

"Informatsiia iz сайту Nexia DK" [Information from Nexia DK]. <http://dk.ua/outsorsynh-biznes-protseviv/>

"Informatsiia iz сайту Pershoi Konsal'tynhovoї kompanii" [Information from the site of the First Consulting Company]. <http://firstconsulting.com.ua/about-us>

"Informatsiia iz сайту Zakhidnoi konsal'tynhovoї hrupy" [Information from the website of the Western Consulting Group]. <http://zkg.ua/bukhhalterski-posluhy/>

Informatsiino-analitychnyi resurs OMP Tax&Legal. <http://www.omp-tax.com.ua/ua/uslugi-bukhhalterskij-outsorsing/>

Kesarchuk, H. S. "Bukhhalterskyi outsorsynh: poniattia, vydy, perevahy ta nedoliky" [Accounting outsourcing: concepts, types, benefits and disadvantages]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Ser.: Ekonomika*, no. 1 (2014): 201-204.

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Zahorodnii, A. H., and Partyn, H. O. "Autsorsynh ta yoho vplyv na vytraty pidpriemstva" [Outsourcing and its impact on enterprise costs]. *Finansy Ukrainy*, no. 9 (2009): 87-97.

УДК 657.1:33.021(477)

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: ПАРАДОКСИ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

©2018 ЛУКІН В. О., МАЛЯРЕВСЬКИЙ Ю. Д.

УДК 657.1:33.021(477)

### Лукін В. О., Маляревський Ю. Д. Облікова політика: парадокси впровадження в Україні

Метою статті є дослідження протиріч, пов'язаних із використанням в Україні терміна «облікова політика». Показано, що в нормативних документах формулювання облікової політики не завжди відповідає вимогам системи міжнародних стандартів. У результаті під обліковою політикою часто розуміють ті заходи, які насправді стосуються організації бухгалтерського обліку; облікова політика встановлюється не тільки для фінансового обліку та звітності, але й (що не завжди обґрунтовано) для управлінського та податкового обліку. Доведено, що діюча облікова політика має не тільки позитивні, але й негативні сторони для національної системи бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** облікова політика, організація обліку, міжнародні стандарти обліку, справедлива вартість.

**Бібл.:** 26.

**Лукін Володимир Олександрович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Харківський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи» (пр. Перемоги, 55, Харків, 61174, Україна)

**E-mail:** lukin\_v@bigmir.net

**Маляревський Юрій Дмитрович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

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

УДК 657.1:33.021(477)

### Лукін В. А., Маляревский Ю. Д. Учетная политика: парадоксы внедрения в Украине

Целью статьи является исследование противоречий, связанных с использованием в Украине термина «учетная политика». Показано, что в нормативных документах формулирование учетной политики не всегда отвечает требованиям системы международных стандартов. В результате под учетной политикой часто понимают те меры, которые в действительности касаются организации бухгалтерского учета; учетная политика устанавливается не только для финансового учета и отчетности, но и (что не всегда обосновано) для управленческого и налогового учета. Доказано, что действующая учетная политика имеет не только положительные, но и негативные стороны для национальной системы бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** учетная политика, организация учета, международные стандарты учета, справедливая стоимость.

**Библ.:** 26.

**Лукін Владимир Александрович** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения, Харьковский учебно-научный институт ГВУЗ «Университет банковского дела» (пр. Победы, 55, Харьков, 61174, Украина)

**E-mail:** lukin\_v@bigmir.net

**Маляревский Юрий Дмитриевич** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

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

UDC 657.1:33.021(477)

### Lukin V. O., Maliarevskiy Yu. D. The Accounting Policy: Paradoxes of Implementation in Ukraine

The article is aimed at researching the contradictions associated with the use of the term of «accounting policy» in Ukraine. It is displayed that in normative documents the formulation of accounting policy does not always meet the requirements of the system of international standards. As a result, accounting policies are often being understand as the measures that are actually related to the accounting organization; an accounting policy is established not only for financial accounting and reporting, but also (not always justified) for the managerial and tax accounting. It has been proved that the current accounting policy has not only positive but also negative aspects for the national accounting system.

