

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE
DEVELOPMENT INFLUENCED BY
ECONOMIC THEORIES AND
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657.2
JEL Classification M41

Белова Ірина

к.е.н., доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення АПБ
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

E-mail: yim1973@ukr.net

Семенішена Наталія

к.е.н., доцент Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Камянець-Подільський, Україна

E-mail: natviksem@gmail.com

ГАРМОНІЗАЦІЯ І СТАНДАРТИЗАЦІЯ ЯК ОБ'ЄКТИВНА НЕОБХІДНІСТЬ КУМУЛЯТИВІЗМУ ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація

Вступ. На сьогоднішній день, при розгляді процесів, спрямованих на зменшення розбіжностей у сфері фінансової звітності різних країн, використовують такі поняття як «гармонізація» та «стандартизація». Під гармонізацією бухгалтерського обліку слід розуміти зростання схожості практики ведення бухгалтерського обліку в різних країнах, а під стандартизацією – застосування більш суворих і менш розпливчастих правил бухгалтерського обліку. Ці слова в контексті бухгалтерського обліку стали вже майже технічними термінами і в їх значеннях важко вловити практичну різницю.

Методи. Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік. У процесі дослідження використано бібліографічний метод (дослідження літературних джерел для отримання необхідної інформації щодо теми дослідження); метод асоціацій та аналогії (для запропонованих нових ідей та пропозицій, що виникають на основі зіставлення з іншими більш чи менш аналогічними об'єктами).

Результати. В результаті досліджень теоретичних та організаційно-практичних засад гармонізації та стандартизації інституту бухгалтерського обліку в Україні виявлено низку проблем, пов'язаних із формуванням інституційних механізмів, що забезпечують розробку й впровадження МСФЗ та дотримання їх застосування на міжнародному і національних рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи цих механізмів; доведено необхідність вирішення питань правового впровадження МСФЗ у національну практику; з потребою чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні тощо.

Перспективи. Перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення міжнародного досвіду ведення обліку, обґрунтування процесу гармонізації та стандартизації національних стандартів, що сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерської практики.

Ключові слова: інститут обліку, гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності, форми гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, стандартизація бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання, гармонізація бухгалтерського законодавства.

Вступ.

Статтю присвячено актуальним на сьогодні в Україні питанням гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання. Проаналізовано існуючі серед науковців погляди та підходи щодо визначення поняття та форм гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Відмежовано поняття «гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності» від «гармонізація бухгалтерського законодавства, законодавства про фінансову звітність»

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Окремим питанням реформування бухгалтерського обліку, його уніфікації, гармонізації та стандартизації, їх значення для розвитку бухгалтерського обліку в Україні присвячені праці таких вітчизняних вчених як: І.М. Белова, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, В.М. Жук, О.П. Петрук, Л.Г. Ловінська, Н.О. Лоханова, Л.П. Нищенко, В.М. Пархоменко, Н.В. Семенишена, В.Г. Швець, та ін.

Мета.

Мета полягає у визначенні базових категорій гармонізації та стандартизації самих термінів; проведенні аналізу рівня сучасної гармонізації і стандартизації в Україні, виділенні проблем, які пов'язані з процесом проведення гармонізації та стандартизації зі звітністю та міжнародними стандартами українських суб'єктів господарювання; наданні рекомендацій щодо проведення гармонізації та стандартизації ПСБО з МСБО.

Методологія дослідження.

Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік. У процесі дослідження використано такі наукові методи: індукції та дедукції, аналізу та синтезу – під час проведення теоретичних узагальнень, формування відповідних висновків; бібліографічний – дослідження літературних джерел для отримання необхідної інформації щодо теми дослідження; метод асоціацій та аналогій – для запропонованих нових ідей та пропозицій, що виникають на основі зіставлення з іншими більш чи менш аналогічними об'єктами.

Результати.

В останні роки глобалізація економічних відносин спричинила зміни господарського життя економічних суб'єктів, зумовила необхідність уніфікації правил ведення бухгалтерського обліку в усьому світі як інструмент у діловій комунікації, здатного передавати економічну інформацію. При розгляді процесів, направлених на зменшення розбіжностей у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності різних країн, використовують такі поняття як «конвергенція», «гармонізація» та «стандартизація».

Глибоке розуміння змін, що відбуваються в сфері бухгалтерського обліку та звітності, може бути отримано тільки при розгляді інтеграційної спрямованості цих процесів, при їх аналізі в якості однієї з найважливіших складових міжнародної інтеграції. У загальному вигляді інтеграція в сфері бухгалтерського обліку – це процес мінімізації відмінностей між правилами підготовки та подання фінансової інформації, складовими національної системи обліку і звітності. Цей процес спрямований на усунення бар'єрів для поширення і розуміння фінансової інформації в масштабах світової економіки.

На сьогодні у світі склалися такі організаційні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках [29, с. 500–504].

У зарубіжній науковій літературі відомі різні класифікації національних бухгалтерських систем. Порівняльний аналіз систем обліку різних країн і виділення їх класифікаційних ознак

характеризується двома основними підходами: дедуктивним і індуктивним.

Дедуктивний підхід пов'язаний з вивченням впливу зовнішнього середовища на організацію системи бухгалтерського обліку суб'єкта економіки і побудовою на основі викликів цього середовища певних облікових моделей. Підхід передбачає, що в країнах зі схожими соціально-економічними умовами системи обліку матимуть спільні риси. Родоначальник цього підходу на Заході Г. Р. Хетфілд (H. R. Hatfield) виділив і описав три моделі бухгалтерського обліку: американську, британську та континентальну [32, с. 167].

Л. Сейдлер (L. Seidler) створив класифікацію систем обліку на основі «сфервпливу», згідно з якою в традиційних асоціаціях одна «материнська країна» неминуче впливає на бухгалтерську практику інших країн в силу географічної близькості, історичних подій, економічного взаємозв'язку і політичного впливу [36, с. 777].

