

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2020; 6(213): 48-54

УДК 657

JEL classification: M 40

DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2020/213-6/6>

В. Швець, д-р екон. наук, проф.

ORCID ID 0000-0001-8403-1813

О. Михальська, канд. екон. наук, асист.

ORCID ID 0000-0003-1921-6293

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ТА ГАРМОНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ Й ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОЇ ЕКОНОМІКИ

Належним удосконаленням системи управлінського обліку та економічного аналізу є їхня стандартизація та гармонізація. Стандартизація та гармонізація – історична передумова реформування економіки і системи управління в Україні. До недавнього часу розвиток принципів, що лежать в основі складання фінансової звітності, здійснювався в різних напрямках, оскільки окремі групи користувачів мають різні інтереси й потреби в інформації. Стандартизація та гармонізація потребує регулярного моніторингу та звітів урядових фінансових структур про ефективність запровадження в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Ключові слова: гармонізація; стандартизація; економічна криза; інтеграція; облікова політика.

Вступ. В останні десятиріччя в Україні відбуваються складні процеси реформування економічної політики та соціальних відносин, зумовлені зміною економічної системи й інтеграцією країни до Європейського Союзу. В умовах сучасного економічного розвитку країни роль ступеня довіри до якості та прозорості показників бухгалтерського обліку, що становлять основу фінансової звітності суб'єктів господарювання, важко переоцінити, оскільки ця інформація цікавить не тільки вітчизняних, але й закордонних, не тільки внутрішніх, але й зовнішніх користувачів.

Економічна криза характеризує невідповідність реальних економічних структур умовам господарської діяльності, що призводить до загострення соціально-економічних проблем. Криза в Україні набула системного характеру, охоплює всі сфери життя суспільства: економічну, політичну, соціальну. Кризі сприяють несприятлива кон'юнктура: розрив економічних зв'язків між галузями та підприємствами, містами й людьми, спекулятивне підвищення цін державою, різке зниження життєвого рівня, спад виробництва, макроекономічна розбалансованість. Усе це перешкоджає виходу із кризи і робить її більш затяжною та глибокою, створює нестабільне середовище, загострює суперечності в усіх сферах суспільного життя. Системна криза суттєво також вплинула на всі складові функції бухгалтерського обліку: облікову, контрольну й аналітичну. Через суб'єктивізм і непрофесійність адміністративного персоналу, а також у зловживаннях і шахрайстві постраждала важлива контрольна складова аудиту, який, як відомо, є сучасною формою контролю.

На сьогодні в Україні діють як міжнародні стандарти, так і національні на основі відповідного законодавства, продовжується вже не один рік робота щодо стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності державного та приватного секторів економіки. Чинний на сьогодні Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначає, що національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку НП(С)БО – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства становлять фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності й національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності та законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений

центральною владою виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [6].

Огляд літератури. Стислий огляд та критичний аналіз публікацій із проблем становлення та розвитку стандартизації й гармонізації управлінського обліку та економічного аналізу як в Україні, так і зарубіжних країнах показав, що у вітчизняних статтях і монографіях багато запозичень від закордонних авторів, які пишуть свої роботи на прикладі зрілих ринкових відносин в економічно розвинених країнах (США, Канада, деякі країни ЄС тощо). У цих публікаціях, як правило, переважають по суті викладені матеріали з менеджменту, а не управлінського обліку. Щодо публікацій вітчизняних авторів необхідно змінювати такі матеріали до умов теперішньої України з її вадами в суспільно-політичному та економічному житті та робити порівняльний аналіз, висвітлювати досвід, який може бути запозичений і застосований в Україні. На жаль, таких оцінок у вітчизняних публікаціях і виданнях обмаль.

У статті іноземного автора David Prochazka розглядається вплив прийняття МСФЗ на взаємовідносини між фінансовим та управлінським обліком приватних чеських компаній, що перебувають під іноземним контролем. Дослідження розширює поточні розвідки щодо інтеграції управлінського та фінансового обліку шляхом виявлення особливого випадку з перехідної країни, де управлінський облік дочірніх підприємств збігається з фінансовим обліком материнських компаній [3].

Інший автор Roberto Verona досліджує логіку, яка визначає ставлення сертифікованих фахівців із бухгалтерського обліку для малих фірм до нових стандартів бухгалтерського обліку. Розглядається взаємозв'язок між професією бухгалтера та гармонізацією бухгалтерського обліку, зображуючи багатогранне ставлення до проекту стандартизації й гармонізації бухгалтерського обліку. Результати також є інформативними для політиків стосовно розуміння процесу прийняття та впровадження нових стандартів бухгалтерського обліку [4].