**Keywords:** accounting policy, accounting organization, international accounting standards, fair value.

**Bibl.:** 26.

**Lukin Vladimir O.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Kharkiv Educational and Scientific Institute of SHEI «Banking University» (55 Peremohy Ave., Kharkiv, 61174, Ukraine)

**E-mail:** lukin\_v@bigmir.net

**Maliarevskiy Yuri D.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

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

У міжнародну бухгалтерську практику термін «облікова політика» був введений у першому міжнародному стандарті обліку, який набув чинності з 01.01.1975 р. Пострадянські країни озна-

йомилися з цим терміном лише у 1992 р., коли був уперше переведений російською мовою серед інших і цей стандарт [1]. Проте на початку 1990-х років в Україні проблема формування облікової політики або

її впровадження в діяльність підприємств не обговорювалася широким колом бухгалтерів. Лише наприкінці 1990-х років цей термін наповнився для теоретиків і практикуючих бухгалтерів реальним змістом, а саме – коли був прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] (надалі – Закон) і затверджено положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], у яких було визначено вперше в Україні зміст терміна «облікова політика».

Останніми роками проблема формування та впровадження облікової політики в діяльність підприємств набула широко розголосу як в Україні, так і в інших пострадянських країнах. Із багатьох фахівців, які розглядали цю проблему, можна відзначити таких учених, як: Т. В. Барановська, В. В. Бабіч, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Т. Ю. Дружіловська, Л. В. Івченко, М. П. Кондраков, В. А. Кулік, Я. В. Олійник, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, Н. І. Радіонова, В. М. Рожелюк, Я. В. Соколов, М. Т. Щирба, С. Р. Яцишин та інших.

Зазвичай автори розглядають конкретні сторони формування облікової політики для видів ресурсів і зобов'язань, проблеми впровадження облікової політики в діяльність підприємств, особливості її формування для підприємств різних галузей та вибору облікових рішень. Проте в дослідженнях не розкриваються розбіжності між тим, як трактується цей термін у міжнародних і національних стандартах, які проблеми та парадокси при цьому виникають.

*Метою* статті є розгляд парадоксів, які виникають у зв'язку із впровадженням облікової політики у вітчизняну практику.

У першій редакції міжнародного стандарту обліку 1 (МСБО 1) «Розкриття облікової політики» вона визначалася таким чином: «Учетные решения включают принципы, основы, соглашения, правила, процедуры, утверждаемые руководством при подготовке и представлении финансовой отчетности. [1, п. 8, с. 38]. Приблизне формулювання надане і у МСБО 8, який діє на поточний момент замість колишнього МСБО 1: «Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [4, п. 5].

Згідно зі змістом слів, які включено у формулювання терміна, вибір або формулювання облікової політики, по-перше – стосується лише обліку, за результатами якого формується фінансова звітність, тобто фінансового обліку, а, по-друге, – облікова політика ґрунтується передусім на принципах, і лише після них у визначенні зазначені «основи, домовленості, правила та практика».

А що ж таке «принципи» – ні міжнародні стандарти, ні Концептуальна основа фінансової звітності не визначають, хоча цей термін широко використо-

вують. Проте у класичному підручнику з теорії бухгалтерського обліку наведено визначення принципів, яке було надане свого часу FASB (Рада з розробки стандартів фінансового обліку США): «принципы – «положения, лежащие в основе определения размеров (оценок) фактов хозяйственной жизни и раскрывающие их в такой форме, в которой они имеют смысл для пользователей учетной информации...» [5, с. 83]. Словник іншомовних слів дає три тлумачення принципу: з точки зору науки, поведінки людини та устрою механізмів. Нас цікавить перше тлумачення, наукове: «принцип (лат. *principium*, основа, начало): 1) Основное, исходное положение какой-л. теории, учения и т. д.; руководящая идея, основное правило деятельности...» [6, с. 400].

Водночас визначення, що надане у П(С)БО 1 та в подальшому підтверджене у НП(С)БО 1, формулюється так: «принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності» [7, п. 3]. Таке визначення не може задовольнити саме тому, що воно принцип визначає як «правило». Своєю чергою, «**Правило** – вимога для виконання якихось умов (норма поведінки) всіма учасниками якої-небудь дії (гри, правопису, судового процесу, організації, установи), за виконання якого передбачено заохочення, а за невиконання – покарання» [8, п. 3]. Тобто, правило має безумовний характер, це вимога, за невиконання якої настає відповідальність. Приблизно так визначає правило і словник С. І. Ожегова: це «Положение, в котором отражена закономерность, постоянное соотношение каких-н. явлений» [9, с. 498]. Бухгалтерські принципи такого безумовного характеру не мають, тому не слід їх визначати через правила.