Л. Сейдлер пропонує на основі цієї теорії три класифікаційні групи:

- 1) британська модель, що впливає на визначення принципів бухгалтерського обліку і звітності в Австралії та Індії;
- 2) американська модель, що впливає на Мексику і на більшу частину країн Південної Америки, а також на Ізраїль і Японію;
- 3) французька модель, яка поширила свій вплив майже на всю південну Європу і країни Середземного моря, а також на ті країни Південної Америки, в яких торговельні кодекси базувалися на Кодексі Наполеона [36].

Згідно англосаксонського права бухгалтерські принципи і правила базуються на постулаті «дозволено все, крім забороненого», тому облікові системи цих країн відрізняються гнучкістю, відсутністю жорсткої регламентації. Для країн романо-германського права характер нежорстка державна регламентація облікових правил («заборонено все, крім дозволеного»), використання загальнонаціональних планів рахунків бухгалтерського обліку, домінування податкового права [1, с. 16].

С. Грей запропонував спосіб класифікації систем рахівництва на основі розміру та сфери розкриття інформації. Згідно з його підходам національні системи бухгалтерського обліку можна розділити на дискретно-консервативні і оптимістично відкриті. Даної класифікації дотримується і ряд азіатських дослідників [34].

Американська бухгалтерська асоціація (American Accounting Association, AAA) в 1977 році запропонувала «суб'єктивну» систему класифікації по п'яти зонах: британській, франко-іспано-португальській, німецькій / голландській, американській, країн Східної Європи. Американською асоціацією виділялося вісім критеріїв поділу систем бухгалтерського обліку країн світу на групи: політична та економічна системи, рівень економічного розвитку, цілі фінансової звітності, авторство облікових стандартів, принципи і рівень професійної підготовки і сертифікації, система контролю за виконанням професійних і етичних стандартів, користувачі облікової інформації [1, с. 15].

Українські вчені М.Лучко та І.Бенько виділяють шість національних і міжнародних бухгалтерських систем: Країн Східної Європи, країн Європейського Союзу, англосаксонську систему, французьку систему, систему країн Африканського Союзу і систему Організації Об'єднаних націй [14, с.22-23].

Наведені класифікації демонструють відсутність єдності думок як українських, так і зарубіжних вчених з приводу угруповання національних систем бухгалтерського обліку на основі їх близькості за певними ознаками.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні в основному тягнє до континентальної моделі, де значна роль у визначенні основних принципів обліку на лежить державі, яка розробляє і затверджує обов'язкові до виконання нормативно – правові акти [1, с.17].

О. Петрук вбачає головну проблему української системи бухгалтерського обліку саме в тому, що за загальної орієнтації країни на ЄС, де облік є ефективним інструментом впливу на економіку, під час реформування бухгалтерського обліку почали використовувати англо-американський підхід, тим самим звужуючи його застосування до рівня окремих суб'єктів господарювання. Натомість,

перекоаний автор, держава має використовувати бухгалтерський облік як елемент регулювання. Бухгалтерський облік має всі передумови, щоб держава використовувала його. Як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою [18, с. 11]. Таким чином, об'єктом економічної інтеграції в сфері бухгалтерського обліку слід вважати національні системи обліку і звітності, а не моделі бухгалтерського обліку.

Відповідно до теорії інтеграції, яка визначена М. Йованович, в основі інтеграції завжди лежить потреба до розвитку, тобто інтеграція є шляхом розвитку, засобом досягнення більш високого рівня розвитку [33, с.18].

Рушійною силою розвитку бухгалтерського обліку є, інформаційні потреби економічних суб'єктів, необхідність в отриманні максимально докладної і точної інформації, що веде до постійного вдосконалення методик обліку, способів подання інформації, більш представницькому опису окремих областей економічної діяльності. Це відбувається в силу того, що національних систем бухгалтерського обліку пред'являють все більш вимоги не тільки зовнішні, але і внутрішні користувачі. Таким чином, розвиваючись, бухгалтерський облік втрачає замкнутість, виходить за національні кордони, відбувається «інтернаціоналізація обліку». Іншими словами, відокремлене існування національних систем бухгалтерського обліку стає неможливим, оскільки воно є одним з основних перешкод до об'єднання економік.

В останні роки терміни «гармонізація» і «стандартизація» часто використовуються як синоніми або як взаємодоповнюючі поняття. Але, для аналізу відповідних процесів в бухгалтерському обліку є чітке розмежування між ключовими поняттями.

Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки загалом у світовому масштабі. Більше того, гармонізація, її необхідність є результатом глобалізації економіки, рушійними силами котрої є: міжнародна торгівля; створення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій; об'єднання фондових та інших ринків; міждержавне «взаємопроникнення» в економіку на базі інвестицій; вирішення спільних економічних та інших проблем (економічні та/або фінансові кризи тощо), фінансування і кредитування економічних проектів Міжнародного валютного фонду та ін. За цих умов головним постає питання як правового, так і інформаційного забезпечення (останнє значною мірою ґрунтується на обліковій інформації) відповідних глобалізаційних процесів.

К. Робертс, П. Вітман, П. Гордон [35] також відзначають відмінності в поняттях «гармонізація» і «стандартизація». «Гармонізація – це процес, за допомогою якого облік рухається від цілковитої розмаїтості практики. Кінцевим результатом є стан гармонії, коли всі учасники процесу групуються навколо одного можливого методу обліку або навколо обмеженої кількості тісно взаємопов'язаних методів. Кінцевим результатом є стан однаковості». Автори підкреслюють, що визначення гармонії ґрунтується на ліберальнішому погляді на відповідність облікових методів і її можна досягти в результаті природних причин (зміну культури, розвитку нових ринків цінних паперів тощо), які враховують підприємства, бухгалтерські організації та регуляторні органи, для практичного застосування. Визначення однаковості основа не на жорсткішому підході до трактування аналогічних облікових методів і його можна досягти за рахунок дій регуляторного органу або такого, що виконує певні функції.

