують на світовому ринку, впливають на інституційні регуляторні органи, зокрема на Європейську Комісію.

Зарубіжні вчені також вивчали різницю коефіцієнтів у фінансовому аналізі після запровадження МСБО, що дозволило виміряти рівень отриманих переваг чи недоліків від економічних агентів, незалежно від економічної та фінансової гіпотези, перевіреної впровадженням МСБО. Іншими вченими [11] було проведене ґрунтовне дослідження та на рівні значущості 5% для репрезентативної вибірки виявлено значущі зміни в балансі й асиметричний розподіл фірм для різних груп щодо звіту про прибутки та збитки. У загальних висновках отримано такий результат: усі позиції з балансу та звітів про прибутки та збитки реєстрували важливі зміни, загалом збільшивши загальну вартість активів, капіталу, зобов'язань та чистих результатів у 1,5%, 3,2%, 3,4% та 14,7% відповідно.

Як зазначено в Концептуальній основі США, фінансова звітність повинна забезпечити дійсних і потенційних інвесторів, кредиторів, а також інших користувачів корисною інформацією для прийняття ними обґрунтованих інвестиційних, кредитних та інших рішень. У європейських країнах особлива роль відводиться працівникам підприємства та державним органам. У Великобританії (за аналогією в Австралії і Новій Зеландії) надання звіту працівникам є добровільним, компанії самостійно вирішують: розкрити цю інформацію чи ні, і в якій формі. У 2002 році між двома організаціями, які займаються розробкою стандартів, Ради зі стандартів фінансового обліку США (ССФУ США) та

Ради з МСФЗ був розпочатий Проект із конвергенції двох систем стандартів – МСФЗ та ГААП (Generally Accepted Accounting Principles) США. У 2010 році була висловлена ідея про використання в США гібридного підходу – «condorsment approach». Цей підхід мав на увазі, що ГААП США продовжить своє існування, але будуть внесені зміни в чинні стандарти, з тим, щоб усунути відмінності від МСФЗ. Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB) та Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) гармонізували стандарти бухгалтерського обліку, які використовувались у США і в Європейському Союзі. Порівнянність можна розглядати як збільшення ступінь консенсусу щодо вибору між альтернативними методами обліку пункт у фінансових звітах [7]. Зокрема, Ван дер Тас використав індекси оцінки порівнянність фінансових звітів за трьома показниками Н, С і І, які базуються на варіантах вимірювання концентрації і використовуються для вимірювання рівня де-факто гармонізації фінансової звітності та розробив індекс Герфіндаля (Н індекс) для вимірювання ступеня гармонізації певної національної системи обліку [12].

У зарубіжній практиці фінансова звітність включає у себе різну кількість звітів, які регламентуються правилами або стандартами відповідних країн. Отже, кожна держава має свої особливості в системі звітності, але існує єдиний для всіх набір обов'язкових звітів. У більшості випадків регламентуються лише найсуттєвіші елементи звітів, а такі питання, як обсяг і сутність деталізації звіту включення в нього специфічної для даної компанії інформації, розрахунки різних показників, віддаються на розсуд самої фірми. Малі та середні компанії можуть складати річні звіти в спрощеному вигляді.

Що стосується форматів представлення звітів, то тут практика також неоднозначна. Так у Франції, Німеччині, Бельгії, Італії, Греції, Іспанії, Португалії балансовий звіт подається в горизонтальному форматі, тоді як в Люксембурзі, Нідерландах, Великобританії, Ірландії, Данії підприємства можуть подавати як горизонтальну так і вертикальну форму.

У деяких країнах бухгалтерська звітність включає звіт про нерозподілений прибуток, в якому детально відображаються напрямки використання нерозподіленого прибутку протягом звітного періоду. Надання такого звіту, зокрема, характерно фінансовій звітності американських компаній. Деякі компанії надають його окремо у вигляді

звіту про стан власного капіталу акціонерів. У Канаді він публікується як «Рахунок руху нерозподіленого прибутку».

Перевагою показників фінансової звітності є їх уніфікація, так як вони базуються на загальноприйнятих стандартизованих принципах обліку (що дозволяє використовувати типові технології і алгоритми фінансових розрахунків за окремими аспектами формування й розподілу фінансових ресурсів, а також порівнювати показники фінансової звітності підприємства з іншими аналогічними підприємствами); чітка регулярність формування (у встановлені нормативні терміни); високий ступінь надійності (звітність, яка формується на базі фінансового обліку, надається зовнішнім користувачам і підлягає зовнішньому аудиту).