Також зустрічаються праці, де мета дослідження – відслідкувати, як компанії прагнуть до гармонізації та стандартизації систем управлінського обліку в своїх міжнародних бізнес-підрозділах для підтримки послідовної стратегії впровадження в масштабах усієї компанії та аналізу основних факторів і підводних каменів. Автори визначили потужні зусилля для гармонізації практики управлінського бухгалтерського обліку в усіх компаніях [5].

Автори Horper, Lassou та Soobaroyen виявляють перспективи бухгалтерського обліку в епоху глобалізації розвитку країни. Облік є інструментом і об'єктом глобалізації, але його вплив та вияв неоднакові в розвинених країнах та країнах, що розвиваються. У цій роботі розглядається внесок у глобалізацію та її вплив на бухгалтерський облік у регіонах розвитку та визначаються важливі прогалини у дослідженнях. Потім висвітлюються конкретні питання бухгалтерського обліку, а саме – поширення МСФЗ та те, як вони сприяють розвитку професії бухгалтера в умовах конкуренції з боку північних світових бухгалтерських фірм і професійних асоціацій [1].

В обговореннях Karthik Ramappa показано, характер зобов'язань країн щодо МСФЗ значно різниться залежно від міркувань політичної економії. Кілька країн, включаючи Австралію та Канаду, прийняли МСФЗ майже без винятків. Деякі інші країни вимагають застосування МСФЗ лише для певних сегментів економіки (напр., банків). Інші країни, такі, як Китай та Індія, брали участь у доволі неоднозначному процесі, відомому як "конвергенція" (зближення) за МСФЗ. Поява та зростання підходів до гармонізації за МСФЗ, заснованих на конвергенції, особливо серед більших країн із ринком, що розвивається, таких, як Китай та Індія, викликають цікаві питання щодо майбутнього МСФЗ. З одного боку, гармонізація МСФЗ, що базується на конвергенції, може розглядатися як серйозна загроза концептуальній цілі єдиного глобального бухгалтерського обліку. Прихильники прийняття рішення щодо конвергенції, представлені аудиторськими фірмами великої четвірки, стверджують, що повна заміна національних стандартів на МСФЗ є більш ефективним способом забезпечення міжнародної порівняльності [2].

Дослідженню концепції управлінського обліку та економічного аналізу присвячені роботи відомих в Україні вчених-обліковців, таких, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, С. О. Левицька, Л. В. Нападівська, М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко тощо. Однак кожен із авторів порізно тлумачить складові науки і практики застосування стандартизації та гармонізації управлінського обліку й економічного аналізу.

Актуальною проблемою обліку, як важливої складової системи управління, є ідентифікація інформації як ресурсу, його ефективне використання для управління підприємством в умовах динамічності, мінливості та невизначеності зовнішнього середовища з метою досягнення конкурентних переваг [10]. Управлінський облік, на думку авторів глобальних принципів управлінського обліку, – це пошук, аналіз, передача й використання фінансової та нефінансової інформації, пов'язаної із прийняттям рішень, з метою створення і збереження вартості для організації.

Стандартизація управлінського обліку вже на часі, її втілення залежить від ініціативи вчених-розробників, які мусять ретельно засвоїти вже напрацьований науковий рівень розробки цього питання, вивчити і творчо застосувати міжнародний передовий досвід, адаптуючи його до умов розвитку бізнесу і його інфраструктури в Україні, наполегливо домагатися через обліково-аналітичну спільноту удосконалення й розширення реформування бухгалтерського обліку, зокрема й управлінського обліку та економічного аналізу.

Методологія. Рівень критичного аналізу і висновків нормотворчого процесу залежить від того, як державна система, що продукує законодавство, робить це гласним та відкритим із широким залученням науковців-фахівців. Потребує реформування також законодавча розробка та впровадження корпоративної соціальної звітності та інструментарію на вітчизняних конкурентно-

спроможних підприємствах, що надасть можливість розвитку стандартизації та гармонізації обліку в економічних умовах, що склалися в Україні.

У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи теоретичного й емпіричного пізнання економічних явищ і процесів стандартизації й гармонізації обліку та аналізу. Для з'ясування економічної сутності використано методи *пізнання* та *спостереження*, *термінологічного аналізу*, *індукції* й *дедукції*, *теоретичного узагальнення* тощо.

Ознайомлення з передовим світовим досвідом, використання результатів наукових пошуків вітчизняних учених, досвід практичного застосування управлінського обліку на підприємствах країни дозволяє в цілому узагальнювати й розробляти концептуальні теорію, методологію та організацію щодо стандартизації та гармонізації управлінського обліку і на такій ґрунтовній конструктивній базі будувати власні стандарти управлінського обліку та економічного аналізу для України.