За визначенням Н.В. Семенишеної, для обліку глобалізація – це об'єднання, уніфікація міжнародних бухгалтерських стандартів, ліквідація тих суперечностей, що існують на даний момент між національними стандартами та міжнародними [24].

На сьогодні маємо всі підстави стверджувати, що необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною. Для України питання гармонізації (і не лише бухгалтерського обліку) є особливо актуальними з огляду на вступ України до СОТЗ та на наявність Угоди про асоціацію з ЄС. Політичну частину угоди було підписано 21.03.2014 р, а економічну – 27.06.2014 р. Вона передбачає глибоку економічну інтеграцію України з ЄС, а також створення глибокої та всеосяжної зони вільної торгівлі.

Значення Угоди про асоціацію важко переоцінити, оскільки вона охоплює такі аспекти

співробітництва як:

1) зближення між Україною та ЄС на основі спільних цінностей, а також посилена участь України в програмах ЄС;

2) транскордонне співробітництво в галузі зовнішньої політики та політики безпеки;

3) наближення України до європейських стандартів у галузі права та внутрішніх справ (шляхом сприяння розвитку принципів правової держави, демократії та прав людини в Україні, а також підтримки боротьби з корупцією, налагодження ефективної роботи органів юстиції та поліпшення захисту даних;

4) посилення співробітництва в галузі економіки шляхом створення зони вільної торгівлі між ЄС та Україною, налагодження секторальної співпраці в більш ніж 30 сферах господарювання;

5) налагодження нових форматів співробітництва, надання фінансового сприяння, створення платформ громадянського суспільства [26, с. 2, с. 6; 8].

Як зазначають М. Метьюс і М. Перера, дасть змогу підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн; активізувати оборот капіталу; підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку; більш оптимально розподіляти світові ресурси. Однак автори застерігають, що гармонізація бухгалтерського обліку доцільна, якщо вона здійснюється у регіональній структурі, тобто в рамках групи країн із подібними соціально-економічними та політичними умовами. При цьому вирішення проблем щодо гармонізації бухгалтерському обліку на світовому рівні відбудеться завдяки: управлінню обліком всередині такої групи; створенню міжнародних бухгалтерських стандартів для регіонального рівня; ознайомленню Міжнародного комітету з бухгалтерських стандартів (IASB) та інших регіональних груп і організацій зі специфічними проблемами регіону. Країни ЄС також прагнуть досягти подібності у взаємовідносинах між своїми членами та у побудові бухгалтерського обліку. На користь такого напрямку розвитку обліку свідчить і те, що для країн певного регіону характерною, зазвичай, є певна подібність щодо раніше існуючої системи обліку, що спрощує підготовку переходу на міжнародні стандарти [16].

В.Ю. Світлична та С.М. Малік наголошують на тому, що основним завданням гармонізації бухгалтерського обліку є адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку України до законодавства ЄС та вимог МСФЗ [23].

А. Загородній наводить такі визначення:

– гармонізація бухгалтерської практики – узгодження національних бухгалтерських стандартів і принципів ведення бухгалтерського обліку з міжнародними;

– уніфікація обліку – ведення обліку у різних господарствах за єдиною методологією, однаковими формами облікових реєстрів і типовим планом рахунків [10, с. 95].

На думку В.Г. Швеця, гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку й статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад, країнами ЄС. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах-членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним [29, с. 457-504].

С.Ф. Голов виходить з того, що гармонізація означає певну координату між різноманіттям та уніфікацією методів бухгалтерського обліку. Вона може бути поширеною (спрямованою на максимізацію уніфікованих підходів до методів обліку) та обмеженою (уніфікацією лише окремих аспектів, наприклад, форматів звітності та принципів її складання) [6, с. 7-8].

Як зазначають О.Г. Челець та О.М. Губарик, для належного забезпечення процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідна розробка системи заходів щодо поліпшення правових засад регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності; визначення нових методичних підходів до бухгалтерського обліку і фінансової звітності; удосконалення організаційних аспектів регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Гармонізацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вважають автори, доцільно визначати

за такими складовими: теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів), а також практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку [27].

На думку В. Муравйова, термін «гармонізація» найбільш адекватно характеризує мету цього процесу: узгодити національні норми таким чином, щоб в обох випадках вони створювали однакові правові умови для діяльності суб'єктів господарювання в межах спільного ринку [15, с. 48].

Важливим наслідком глобалізованої економіки є потреба розширення об'єктів обліку та показників звітності. На переконання вчених облік повинен формувати окрему інформацію про земельні ресурси, екологічні витрати [17, с. 57-59], нематеріальні активи компанії: ідеї, спеціальні навички, організаційні структури і можливості, бренди, списки розсилок і бази даних; мережі соціальних, професійних та ділових відносин [31, с. 9], соціальні витрати. Останнім часом присутнє розуміння того, що інтелектуальний і організаційний капітал, людські ресурси слід вважати ключовими факторами виживання та успіху, а тому вони теж повинні відображатися в бухгалтерському обліку.

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. На сьогодні розроблено на баз міжнародних стандартів та затверджено наказами Міністерства фінансів 34 національних положення (стандарту) бухгалтерського обліку [20].

Стандартизація бухгалтерських процесів спрямована на досягнення відповідності концептуальних основ міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку з метою досягнення однаковості при підготовці бухгалтерської (фінансової) звітності. Дотримання цього принципу дозволить забезпечити ефективність системи бухгалтерського обліку [12, с. 122].

Стандарт (від англ. standart – норма, зразок) у широкому сенсі слова – зразок, еталон, модель, які приймають, як вихідні для зіставлення з ними інших подібних об'єктів. Загалом же, поняття стандарту в облікову сферу ввів Ч. Гаррісон, зауважуючи, що стандартизація в обліку повинна базуватись на науковій організації праці з встановленням чітких і наукових стандартних норм облікової роботи і заміні рутинних прийомів чітко розробленими методами і точними вичерпними інструкціями з техніки виконання облікових операцій [5].