Поеднавши два визначення (визначення FASB і Словника іншомовних слів), можна змоделювати з них для цілей бухгалтерського обліку таке: *принцип бухгалтерського обліку* – це основне, вихідне положення, яке впливає на визначення розмірів (оцінок) фактів господарського життя. Щодо розкриття фактів господарського життя «у такій формі, у якій вони мають сенс для користувачів облікової інформації», то слід відзначити, що форма подання інформації задається елементами методу бухгалтерського обліку та діючими нормативними документами (міжнародними або національними стандартами, інструкціями, положеннями тощо), а, з іншого боку, фінансова звітність має сенс лише для обізнаних користувачів. Це є наслідком спеціалізації в науці та практиці, тому не слід на цьому загострювати увагу.

Таким чином, інформація у фінансовій звітності буде різнитися залежно від того, які вихідні положення (принципи) закладено в основу ведення обліку. «Основи, домовленості, правила та практика» в даному випадку лише посилюють дію принципів

(ми домовилися, що саме на базі цих принципів, які закладено в основу стандартів обліку та фінансової звітності, тобто які стали для нас правилом, і будемо вести облік у своїй практичній діяльності на постійній основі). У першій редакції МСБО 1 замість практики фігурували процедури. Якщо це не помилка перекладу (заміна процедур на практику), то уточнення в наступних редакціях підтверджує таку гіпотезу, тому що «процедури» – це категорія, яка має інший зміст, ніж «принципи».

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до недавнього часу було визначено, що облікова політика це «... сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності». Таке саме визначення дублювалося у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], а після його відміни – у НП(С)БО 1, який має ту саму назву, що і П(С)БО 1 – «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7], тобто ніякого розходження між Законом та підзаконними актами, якими є стандарти, у цьому питанні немає. (Слід відзначити, що 05.10.2017 р. до Закону було внесено чергові зміни. Зараз цей термін формулюється так: «Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [2]. Наступний крок – введення зміни у НП(С)БО 1 – чекаємо найближчим часом.)

**Я**к бачимо, на перший погляд визначення, яке надається в міжнародних стандартах і в українських Законі та стандартах, ідентичні. На це звертають увагу і деякі вітчизняні науковці: «У національній нормативній базі використовується підхід, закріплений у Міжнародних стандартах фінансової звітності, котрий передбачає формування облікової політики як вибір і застосування підприємствами певних принципів, методів і процедур для складання і подання фінансової звітності...» [10, с. 120].

Інша точка зору була висвітлена в роботі [11]. У ній доведено, що під визначення, надане в Законі та в національних стандартах, підпадають усі процедури, які виконує бухгалтер: від оформлення або прийняття первинного документа до складання звітності. Тобто все те, що підпадає під визначення організації бухгалтерського обліку, а саме – організацію облікового процесу.

До речі, в ПБУ 1/2008 у пункті 2 вказано: «Для целей настоящего Положения под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности».

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хо-

зяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации» [12]. Тобто у стандарті перелічені бухгалтерські процедури від отримання первинних документів до узагальнення фактів господарської діяльності. Це, на думку авторів, і є облікова політика «в широком смысле» [13].

У результаті визначення, яке надане в Законі, більшість підприємств України у своїх наказах про облікову політику відображає не лише прийняті ними варіанти ведення обліку згідно з національними або міжнародними стандартами, які не повинні змінюватися протягом всієї їх діяльності (крім випадків, установлених у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» або у МСБО 8 «Облікова політика, зміни у розрахункових оцінках та помилки»), але і питання організації бухгалтерського обліку, які допускають будь-які зміни та вдосконалювання і не регулюються стандартами.

**П**арадокс у тому, що у Законі (п. 5 статті 8 «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві») визначено протилежне: саме в рамках організації бухгалтерського обліку «Підприємство самостійно ...визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства» [2]. Має місце внутрішнє протиріччя: *організація бухгалтерського обліку згідно із Законом включає в себе як окрему складову визначення облікової політики, проте облікова політика згідно із визначенням того ж Закону, включає в себе організацію бухгалтерського обліку.* Насправді, як зазначено авторами [11, с. 95–96], «облікова політика грає самостійну роль. До організації обліку відноситься лише формування облікової політики у вигляді розпорядчого документа (наказу про облікову політику)».