Виходячи з цього, відповідність фінансової звітності українського підприємства міжнародним стандартам може бути визначено лише шляхом неформального комплексного аналізу відповідних передумов і критеріїв. Повна відповідність звітності, складеної відповідно до П(С)БО всім вимогам МСБО може бути досягнута за умови:

- збігу концептуальної основи;
- адекватного тлумачення і дотримання норм МСФЗ;
- неістотність наявних розбіжностей і їх впливу на якість фінансової звітності;
- наявності аудиторського висновку про відповідність фінансової звітності МСФЗ, складеного на основі аудиту, проведеного за міжнародними стандартами аудиту.

Проведення ефективної економічної політики в будь-якій країні неможливе без створення належної системи управління на основі формування відповідного інформаційного забезпечення. Обґрунтованість положень діючих нормативно-правових документів відіграє визначальну роль при формуванні облікової інформації для цілей управління. Вимогою теперішнього часу стала інтегрована звітність, яка є широко використовуваною зарубіжними компаніями та провідними підприємствами України. Інтегровану звітність експерти різних країн часто називають інформацією зі стійкого розвитку, яка передбачає інтеграцію трьох компонентів – економічного зростання, соціального розвитку та охорони навколишнього середовища – в якості взаємодоповнюючих елементів. Нова модель звітності компаній поєднує фактори ESG і фінансові результати. Фактично вона і є віддзеркаленням у інформаційному середовищі концепції стійкого розвитку, котра

визнається міжнародною спільнотою новою ідеологією сучасності, ідеологією XXI століття.

В умовах інноваційної економіки впровадження МСФЗ важливо обережно підходити до впровадження законодавчих нововведень, проводити належну перевірку їх адаптованості до особливостей вітчизняної облікової практики. Система національних рахунків (надалі – СНР) в більшості країнах світу є формою офіційного статистичного обліку, що регламентована на законодавчому рівні. Одна з найважливіших її функцій полягає у відображенні траєкторій руху різноманітних економічних потоків (товарів, послуг, доходів, фінансових ресурсів) від початкових етапів економічного відтворення до завершальних. Враховуючи той факт, що СНР є міжнародним стандартом ООН в галузі національного рахівництва, співставність показників фінансової звітності країни з показниками СНР є важливим критерієм формування єдиного комплексу макроекономічних показників. Впровадження нових положень національного рахівництва для удосконалення статистики платіжного балансу, як якісно новий етап у розвитку системи макроекономічної статистики України вимагає стандартизації обліково-звітної системи підприємств. При здійсненні процесів стандартизації національних облікових положень до міжнародних, варто враховувати взаємозв'язок показників звітних показників економічної діяльності на макро- та мікрорівнях для їх співставлення при формуванні загальнодержавних звітів.

Таким чином, для складання фінансової звітності, яка відповідає вимогам МСФЗ та СНР 2008, варто здійснювати удосконалення облікової системи підприємств України та провадити ефективну державну політику у цій сфері. Першочергово свого удосконалення вимагає методологічне підґрунтя, яке розкриває концептуальні складові організації та ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, архітектоніку облікової системи на перспективу з використанням МСФЗ. Доцільним вбачається розрахунок ефективності стандартизації й гармонізації в Україні для розуміння її корисності усім зацікавленим сторонам (власники бізнесу, інвестори, держава).

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 183 с.