В.М. Рожелюк вважає, що стандартизація бухгалтерського обліку – це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки та відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності [22].

Як зазначає В.Г. Швець, стандартизація обліку і статистики передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Під тенденцією стандартизації обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні, а тому відпадає потреба в розробці національних стандартів [29, с. 469-524].

Так, М.Г. Чумаченко стверджує, що ніяких стандартів бухгалтерського обліку в природі не існує, оскільки вони не затверджені офіційним інститутом міжнародної стандартизації (ISO). На його думку, стандартизація бухгалтерського обліку полягає в запровадженні єдиної термінології з метою спрощення взаємовідносин між різними учасниками економічного життя, а також виключенням двозначної інтерпретації та непорозумінь, із приводу двох ідентичних явищ господарської практики [28, с. 9].

М.М. Шигун, враховуючи природу стандартів як нормативних документів, а також їх методологічне походження, стандарт бухгалтерського обліку розглядає як багаторівневу

інформаційну модель оптимізації процесів організації та виконання процедур збору, обробки та зведення даних про об'єкт бухгалтерського обліку. У той же час, до основних властивостей і характеристик облікових стандартів як регулятивних документів автор відносить такі: призначення для нормування об'єкта; мають регулятивну природу; забезпечують дотримання вимог законності облікових розпоряджень; забезпечують виконання вимоги комплексності, оскільки є взаємопов'язаними між собою; мають цілеспрямований характер; володіють мінімальною надмірністю даних, компактні і зручні у використанні; містять новизну в інформації, що дозволяє зменшувати невизначеність при вирішенні облікових завдань; дозволяють в явному вигляді здійснювати процес оцінки ефективності управляючих дій; сприяють організації і проведенню зовнішнього контролю ведення бухгалтерського обліку [30].

Аналіз сучасної теорії і практики ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання дозволяє виділити такі підходи до облікової стандартизації:

1) автоматизований підхід – розподіл складних облікових операцій на прості для їх максимального спрощення і доведення їх виконання до автоматизму (забезпечує приріст продуктивності до певного порогового рівня з наступною стабілізацією продуктивності або її зниженням);

2) груповий підхід – колективна організація виконання комплексу облікових операцій (діяльність кожного виконавця базується на точних правилах колективної роботи, які задаються стандартами);

3) процесний підхід передбачає розробку стандартів виконання господарських операцій, які визначають відповідні дії облікових фахівців, що є безпосередніми виконавцями в обліковому процесі;

4) правовий підхід передбачає визначення місць та об'єктів відповідальності з наступною організацією аналітичного обліку за такими місцями (стандартизація обліку впливає з правових умов та наслідків, що обумовлюють зміни у стані і русі об'єктів відповідальності) [30].

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займаються кілька міжнародних організацій. Серед них, насамперед, слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standards Committee – IASC), створений у 1973 р. в Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США. Це цілком незалежний орган, який займається розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. З 1983 р. КМСБО об'єднує всі професійні бухгалтерські організації, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів. З 2000 р. прийнято новий стандарт, згідно з яким індивідуальне членство відмінили, а Комітет перейменували на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board – IASB) [8, с. 26].

Гармонізація, є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Розпорядженням Кабінету Міністрів України (КМУ) від 24.10.2007 р. за № 911-р було ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [25].

Важливим кроком у запровадженні норм цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні є підписання Президентом України Закону «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким було введено в дію ст. 12 «Застосування міжнародних стандартів» [19]. А у 2011 р. між Міністерством фінансів України та Національним банком України був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ, що згодом був підтриманий та підписаний Проектом USAID «Розвиток фінансового сектору», Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України, Академією фінансового управління, Спілкою податкових консультантів України, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів та аудиторів та низкою інших компаній і освітніх установ.

Сьогодні П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, усе одно відрізняються від них, зокрема:

- 1) вітчизняні П(С)БО не охоплюють усіх міжнародних;
- 2) П(С)БО не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 23 «Витрати на позики», тощо;
- 3) національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від сутності;
- 4) П(С)БО дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ;
- 5) вітчизняні стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність. Крім того в одних випадках П(С)БО містять дещо ширші вимоги, ніж МСБО, а в інших, навпаки, – значно вужчі [21, с.308-309].

Особливістю МСБО є те, що в них часто передбачено два підходи до відображення одних і тих операцій. При цьому один підхід є базовим, а інший – альтернативним. Підприємство має право вибрати основний або альтернативний підхід, який визначається його обліковою політикою. Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів. Концептуальна основа МСБО є концептуальною обліковою основою, яка встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів [3].

За широкого підходу до розуміння сутності стандартизації, вона розглядається як процес встановлення єдиних правил ведення обліку (на національному та міжнародному рівні), що відбувається шляхом уніфікації обліку, тобто забезпечення його зіставності на державному та наддержавному рівні, або ж шляхом гармонізації, що виступає, в першу чергу, засобом перегляду методології бухгалтерського обліку відповідно до єдиних міжнародних вимог (МСФЗ) [9, с. 17-20].

Облікова стандартизація розглядається також як: а) процес забезпечення зіставності бухгалтерського обліку та звітності різних країн; б) процес приведення національних норм обліку до міжнародних зі збереженням істотних національних особливостей; в) процес уніфікації та гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні. Однак здебільшого облікова стандартизація розглядається на сьогодні як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку. При цьому об'єктивними перевагами використання МСФЗ перед національними стандартами в окремих країнах здебільшого визнаються: чітка економічна логіка; узагальнення кращої світової практики в сфері обліку; простота сприйняття для користувачів фінансової інформації у всьому світі.