Результати. Реформування системи обліку і звітності відбувається в умовах стандартизації та гармонізації до потреб розвинутої ринкової економіки та вимог Європейського Союзу, оскільки Україна задекларувала у перспективі європейський вектор розвитку і співробітництва. У той же час ідеться і про зближення й узгодження національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності, приведення їх до певного єдиного знаменника. Міжнародна практика визначила такі шляхи зближення та узгодження різноманітних систем обліку, як гармонізація та стандартизація. Крім того, прискорення процесів глобалізації суспільного й політичного життя сприяє також глобалізації ринків капіталів, товарів і трудових ресурсів, що неодмінно в умовах діджиталізації, викликатиме адекватні зміни в інформаційному забезпеченні системи управління.

Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідальність законодавства країн щодо регулювання обліку та аналізу, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку та системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах-членах співробітництва, тобто були в гармонії один із одним. Зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, значної популярності набуває ідея стандартизації обліку.

Стандартизація обліку і аналізу передбачає встановлення єдиних норм та вимог, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи й систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Підходом 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. Історична відокремленість країн та національні особливості зумовили розвиток різних підходів щодо ведення бухгалтерського обліку зі своїми особливостями, вадами та перевагами.

У свою чергу гармонізація є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, який розпочався з метою вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС.

Як показує світова практика, реформування системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу суб'єктів господарювання в державах із перехідною та кризовою економікою має охоплювати три важливі сфери: 1) перегляд відповідних нормативно-правових актів (прийняття нових і вдосконалення чинних, заповнення прогалин, усунення колізій тощо); 2) створення і розвиток професійних організацій бухгалтерів та аудиторів; 3) удосконалення системи їхньої професійної освіти.

На сьогодні у світі склались такі організаційні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках і реєстрах.

Держава в перспективі має всі необхідні передумови, аби використовувати бухгалтерський облік як засіб регулювання економікою. Утім для цього необхідно забезпечити виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам, що у свою чергу забезпечить порівнянність інформації, яка міститься у фінансовій звітності.

Облік суцільно фіксує виконання господарських операцій, пов'язаних із діяльністю щодо виконання виробничої програми. Методами фінансового й управлінського обліку та звітності формується інформація про факти та події господарської діяльності суб'єкта.

Управлінський облік як видозмінена система контролю, за визначенням – процес підготовки інформації, необхідної керівництву для потреб внутрішнього менеджменту поточної виробничої діяльності господарюючого суб'єкта. Здійснюється для формування показників усередині підприємства за "центрами відповідальності".

Метою управлінського гармонізованого обліку в частині відображення витрат є:

- здійснення обліку витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництво продукції;
- визначення обсягів (кількості) отриманої продукції (виконаних робіт, наданих послуг);
- розрахунок витрат на продукцію, виробництво якої не завершено (незавершене виробництво);
- розрахунок вартості (собівартості) готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції.

Відповідно до регламентного документа "Глобальні принципи бухгалтерського обліку" закладено чотири специфічні принципи управлінського обліку, що забезпечують досягнення таких цілей [14]:

- комунікація породжує інформацію, що має вплив;
- інформація є релевантною;
- аналізується вплив на вартість;
- розумне керування вибудовує довіру [2].

Управлінський облік витрат виробництва ґрунтується на важливих методичних засадах, на загальноприйнятій класифікації витрат і групуванні витрат за елементами та статтями калькуляції. Ці класифікації і групування узгоджуються (гармонізують) із бухгалтерським обліком як інформаційною системою підприємства, планом рахунків бухгалтерського обліку, Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими документами.

У цілому модель управлінського обліку проходить ще стадію внутрішнього аудиту як форми контролю внутрішньогосподарських операцій і процесів та завершується прийняттям рішень. Розробку й формулювання управлінських рішень можна звести до такого:

1. Розробка планів і програм виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг з урахуванням

не тільки економічної, але й природоохоронної та екологічної складових.

2. Розробка заходів щодо формування мотивації до економії ресурсів, підвищення продуктивності та якості праці.

3. Розробка заходів стосовно поліпшення використання матеріального, економічного потенціалу і трудових ресурсів, соціального розвитку тощо.

Важливим елементом гармонізації управлінського обліку та звітності є новий для практики підприємств, організацій і установ *Звіт про управління*, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [6]. Актуальність зазначеного звіту посилюється в непевних умовах розвитку країни, зокрема в умовах системної кризи.

Приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку здійснюється за такими напрямками:

- законодавче закріплення принципів уведення бухгалтерського обліку шляхом прийняття спеціального Закону України;
- формування нормативної бази за допомогою розробки нових положень (стандартів);
- методичне забезпечення діяльності бухгалтерських служб необхідними інструкціями, методичними вказівками, коментарями;
- кадрове забезпечення реформи шляхом підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку;
- міжнародне співробітництво через вступ і активну роботу в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях.

Функціонування управлінського обліку вимагає спеціальних додаткових компетентностей, а саме: умінь та навичок:

- розробляти внутрішньогосподарські стандарти і форми управлінської та іншої звітності суб'єкта господарювання;
- обґрунтовувати вибір і порядок застосування управлінських інформаційних технологій для обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в системі прийняття управлінських рішень з метою їх оптимізації;
- готувати й обґрунтовувати висновки задля консультування власників, менеджменту суб'єкта господарювання та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування;
- моделювати застосування методів наукових досліджень для аналізу закономірностей і тенденцій розвитку основних напрямів розвитку обліку, аналізу й аудиту, оподаткування.

Ці вміння та навички необхідно формувати безпосередньо в умовах навчання на всіх рівнях освіти: у закладах вищої освіти на лекціях, практичних заняттях, семінарах та вебінарах практичного використання методів управління та їх актуалізації, постійно навчати менеджерів та управлінський персонал суб'єктів господарювання [12].

У процесі гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності важливу роль на рівні господарюючого суб'єкта відіграє облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика, що розробляється та затверджується кожним підприємством самостійно, є важливим

інструментом організаційної складової ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. При її побудові необхідно керуватися як принципами бухгалтерського обліку, так і враховувати основні положення МСФЗ, деталізуючи їх та надаючи однозначності багатоглядним тлумаченням, забезпечуючи достовірність і прозорість фінансової звітності [8].

Гармонізація обліку передбачає певну відповідність і злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності тощо. Управлінський облік необхідно всіляко гармонізувати із системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю (у першу чергу з фінансовим обліком витрат і доходів).

Для прикладу, з метою стандартизувати управлінський облік наводимо структуру стандарту з бухгалтерського обліку як найуживанішого і відомого. Стандарти за будовою складаються з таких частин:

- загальні положення, де визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти обліку; вказується, яким чином і якими суб'єктами господарської діяльності вони застосовуються, наводиться стислий глосарій уживаних термінів та їхнє тлумачення, що сприяє кращому розумінню змісту положення (стандарту);
- визнання та класифікація об'єкта бухгалтерського обліку;
- оцінка об'єкта бухгалтерського обліку, її складові та порядок визначення, указуються прийняті методи оцінки;
- характеристика обліку об'єкта бухгалтерського обліку, виходячи із загальноприйнятих за МСБО принципів;
- розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності та примітках до звіту;
- додатки (у разі необхідності), де наводяться форми фінансової звітності, методи та приклади розрахунків показників, різні переліки тощо.

Усебічне дослідження методологічних та організаційних засад управлінського обліку, досвіду запровадження МСФЗ і НП(С)БО, характеристика інституціонального середовища, що має прямий вплив на систему обліку і звітності в країні, дозволяє сформулювати наближені стандарти управлінського обліку. Стандарти управлінського обліку служитимуть внутрішніми орієнтирами підприємства для здійснення процедур ведення обліку та складання звіту про управління, їх методологічного та організаційного забезпечення.

Пропонуються такі стандарти управлінського обліку:

Стандарт 1. Вимоги до інформаційної бази (звітності, соціологічних досліджень, публічної інформації та ЗМІ, довідкова тощо).

Стандарт 2. Внутрішньогосподарська звітність із обов'язковим використанням таксономії звітності – склад статей і показників управлінської звітності та її елементів, які підлягають розкриттю, консолідованої управлінської звітності.

Стандарт 3. Система показників управлінського обліку.

Стандарт 4. Методи управлінського обліку.

Стандарт 5. Об'єкти управлінського обліку. Сформулювати під сталий розвиток як виконання довгострокових економічних показників за мінімального впливу на довкілля, створення позитивної цінності для суспільства.

Стандарт 6. Планування в системі управлінського обліку.

Стандарт 7. Контроль у системі управлінського обліку.

Стандарт 8. Управлінський облік і контроль за "центрами відповідальності".

Стандарт 9. Модель обліку процесу виробництва та калькулювання собівартості продукції.

Стандарт 10. Методи обліку та процедури управління витратами.

Стандарт 11. Прийняття рішень у процесі постачання (формування ресурсів).

Стандарт 12. Прийняття рішень у процесі виробництва.

Стандарт 13. Прийняття рішень у процесі реалізації.