2. Баришнікова О. М. Формування, облікове забезпечення та верифікація звітності сталого розвитку підприємств : автореферат дис. ...канд. екон. наук / Баришнікова О. М. ; 08.00.09 - бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльн.). – Житомир : ЖДГУ, 2017. – 21 с.
3. Державно-приватне партнерство в контексті управління державними інвестиціями в Україні: оцінка. Звіт. 2016 Міжнародний банк реконструкції та розвитку / Світовий банк с.75 Website: [http:// www.worldbank.org.ua](http://www.worldbank.org.ua)
4. Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку : Монографія / Р. В. Кузіна. – Херсон: Грін Д. С., 2015. – 416 с.
5. Озеран А. В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління : автореферат дис. ...д-ра екон. наук / Озеран А. В. ; 08.00.09 - бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльн.). – Київ : КНТЕУ, 2016. – 33 с.
6. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / О.В. Пальчук, В.М. Савченко, І.В. Рuzмайка та ін; за ред. Г.М. Давидова. – Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем» , 2017. - 248 с.
7. Van der Tas L.G. Measuring harmonization of Financial reporting practice, Accounting and Business Research, vol. 18 no.70, pp157-169, 1998.
8. Alexander, D., Britton, A.& Jorissen, A. (2009) International Financial Reporting and analysis, 4th edition. Canada: Cengage Learning EMEA.
9. Emma Rienas Harmonizing of the Financial Report - Why does countries accounting rules differ from one country to another, what is being done to get the financial report more comparable and why does the world accept IAS/IFRS? Karlstads universitet 651 88 Karlstad 16 p <http://www3.kau.se/kurstorg/files/r/82F3162019199160DDYhFF888403/RIENAS.pdf>
10. Leandro Canibano, Araceli Mora Evaluating the Statistical Significance of De Facto Accounting Harmonization: A Study of European Global Players. The European Accounting Review. 2000. p. 349-369
11. Cordeiro, R., Couto, G., Silva, F. Measuring the impact of international financial reporting Standards (IFRS) in firm reporting: the case of Portugal. 2007
12. Pocrnjić, D., Pervan, I. Financial Reporting Harmonization - Measurement Models. In Lorca, P., Popescu, C. (Eds.). Recent Researches in Applied Economics and Management: Business Administration and Financial Management – Vol. I. 2013. Creta: WSEAS Press. p. 290-296.

## REFERENCES:

1. Bezverxyj, K. V. & Bochulya, T. V. (2014). Informacijnyj kompleks oblikovoyi systemy ta zvitnist v Ukraini [Information system of accounting system and reporting in Ukraine]. Kyiv: Centr uchbovoyi literatury [in Ukrainian].

2. Baryshnikova, O. M. (2017). Formuvannya, oblikove zabezpechennya ta veryfikaciya zvitnosti stalogo rozvytku pidpryyemstv [Formation, accounting support and verification of the reporting of sustainable development of enterprises]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
3. Derzhavno-pryvatne partnerstvo v konteksti upravlinnya derzhavnymy investyciyamy v Ukrayini: ocinka. Zvit. [Public-private partnership in the context of public investment management in Ukraine: assessment. Report.] (2016). Mizhnarodnyj bank rekonstrukciyi ta rozvytku. Website: [http:// www.worldbank.org.ua](http://www.worldbank.org.ua)
4. Kuzina, R. V. (2015) Korporatyvnyj oblik i zvitnist v Ukrayini: suchasnyj stan i perspektyvy rozvytku [Corporate Accounting and Reporting in Ukraine: Current State and Development Prospects] Xerson: Grin D. S. [in Ukrainian].
5. Ozeran, A. V. (2016) Garmonizaciya finansovoyi zvitnosti pidpryyemstv z mizhnarodnymy standartamy ta potrebamy upravlinnya [Harmonization of financial reporting of enterprises with international standards and management needs] Ky`yiv: KNTEU [in Ukrainian].
6. Palchuk, O.V., Savchenko, V.M. & Ruzmajkina, I.V. (2017) Rozvytok buxgalterskogo obliku v umovax globalizaciyi ta informatyzaciyi suspilstva [Development of accounting in the conditions of globalization and information society] Kropyvnyczkyj: PP «Eksklyuzyv-System» [in Ukrainian].
7. Van der Tas, L.G. Measuring harmonization of Financial reporting practice, Accounting and Business Research, vol. 18 no.70, pp157-169, 1998.
8. Alexander, D., Britton, A. & Jorissen, A. (2009) International Financial Reporting and analysis, 4th edition. Canada: Cengage Learning EMEA.
9. Emma Rienas Harmonizing of the Financial Report - Why does countries accounting rules differ from one country to another, what is being done to get the financial report more comparable and why does the world accept IAS/IFRS? Karlstads universitet 651 88 Karlstad 16 p <http://www3.kau.se/kurstorg/files/r/82F3162019199160DDYhFF888403/RIENAS.pdf>
10. Leandro Canibano & Araceli Mora (2000) Evaluating the Statistical Significance of De Facto Accounting Harmonization: A Study of European Global Players. The European Accounting Review
11. Cordeiro, R., Couto, G. & Silva, F. (2007) Measuring the impact of international financial reporting Standards (IFRS) in firm reporting: the case of Portugal
12. Pocrnjić, D. & Pervan, I. (2013) Financial Reporting Harmonization - Measurement Models. In Lorca, P., Popescu, C. (Eds.). Recent Researches in Applied Economics and Management: Business Administration and Financial Management: Creta: WSEAS Press.