Т. Каменська вважає, що у практиці впровадження МСФЗ можна виділити технічні, організаційні та освітні проблеми. На її думку, до технічних проблем можна зарахувати низький розвиток системи обліку та складання фінансової звітності національним П(С)БО; оцінку окремих статей на дату переходу відповідно до нової облікової політики; необхідність використання професійного судження не тільки для констатування фактів щодо досягнень підприємства, але й з метою надання інформації в звітності щодо прийняття управлінських рішень; техніку застосування МСФЗ. Організаційні проблеми пов'язані з необхідністю залучення в процесі складання МСФЗ керівництвом не тільки облікових працівників, але й фахівців інших економічних, аналітичних та технічних служб. Освітніми проблемами можна вважати недостатню кількість курсів підвищення кваліфікації з питань впровадження МСФЗ та необхідність їх поглибленого вивчення у вищій школі [11].

Р.В. Кузіна систематизує проблеми застосування МСФЗ наступним чином [13]:

- 1) необхідність формування інституційних механізмів, що забезпечують розробку та впровадження МСФЗ і дотримання їх (нагляд над упровадженням) на міжнародному, регіональних і національних рівнях, а також забезпечення скоординованої роботи цих механізмів;
- 2) потреба у вирішенні питань правового впровадження (enforcement) МСФЗ в національну

практику;

3) необхідність чіткого розуміння сфери застосування МСФЗ на національному рівні;

4) необхідність вирішення технічних питань, пов'язаних як зі специфікою самих МСФЗ, так і з національними особливостями. Усі ці групи проблем, як наголошує автор, взаємопов'язані, і потрібен комплексний підхід до їх вирішення.

Процес гармонізації фінансової звітності в Україні пов'язаний також з певними проблемами. По-перше, стандарти не можуть «працювати» самостійно – успіх застосування МСФЗ залежить передусім від економічного середовища, наявності національної інфраструктури їх існування. І хоча МСФЗ – це високоякісний інтелектуальний продукт, повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях. Тому не потрібно прагнути зайвого «нав'язування» МСФЗ «нелістинговим» компаніям, як наголошує авторка, а необхідно поступально працювати над поліпшенням економічних умов в Україні. По-друге – це людський фактор. МСФЗ встановлюють загальні принципи формування показників звітності. Усі ситуації не можна викласти в стандартах, саме цим і зумовлено застосування професійного бухгалтерського судження під час складання фінансової звітності [13].

Правова система України суттєво обмежує можливості легалізації міжнародних стандартів, створених міжнародним неурядовим органом, що зумовлено насамперед такими чинниками:

– відсутністю зв'язку між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законами і кодексами, які впливають на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;

– збереженням впливу податкових норм і правил на організацію бухгалтерського обліку та впливу урядових органів на процеси розробки і прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– визначенням П(С)БО, на відміну від МСФЗ, не лише вимог до фінансової звітності, а й методологічних засад формування інформації в бухгалтерському обліку;

– застосуванням у системі управління на макрорівні соціалістичних концепцій фондів, амортизації, а на мікрорівні – концептуальних основ МСФЗ [7].

На сьогоднішній день, прозорості обліку, під якою розуміється забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності суб'єктів господарювання, в повній мірі не досягнуто. Бухгалтерський облік забезпечує потреби в інформації насамперед державні органи та інвесторів. Значення бухгалтерського обліку важко переоцінити для прийняття обґрунтованих управлінських рішень з різних аспектів діяльності всередині підприємства. Нині більшість підприємств мають потребу в таких технологіях обліку, які орієнтуються на внутрішньогосподарські цілі. Така спрямованість обліку повинна забезпечити прийняття оперативних рішень по раціональному використанню фондів і ресурсів, мотивації праці, якості продукції, маркетинговій діяльності, розвитку кооперації та інтеграції, впровадженню комерційного розрахунку, центрів відповідальності. При цьому організація управлінського обліку знаходиться в компетенції самих підприємств. А вони зайняті переважно поточними питаннями, пов'язаними з виживанням в ринковому середовищі та адаптації до нових умов господарювання. Відповідних рекомендацій, окремого стандарту з управлінського обліку не розроблено. Тільки банки мають можливість самостійно встановлювати межі та зміст управлінської звітності. Організація управлінського обліку знаходиться на стадії становлення. Необхідно створити таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечувала б потреби різнопланових користувачів.

Висновки і перспективи.

МСБО виступають основою національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах і сприяють поліпшенню та гармонізації фінансової звітності у світі. Існує стратегічна необхідність адаптації вітчизняної системи обліку і звітності до МСБО з урахуванням реалій в економіці та національних інтересів України в перехідний період до ринку. Виходом з цієї ситуації може стати дворівневе представлення звітної документації.

Гармонізація законодавства визначається як приведення відповідно до законодавства

держав-членів та країн – не членів відповідно до вимог ЄС на підставі правових актів ЄС. Гармонізація відбувається в різних формах, таких як адаптація законодавства, уніфікація права, імплементація, стандартизація. Проте в офіційних документах часто використовується термін «адаптація». Втім, незважаючи на застосування різних термінів, йдеться, по суті, про один і той самий процес приведення національного законодавства відповідно до приписів права європейських інтеграційних організацій.

На сьогоднішній день адаптація фінансової звітності до МСФЗ дає змогу:

- 1) уникнути необхідності складання податкової та спеціалізованої звітності, таким чином зменшити ризики для інвесторів та кредиторів;
- 2) формування звітності для зарубіжних партнерів та зовнішніх інвесторів;
- 3) збільшення довіри до фінансової звітності, зокрема її показників;
- 4) забезпечити прозорість та зрозумілість облікової інформації;
- 5) фінансова звітність за МСФЗ дасть змогу об'єктивно приймати та ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення;
- 6) звітність вільно перевіряють і підтверджують провідні аудитори світу;
- 7) підприємства (організації) мають можливість отримати міжнародну репутацію серйозного партнера міжнародного рівня; 8) зменшити витрати на розроблення власних стандартів.