Стандарт 14. Прийняття інвестиційних рішень.

Стандарт 15. Вплив зовнішнього середовища на прийняття рішень.

Стандарт 16. Відповідальність за довкілля.

Стандарт 17. Добросесність і професійна етика фахівця.

Цей перелік не є вичерпним, оскільки може істотно розширювати об'єкти управлінського обліку та напрямки їх функціонування в умовах сталого розвитку. Однак, будь-який стандарт має створюватися на основі принципової схеми чи моделі. Моделювання є важливим інструментом показати причинно-наслідкові зв'язки і взаємодію між окремими елементами цілого та взаємодію окремих його частин. Моделі управлінського обліку максимально повинні використовувати стандарти та процедури, зокрема процесу формування ресурсів, процесу виробництва, процесу реалізації бухгалтерського обліку тощо.

Системним підходом можна назвати макро- та мікрорівневе регулювання бухгалтерського обліку й фінансової звітності в Україні, що дозволяє отримувати для потреб економічного аналізу достовірну та оперативну інформацію. В цілому інформаційна система включає інституціональні суб'єкти як державні, так і суб'єкти господарювання. Вони одночасно є і інституціональними агентами. Треба розрізнити рівні такого регулювання та впливу: загальнодержавний та локальний рівень. До загальнодержавного можна віднести законодавчі державні органи, які продукують закони, постанови, державні виконавчі органи приймають урядові постанови, рішення, положення, інструкції тощо. Громадські недержавні органи через професійні об'єднання, спілки, палати, експерти сприяють і позитивно впливають на якість прийнятих документів. У цілому, це формує якісну державну облікову політику для потреб управління на макрорівні.

Законом установлені нові вимоги щодо фінансової звітності, яка є важливою інформаційною базою та інструментом проведення якісного економічного аналізу діяльності підприємства. Ці вимоги посилюють відповідальність керівництва підприємства за своєчасність і якість подання звітності, зокрема для підприємств, що становить суспільний інтерес. Відповідальність за своєчасне та в повному обсязі подання й оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

Економічний аналіз у цілому зачіпає макроекономічне середовище, зміни та процеси, які відбуваються в суспільно-політичному й соціально-економічному розвитку в цілому як держави, так і окремого регіону чи територіальної громади. Тому врахування важливого чинника змін у навколишньому середовищі, зокрема системної кризи в економічному аналізі, є важливим і необхідним.

Україна протягом 20-ти років стандартизує бухгалтерський облік і фінансову звітність за МСФЗ, що дозволяє шляхом переходу на міжнародні стандарти

отримати інвестиції. Однак, як відомо, інвестиції не потрапляють через відсутність МСФЗ, а відсутні внаслідок високої інфляції, нестабільного податкового законодавства, шахрайства і корупції. Додає негативу також хибна економічна політика уряду.

Дослідники, які аналізують процеси стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і звітності в Україні, можуть запитати:

- чому не аналізується виконання прийнятої урядом Стратегії за пунктами, що і коли треба було зробити;
- дати оцінку зловживанням бізнесу у зв'язку із прийняттям МСФЗ;
- яка реакція податкового законодавства та фіскальних служб на ухилення від сплати податків підприємств, що перейшли на МСФЗ;
- які комерційні інтереси бізнесу і фіскальних органів і як спрацює протиріччя;
- чи сприяло запровадження МСБО і МСФЗ в Україні поліпшенню роботи і ефективності бізнесу та економіки, припливу інвестицій, відкритості, якості роботи й інформації тощо;
- як спрацювала забаганка, заздалегідь спланована олігархами, для чергового пограбування країни, прикриваючись філософією стандартизації і гармонізації та дурисвітства бухгалтерів, які справно допомагали грабувати країну та її громадян;
- чи хтось із adeptів запровадження МСФЗ може відповісти на питання політичного, економічного, соціального ефекту від нововведення.

Стандарт економічного аналізу має свою структуру побудови, якої варто дотримуватися при конструюванні пооб'єктного стандарту. Вона може складатися з таких частин:

- загальні положення, де визначаються методологічні засади економічного аналізу; формування в обліку та звітності інформації про об'єкти; специфіки аналізу суб'єктів господарської діяльності та об'єктів, якими вони управляють; короткого глосарію вживаних термінів та їхнє тлумачення, що сприяє кращому розумінню змісту стандарту;
- загальні та специфічні методи і процедури економічного аналізу об'єкта; інформаційна оцінка об'єкта економічного аналізу, її складові та порядки визначення, прийняті методи оцінки тощо;
- характеристика об'єкта економічного аналізу, виходячи із загальноприйнятих правил та процедур;
- розкриття та якість інформації про об'єкти економічного аналізу у звітності та інших інформаційних джерелах;
- додатки (у разі необхідності), де наводяться форми економічного аналізу, методики та приклади розрахунків показників, переліки процедур тощо.