Процес застосування МСФЗ повинен бути поступовим та цілеспрямованим. Необхідно розробити такі нормативно-правові засади та методологічні підходи, які б давали змогу усунути недоліки вітчизняної системи обліку, а також удосконалювали б та модернізували основні аспекти ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Список використаних джерел

1. Акимова Н. С., Асвае Азадэн. Классификация национальных систем бухгалтерского учета: мировой опыт. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ.конф.* м. Львів, 17-18 травня 2018р.: Львів, 2018. С. 15-18.
2. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. *Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка*. 2018. Вип. 28. С. 198–211.
3. Белова І. М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання*. 2015. Вип. 3. С. 821-826.
4. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки*. 2015. № 2, Т. 1 (222). С. 84-90.
5. Гариссон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. Москва: Техника управления, 1931. 298 с.
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: ЦУЛ, 2007. 522 с.
7. Головов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. ... док. еко-ном. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»; Київський нац. Економічний ун-т. ім. Вадима Гетьмана. Київ: [Б.В.], 2009. 35 с.
8. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та наці-ональними стандартами: навч. посіб. Київ: НУХТ, 2012. 335 с.
9. Жук В. М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С. 16-22
10. Загородній А. Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. Київ: Знання: КОО; Львів: Львів. банк. ін-т НБУ, 2002. 566 с.
11. Каменська Т. О. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика й проблеми впровадження. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 12. С. 39–43.
12. Карецкий А. Ю. Стандартизация бухгалтерского учета и ее влияние на принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России. *Власть*. 2012. № 10. С. 121-124.
13. Кузіна Р. В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2012. № 721: Менеджмент та підприємництво в Україні:

- етапи становлення і проблеми розвитку. С. 126–131. URL : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12695/1/23_119-131_Vis721_menegment.pdf.
14. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посібник. Київ : Знання. 2016. 370 с.
15. Муравйов В. Зближення законодавства України з правом Європейського Союзу: сучасний стан та перспективи. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2007. № 35-36. С. 47-49.
16. Мэтьюс М. Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета [пер. с. англ., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
17. Нападowska Л. В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки *Матеріали міжнар. наук.-практ. конф.* (21-22 листопад 2007 р.). Тернопіль, 2007. С.56-59.
18. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец.: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2006. 33 с.
19. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV, редакція згідно із Законом N 2545-VIII (2545-19) від 18.09.2018. RETRIEVED FROM <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> >
20. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
21. Резнікова В. В., Орлова О. С. Перспективи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. *Адміністративне право і процес*. № 1(11). 2015. С. 296-331. URL: <http://aplaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015>
22. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів. *Інноваційна економіка*. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf.
23. Світлична В.Ю., Малик С.М. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи. *Комунальне господарство міст*. 2011. № 100. С. 252–262. URL: <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/58/58>.
24. Семенишена Н. В. Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(4). С. 241-248. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_39)
25. Семенишена Н.В. Міжнародний досвід стандартизації та його вплив на формування інституту бухгалтерського обліку в Україні. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки*. 2012. Випуск 3 (69). Том 2. С. 185–189.
26. Семенишена Н.В., Кушнір Л.А. Международная стандартизация и реформирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности Украины : институциональный подход. *Финансы и учет*. 2011. № 2. С. 24–27.
27. Семенишена Н.В. Відмінності національних облікових систем як перешкоди на шляху до міжнародної стандартизації. *Збірник праць Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / за заг. ред. проф. В.Д.Базилевича*. Київ : КНЕУ. 2009. С. 327–329.
28. Семенишена Н.В. Стандартизація й гармонізація бухгалтерського обліку : регіональний й міжнародний рівень. *Реформування економічної системи України в контексті міжнародного співробітництва : збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції*. Вінниця : Центр підготовки наукових та навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2011. Ч. 2. С.194-196.
29. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007р. № 911- р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>
30. Сушко О., Зелінська О., Хорольський Р. Угода про асоціацію Україна – ЄС: дороговказ реформ. Київ : Фонд Конрада Аденацера; Інститут Євроатлантичного співробітництва, 2012. 54 с.
31. Чепець О. Г., Губарик О.М. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe
32. Чумаченко М. Г. Бух. учет: прошлое, настоящее... будущее?! *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. No 1 (квітень). С. 2-12.
33. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : Знання, 2006. 525 с.
34. Шигун М. М. Стандартизація бухгалтерського обліку в системі прийняття управлінських рішень. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1924/1/26.pdf>.
35. Blair M.M., Wallman S.M.H. Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles. URL: <http://books.google.com.ua/books?id=jpbFnUPi7L8C&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false>.
36. Hatfield H. R. Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the United

States. *Journal of Accounting Research*. 1966. Autumn. P.160-182.

37. Jovanivic M. *International Economic Integration Limits and Prospects*. London & NY: Routledge. 1998. 346 p.

38. Kang T., Lee L. F. *The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?* Singapore: Management University. 2004.

39. Roberts C, Weetman P., Gordon P. *International Financial Accounting: A Comparative, Approach*. 2-d ed., Pearson Education, 2002.

40. Seidler L. J. International accounting - the ultimate theory course. *Accounting Review*. 1967. P. 775-781.

Статтю отримано: 03.09.2018 / Рецензування 04.10.2018 / Прийнято до друку: 22.11.2018

Iryna Belova

PhD, Associate Professor
Ternopil national Economic University
Ternopil, Ukraine

E-mail: yim1973@ukr.net

Nataliia Semenyshena

PhD, Associate Professor
State Agrarian and Engineering University in Podilya
Kamianets-Podilskyi, Ukraine

E-mail: natviksem@gmail.com

HARMONIZATION AND STANDARDIZATION AS AN OBJECTIVE NECESSITY DEVELOPMENT INSTITUTE OF ACCOUNTING

Abstract

Introduction For today, when considering processes aimed at reducing differences in the financial reporting of different countries, such concepts as "harmonization" and "standardization" are used. Harmonization of accounting should be understood as the similarity of accounting practices in different countries, and standardization - the application of more stringent and less vague accounting rules. These words in the context of accounting have become almost technical terms and in their meanings it is difficult to grasp the practical difference.