На основі вивчення економічного потенціалу підприємства, процесів господарської діяльності, які існують на будь-якому підприємстві економічної діяльності, пропонуються такі стандарти економічного аналізу.

- Стандарт 1. Інформаційна база економічного аналізу.
- Стандарт 2. Методи економічного аналізу.
- Стандарт 3. Процедури економічного аналізу.
- Стандарт 4. Інтерпретація результатів аналізу.
- Стандарт 5. Управлінські рішення на основі аналізу.
- Стандарт 6. Аналіз взаємозв'язку "витрати – доходи".
- Стандарт 7. Аналіз ресурсів підприємства.
- Стандарт 8. Аналіз витрат.
- Стандарт 9. Аналіз доходів.

Стандарт 10. Аналіз фінансових результатів.

Стандарт 11. Оцінка макроекономічного середовища.

Стандарт 12. Оцінка суспільно-політичного і соціально-економічного розвитку.

Запропонований перелік стандартів економічного аналізу враховує методологічну складову, пов'язану з методами та процедурами, інформаційним забезпеченням економічного аналізу, характеристики об'єктів аналізу підприємства, інтерпретацію результатів аналізу та прийняття рішень. Гармонізації аналізу із середовищем функціонування суб'єкта господарювання та оцінки впливу політичних рішень складено відповідні стандарти. Вагомими для прийняття рішень є стандарти економічного аналізу витрат, доходів і фінансових результатів. Перелік стандартів можна продовжити залежно від розширення об'єктів, конкретизації завдань ризик-менеджменту, зміни обліково-аналітичної політики тощо. Без сумніву, змістовно наповнювати стандарти економічного аналізу будуть нові спеціалісти, використовуючи амбітну мету розробки необхідного і такого важливого інструменту, як стандарт для обліковців-аналітиків.

Висновки. В умовах переходу суб'єктів господарювання на міжнародні принципи та стандарти ведення обліку і складання фінансової звітності та здійснення аналізу, необхідно створювати власну національну культуру та традиції бухгалтерського обліку через систему обліково-аналітичного знання всіх без винятку фахівців, які здійснюють управління суб'єктами господарювання. Хіба можна заперечити факт, що керівник господарюючого суб'єкта підписує щоквартальну та річну фінансову звітність, цим самим підтверджує її достовірність і повноту. На жаль, досвід показує, що не кожен керівник особливо вникає у зміст фінансової звітності, яку підписує. Адже відомо, що звітна обліково-аналітична інформація – це важливий інвестиційно-інноваційний ресурс, що здатний створювати найвагоміші конкурентні переваги в умовах динамічності, мінливості та невизначеності як внутрішнього, так і зовнішнього середовища. Повне й ефективне володіння обліково-аналітичною інформацією дозволяє керівникам, управлінцям приймати виважені та своєчасні управлінські рішення, посилити своєчасність і дієвість контролю, зокрема контрольну складову внутрішнього і зовнішнього аудиту, який є сучасною формою контролю.

Належним удосконаленням системи управлінського обліку й економічного аналізу є їхня стандартизація та гармонізація з бухгалтерським обліком і звітністю – історична передумова реформування економіки і системи управління в Україні. Основні відмінності між НП(С)БО та МСФЗ мають характер історичної обумовленості. До недавнього часу розвиток принципів, що лежать в основі складання фінансової звітності, здійснювався в різних напрямках, оскільки окремі групи користувачів мають різні інтереси і потреби в інформації.

Висновок очевидний: через легальні та відкриті інститути необхідно всіляко протидіяти посиленню впливу податкового законодавства над НП(С)БО та МСФЗ, бізнес-інтересам тощо. Є потреба також у законодавчій розробці та впровадженні корпоративної соціальної звітності та інструментарію на вітчизняних конкурентно-спроможних підприємствах. Це сприятиме розвитку соціалізації обліку в системних кризових економічних умовах, що склалися в країні. Оскільки системна криза вплинула на всі складові функції бухгалтерського обліку: облікову, контрольну й аналітичну, стандартизація і гармонізація управлінського обліку та економічного аналізу має розглядатися в повному обсязі як взаємопов'язані функції управління. Зок-

рема виділити контрольну складову аудиту, який є сучасною формою контролю.