Methods. The theoretical and methodological basis of the research are the works of leading domestic and foreign scientists on the harmonization and standardization of accounting, legislative and regulatory documents governing the Institute of Accounting in Ukraine. In the course of the research, the bibliographic method (research of literary sources for obtaining the necessary information on the research topic) was used; the method of associations and analogies (for proposed new ideas and proposals arising on the basis of comparison with other more or less similar objects).

Result. As a result of research into the theoretical and organizational-practical foundations for the harmonization and standardization of the Institute of Accounting in Ukraine, a number of problems have been identified related to the formation of institutional mechanisms that ensure the development and implementation of IFRS and their application at the international and national levels, as well as the provision of coordinated work of these mechanisms ; proved the need to address the issues of legal implementation of IFRS in national practice; with the need for a clear understanding of the scope of application of IFRS at the national level.

Discussion. Prospects for further research are aimed at studying international accounting experience, substantiation of the process of harmonization and standardization of national standards, which will increase the efficiency of accounting practices in Ukraine.

Keywords: Institute of accounting, harmonization of accounting and financial reporting, forms of harmonization of accounting and financial reporting, standardization of accounting and financial reporting, harmonization of accounting legislation.

References

1. Akymova, N.S., Asvae, Azaden (May 17-18, 2018). *Klasyfikatsiya natsyonalnykh system bukhgalterskoho ucheta: myrovoi opyt. Aktualni problemy rozvytku obliku, analizu, kontroliu i opodatkuвання u konteksti Yevropeiskoi intehratsii ta suchasnykh vykykiv hlobalizatsii* : materialy VIII Mizhnar. nauk.-prakt.konf. m.

- Lviv, 17-18 travnia 2018r. Lviv, 2018 [[Classification of national accounting systems: global experience. Paper presented at the VIII International meeting of Lviv]. p. 15-18. [in Russ.]
2. Belova, I., Semenyshena, N. (2018). Kontent-analiz definitisii oblikovoi polityky instytutsiinykh odnynta ta pidkhodiv do yii formuvannia [Content analysis of definitions in Accounting Policy of institutional units and strategies for its formation]. *Podilskyi visnyk : silske hospodarstvo, tekhnika, ekonomika*, 28, 198–211. [in Ukr.]
3. Belova I. M. (2015). Tendentsii harmonizatsii ta standartyzatsii obliku do mizhnarodnykh standartiv obliku ta zvitnosti [Theoretical basis of accounting policy]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, 3, 821-826. [in Ukr.]
4. Belova, I.M. (2015). Teoretychni osnovy oblikovoi polityky. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seria: Ekonomichni nauky, № 2, is. 1 (222)*, 84-90. [in Ukr.]
5. Harysson, Ch. (1931). *Operatyvno-kalkuliatsyonnyi uchet proyzvodstva y sbyta [Operational and cost accounting of production and marketing]*. Moskow: Tekhnika upravleniya. [in Russ.]
6. Holov, S. F. (2007). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting region in Ukraine: analysis and perspectives of development: monograph]*. Kyiv: TsUL [in Ukr.]
7. Holov, S. F. (2009). *Suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini : avtoref. dys. ... dok. eko-nom. nauk : spets. 08.00.09 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt» ; Kyivskiy Nats. Ekonomichnyi un-t. im. Vadyma Hetmana [The current campus and the prospect of developing an accounting region in Ukraine: author. dis.]. Kyiv: [B.V.]. [in Ukr.]*
8. Zholner, I. V. (2012). *Finansovyi oblik za mizhnarodnymy ta natsionalnymy standartamy [Financial Region for International and National Standards]*. Kyiv : NUKhT. [in Ukr.]
9. Zhuk, V. M. (2010). Do problem stratehii zaprovadzhennia MSFZ v Ukraini [Before the problems of strategic procurement of the IFRS in Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 10, 16-22. [in Ukr.]
10. Zahorodnii, A. H., Vozniuk, T.S., Smovzhenko, H.L. (2002). *Finansovyi slovnyk (4-th ed.) [Financial vocabulary, 4-d ed.]*. Kyiv : Znannia : KOO ; Lviv : Lviv. bank. in-t NBU. [in Ukr.]
11. Kamenska, T. O. (2012). Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti v Ukraini: suchasnyi stan, praktyka y problemy vprova-dzhennia [International financial reporting standards in Ukraine: current camp, practice and problems]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 12, 39–43. [in Ukr.]
12. Karetskyi, A. Yu. (2012). Standartyzatsiya bukhhalterskoho ucheta y ee vlyanye na pryniatye Mezhdunarodnykh standartov fynansovoi otchetnosti v Rossii [Accounting standardization and its impact on the adoption of International Financial Reporting Standards in Russia]. *Vlast*, 10, 121-124. [in Russ.]
13. Kuzina, R. V. (2012). Harmonizatsiia finansovoi zvitnosti: mizhnarodnyi dosvid ta ukrainska praktyka [Harmonization of Financial Reporting: International Experience and Ukrainian Practice]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika". 2012. № 721 : Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, 126–131. Retrieved from <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/12695>. [in Ukr.]
14. Luchko, M. R., Benko, I. D. (2016). *Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh [Accounting in foreign countries]*. Kyiv: Znannia. [in Ukr.]
15. Muraviov, V. (2007). Zblyzhennia zakonodavstva Ukrainy z pravom Yevropeiskoho Soiuzu: suchasnyi stan ta perspektyvy [Approximation of the legislation of Ukraine with the right of the European Union: current status of perspective]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka*, 35-36, 47-49. [in Ukr.]
16. Mathews, M. R. & Perera, M. H. B. (1996). *Accounting Theory & Development (3rd ed.)*. Melbourne, Australia ; London : Nelson.
17. Napadovska, L. V. (November 21-22, 2007). Osoblyvosti rozvytku systemy obliku v umovakh hlobalnoi ekonomiky : Materialy mizhnar. nauk.-prakt. konf. (21-22 lystopad 2007 r.) [Features of development of the accounting system in the conditions of the global economy. Paper presented at the meeting of TNEU]. Ternopil, 2007. p. 56-59. [in Ukr.]
18. Petruk, O. M. (2006). *Rozvytok natsionalnoi systemy bukhhalterskoho obliku v Ukraini: stratehiia, harmonizatsiia, rehlymentatsiia: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : spets.: 08.06.04 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt» [Development of national accounting system in Ukraine: strategy, harmonization, regulation (Doctoral dissertation abstract)]*. Kyiv. [in Ukr.]
19. Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16.07.99 № 996-KhIU, redaktsiia zghidno iz Zakonom N 2545-VIII (2545-19) vid 18.09.2018 [Ukrainian Law (07/16/1999)]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukr.]
20. Prohrama reformuvannia systemy bukhhalterskoho obliku iz zastosuvanniam mizhnarodnykh standartiv, zatverdzhena postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28 zhovtnia 1998 r. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>. [in Ukr.]
21. Rieznikova, V. V., & Orlova, O. S. (2015). Perspektivy harmonizatsii bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v Ukraini. *Administratyvne pravo i protses*, 1(11), 296-331. Retrieved from <http://aplaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015> [in Ukr.]
22. Rozheliuk, V. M. Standartyzatsiia ta harmonizatsiia obliku v konteksti mizhnarodnykh ta natsionalnykh