У глобалізованому світі міжнародні стандарти – це не тільки благо, але й тягар (відповідальність за якість інформації, зокрема фінансової). Ведення обліку за міжнародними стандартами потребує перезавантаження сучасного менеджменту, зокрема керівників усіх ланок, залучення висококваліфікованих і високооплачуваних фахівців-бухгалтерів, істотного перенавчання та перепідготовки кадрів, зміни програмного забезпечення, удосконалення системи прийняття рішень, а також, що є неодмінним, постійного аудиторського супроводження.

Дискусія. Сучасні тенденції розвитку суспільства і бізнесу, існуючі виклики та ризики, що виникли внаслідок неправильного керівництва справами на всіх рівнях управління, вимагають нагальної розробки Концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, яка істотно повинна його спростити на основі загальноєвропейських принципів стандартизації та гармонізації ведення обліку і складання звітності, усунути їхню залежність від негативного впливу як вітчизняних, так і закордонних бізнес-груп та зацікавлених урядових чиновників. Також потребує осучаснення система управлінського обліку та звітності. Гармонізація бухгалтерського обліку і управлінського є очевидною, а стандартизація управлінського обліку й економічного аналізу потребує концептуальної розробки та подальшого розвитку й удосконалення.

Список використаної літератури

1. Hopper T. Globalisation, accounting and developing countries / T. Hopper, P. Lassou & T. Soobaroyen // *Critical Perspectives on Accounting* [Електронний ресурс]. – 2017. – 43. – р. 125-148. – Режим доступу: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.003>.
2. Karthik Ramanna. The International Politics of IFRS Harmonization / Ramanna Karthik // *Accounting Economics and Law: A Convivium* [Електронний ресурс]. – 2013. – 3(2): 1–46. – Режим доступу: <https://doi.org/10.1515/ael-2013-000>
3. Prochazka David. The Unintended Consequences of Accounting Harmonization in a Transition Country: A Case Study of Management

В. Швець, д-р экон. наук, проф.,

Е. Михальская, канд. экон. наук, ассист.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев, Украина

СТАНДАРТИЗАЦИЯ И ГАРМОНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДНОЙ ЭКОНОМИКИ

Надлежащим совершенствованием систем управленческого учета и экономического анализа является их стандартизация и гармонизация. Стандартизация и гармонизация является исторической предпосылкой реформирования экономики и системы управления в Украине. До недавнего времени развития развития принципов, лежащих в основе составления финансовой отчетности, осуществлялось в разных направлениях, так как отдельные группы имеют разные интересы и потребности в информации. Стандартизация и гармонизация требует регулярного мониторинга и отчетов правительственных финансовых структур об эффективности внедрения в Украине международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Ключевые слова: гармонизация; стандартизация; экономический кризис; интеграция; учетная политика.

V. Shvets, Doctor of Economic Sciences, Professor,

E. Mykhalska, PhD in Economics, Assistant

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

STANDARDIZATION AND HARMONIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ECONOMIC ANALYSIS IN A TRANSITION ECONOMY

Globalization and integration processes require further improvement of accounting and analysis of each country in order to form common standards and principles of accounting and financial reporting. Avoidance of discrepancies and inconsistencies can be achieved through the transition and implementation of common accounting principles and interpretation of information for users to make effective management decisions. Standardization and harmonization of management accounting and economic analysis is a prerequisite for reforming the economy and governance system.

In the context of the transition of economic entities to international principles and standards of accounting and financial reporting, it is necessary to create their own national culture and accounting traditions through a system of accounting and analytical knowledge of all professionals who manage businesses. Is it possible to deny the fact that the head of the business entity signs the quarterly and annual financial statements, thereby confirming its reliability and completeness? Unfortunately, experience shows that not every manager is particularly immersed in the content of the financial statements he signs. It is known that reporting accounting and analytical information is an important investment and innovation resource that can create the most significant competitive advantages in terms of dynamism, variability, and uncertainty, both internal and external.

As world practice shows, the reform of accounting and financial reporting systems of economic entities in countries with economies in transition and / or crisis should delay three important areas: a) revision of relevant regulations (adoption of new and / or improvement of existing ones, filling gaps, conflict resolution, etc.); b) creation and development of professional organizations of accountants and auditors; c) improvement of their vocational education systems.

In the long run, the state has all the necessary prerequisites to use accounting as a means of regulating the economy. However, this requires ensuring that the primary purpose of accounting is to provide reliable information to users, which in turn will ensure the comparability of the information contained in the financial statements.

Keywords: harmonization, standardization, economic crisis, integration, accounting policy.

Accounting of Private Czech Companies / David Prochazka // Contemporary Economics. – 2017. – Vol. 11, no. 4. – P. 443+.

4. Verona Roberto. Accounting Practitioners' Attitudes toward Accounting Harmonization: Adoption of IFRS for SMEs in Italy / Verona Roberto, Ghio Alessandro [Електронний ресурс] // *Journal of International Accounting Research*. – 2018. – 17 (2): 103–122. – Режим доступу: <https://doi.org/10.2308/jiar-52278>

5. Wang C. Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence from Transnational Information Transfer. / C. Wang // *Journal of Accounting Research*. – 2014. – 52(4). – р. 955–992.

6. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень" від 05.10.17 р. № 2164-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>

7. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні зі змінами і доповненнями, внесеними Постановою Кабінету Міністрів України № 820 від 07.11.2013 // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://minfin.gov.ua>.

8. Засадний Б. А. Облікова політика компанії в умовах застосування МСФЗ / Б. А. Засадний // Вісн. Київ. ун-ту. Економіка. – 2014. – № 10(163). – С. 17–22.

9. Михальська О. Л. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат / О. Л. Михальська, В. Г. Швець. – К.: Видавничий дім "Кондор", 2019. – 224 с.

10. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К.: ДП: "Інформ.-аналіт. агенство", 2018. – 163 с.

11. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції: моногр. / за заг. ред. Т. Г. Мельник. – К.: Кондор-Видавництво, 2017. – 226 с.

12. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVI Всеукр. наук. конф. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агенство", 2018. – 163 с.

13. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – 4 вид. – К.: Знання, 2015. – 572 с.

14. Глобальні принципи управлінського обліку 2015. – 23 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: principles@cgma.org.

Received: 05/10/2020

1st Revision: 19/10/2020

Accepted: 16/11/2020

Author's declaration on the sources of funding of research presented in the scientific article or of the preparation of the scientific article: budget of university's scientific project

References (in Latin): Translation / Transliteration/ Transcription

1. Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.003>.
2. Karthik Ramanna (2013), "The International Politics of IFRS Harmonization," *Accounting Economics and Law: A Convivium*, 3(2): 1–46. <https://doi.org/10.1515/ael-2013-000>
3. Prochazka David (2017) "The Unintended Consequences of Accounting Harmonization in a Transition Country: A Case Study of Management Accounting of Private Czech Companies." *Contemporary Economics*, vol. 11, no. 4, , p. 443+.
4. Verona Roberto, Ghio Alessandro (2018) Accounting Practitioners Attitudes toward Accounting Harmonization: Adoption of IFRS for SMEs in Italy; *Journal of International Accounting Research* 17 (2): 103–122. <https://doi.org/10.2308/jiar-52278>
5. Wang, C. (2014). Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence from Transnational Information Transfer. *Journal of Accounting Research*, 52(4), 955–992.
6. Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy "Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" shchodo udoskonalennia deiakykh polozhen" vid 05.10.17 r. № 2164-VIII [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua>
7. Pro skhvalennia Stratehii zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti v Ukraini z zminamy i dopovnenniamy, vnesenyi postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukraïny N 820.vyd 07.11.2013 // Ministerstvo finansiv Ukraïny. [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu <http://minfin.gov.ua>.
8. Zasadnyi B. A. Oblikova polityka kompanii v umovakh zastosuvannia MSFZ // *Visnyk Kyivskoho natsionalnogo universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Ekonomika*. – № 10(163). – 2014. – s. 17–22.
9. Mykhalska O. L. (2019) Upravlinskyi oblik ta analiz vyrobnychkykh vytrat / O. L. Mykhalska, V. H. Shvets. – K.: Vydavnychiy dim "Kondor". – 224 s.
10. Normatyvno-metodychne zabezpechennia bukhgalterskoho obliku v umovakh zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti (2018) / za zahalnoi redaktsiieiu L. H. Lovinskoi. – K.: DP "Informiu-analit. ahentstvo", 2018. – 163 s.
11. Rozvytok natsionalnoi systemy bukhgalterskoho obliku i kontroliu v Ukraini v umovakh yevrointehratsii (2017) : monohrafiia / za zahalnoi redaktsiieiu T. H. Melnyk. – K.: Kondor-Vydavnytstvo, 2017. – 226 s.
12. Rozvytok systemy obliku, analizu ta audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia: zbirnyk tez dopovidei uchashnykiv KhUI Vseukrainskoi naukovoï konferentsii. (2018). – K.: DP "Inform.-analit ahentstvo", 2018. – 163 s.
13. Shvets V. H. (2015) Teoriia bukhgalterskoho obliku: pidruchnyk. – 4 vyd. – K.: Znannia, 2015. – 572 s.
14. Hlobalni pryntsyipy upravlinskoho obliku (2015). – 23 s [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: principles@cgma.org.