- standartiv. *Innovatsiina ekonomika*. Retrieved from http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf.
23. Svitlychna, V. Yu., Malyk, S. M. (2011). Harmonizatsiia natsionalnoi finansovoi zvitnosti z mizhnarodnymy standartamy: aktualnist, poriadok ta perspektyvy [Harmonization of national financial statements by international standards: relevance, order and prospects]. *Komunalne hospodarstvo mist*. Retrieved from: <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/58/58>. [in Ukr.]
24. Semenysheva N. V. (2013). Vplyv hlobalizatsiinykh protsesiv na rozvytok instytutu bukhhalterskoho obliku v Ukraini. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_39).
25. Semenysheva, N.V. (2012). Mizhnarodnyi dosvid standartyzatsii ta yoho vplyv na formuvannia instytutu bukhhalterskoho obliku v Ukraini. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriia Ekonomichni nauky*, 3 (69), is. 2, 185–189.
26. Semenysheva, N.V., & Kushnyr, L.A. (2011). Mezhdunarodnaia standartyzatsiia y reformyrovanye bukhhalterskoho ucheta y fynansovoi otchetnosti Ukrainy : ynstytutsyonalnyi podkhod [International standardization and reform of accounting and financial reporting of Ukraine: institutional approach]. *Fynansy i uchet*, 2, 24–27.
27. Semenysheva, N.V. (2009). Vidminnosti natsionalnykh oblikovykh system yak pereshkody na shliakhu do mizhnarodnoi standartyzatsii. *Zbirnyk prats Vseukrainskoi naukovo-praktychnoi konferentsii «Suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku derzhavnogo kontroliu i audytu v Ukraini»*, 327–329.
28. Semenysheva, N.V. (2011). Standartyzatsiia y harmonizatsiia bukhhalterskoho obliku : rehionalnyi y mizhnarodnyi riven [Standardization and harmonization of accounting: regional and international level]. *Paper presented at the international meeting of VTEI KNTEU*, v. 2, 194–196.
29. Stratehiia zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti v Ukraini, skhvalena rozporiadzhenniam Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 24.10.2007r. Ne 911-r [Strategy for the Application of International Financial Reporting Standards in Ukraine]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua>
30. Sushko, O., Zelinska, R., & Khorolskyi, R. (2012). Uhoda pro asotsiatsiiu Ukraina – YeS: dorohovkaz reform. Kyiv : Fond Konrada Adenatsera; Instytut Yevroatlantychnoho spivrobitnytstva.
31. Chepets, O. H., & Hubaryk, O.M. (2012). Harmonizatsiia bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti Ukrainy z mizhnarodnymy standartamy. Retrieved from http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=ecnof_2012_9%283%29_62
32. Chumachenko, M. H. (1997). Bukhhalterskyi uchet: proshloe, nastoiashchee... budushche?! [Accounting: past, present ... future]. *Svit bukhhalterskoho obliku*, 1, 2-12.
33. Shvets, V. H. (2006). *Teoriia bukhhalterskoho obliku [Accounting theory]*. Kyiv : Znannia.
34. Shyhun, M. M. Standartyzatsiia bukhhalterskoho obliku v systemi pryiniattia upravlinskykh rishen. Retrieved from <http://eztuir.ztu.edu.ua/1924/1/26.pdf>.
35. Blair, M.M., Wallman, S.M.H. (2001). *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles*. Brookings Institution Press.
36. Hatfield, H. R. (1966). Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the United States. *Journal of Accounting Research*. 1966. Autumn. P.160-182.
37. Jovanovic M. *International Economic Integration Limits and Prospects*. London & NY: Routledge. 1998. 346 p.
38. Kang, T., Lee, L. F. (2004). *The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?* Singapore: Management University. 2004.
39. Roberts C, Weetman P., Gordon P. (2002). *International Financial Accounting: A Comparative, Approach*, 2-d ed., Pearson Education.
40. Seidler, L. J. (1967). International accounting - the ultimate theory course. *Accounting Review*. 1967. P. 775- 781.

Received: 09.03.2018 / Review 04.10.2018 / Accepted 11.22.2018