Зважаючи на вищевикладене, можна стверджувати, що ми використовуємо запозичену із міжнародних стандартів економічну категорію і при цьому змінюємо її зміст, тобто розглядаємо її більш широко в порівнянні з міжнародними стандартами. І це ще один парадокс.

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності термін «облікова політика» використовується лише відносно бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В Україні прийняте інше трактування: облікову політику встановлюють і відносно податкового обліку, і відносно управлінського обліку тощо. Наскільки виправдано та коректно саме таке використання цього терміна?

Відповідно до Вікіпедії «Політика (від грец. політкік – діяльність самоуправління в полісі (місто, держава), а надалі – «мистецтво управління» держа-

вою і суспільством) – діяльність з управління та керівництва суспільством на основі публічної влади. Цілеспрямована діяльність, пов'язана з прийняттям відповідальних рішень у галузі взаємовідносин між різними суспільними групами, державами й народами, пов'язана із боротьбою за здобуття або утримання державної влади, як знаряддя регулювання і формування цих стосунків». ... У широкому розумінні політика – визначена частина, програма або напрям такої діяльності, сукупність засобів (інструментів) та методів для реалізації певних стратегічних інтересів задля досягнення визначених (суб'єктом політичного процесу) цілей в певному соціальному середовищі. Політикою позначають процес прийняття рішень, а також поведінку в суспільно-державних установах» [14]. Тобто це або мистецтво управління державою, або програма в галузі управління державою, політичним процесом тощо. С. І. Ожегов дає три тлумачення політики: як діяльності органів державної влади, як подій у суспільному та державному житті та як образу подій для досягнення результату. Саме це, третє тлумачення, як «образ дійствий, направлених на достижение чего-н., определяющих отношения с людьми» [9, с. 478], більш за все підходить для визначення терміна «облікова політика», тому що саме облікова політика, як вона визначається в міжнародних стандартах, направлена на досягнення однієї мети – збудувати в зовнішніх користувачів певний образ підприємства не лише на рівні слів, а на рівні показників у фінансовій звітності, які розраховуються із року в рік на базі «визначених конкретних принципів, основ, домовленостей, правил та практики». Тому ми не погоджуємося із трактуванням змісту терміна «політика» деякими авторами [15, с. 27–30], які трактують політику лише у значенні «методів і засобів досягнення мети» і тим самим пропонують поширювати облікову політику «на питання організації та ведення обліку». Таке широке тлумачення призвело до того, що його почали ще більше розширювати.

Термін, який уперше з'явився в міжнародних стандартах, виявився корисним, тому його після перекладу стандартів російською, а потім і українською мовою почали широко використовувати стосовно як податкового, так і управлінського обліку.

Саме таке трактування політики використовують, наприклад, Н. Радіонова [16, с. 55] та І. Ю. Ніконова [17, с. 31]. Деякі науковці розглядають проблему формування облікової політики для управлінського обліку (див., напр., [18; 19]). Якщо стосовно податкового обліку формування облікової політики має сенс (у тому випадку, коли податкове законодавство дозволяє вибір варіантів відображення тих або інших операцій), то для управлінського обліку вона не потрібна. Будь-яка політика (і облікова в тому числі) має своїм напрямком зовнішню, а не внутрішню середовище для того, хто її формує, тому внутрішні

регламенти з управлінського обліку можна називати, наприклад, положеннями, щоб не було протиріччя у тлумаченні термінів.

Таким чином, чимало вчених і практиків розширюють трактування категорії «облікова політика», розповсюджує її на інші види обліку: на податковий облік, на управлінський облік тощо, що не є доцільним, тобто вони *розширюють трактування цієї категорії, переносять її на такі тлумачення, які не можуть бути пов'язані з цим терміном.*

Можливість самостійно вибирати варіанти обліку тих або інших об'єктів розширює кругозір бухгалтера. А міжнародні стандарти обліку кодифікували існуючі варіанти ведення обліку і тим самим надали бухгалтерам право вибору. Це, з одного боку, сприяє підвищенню кваліфікації бухгалтерів, а, з іншого, – є суттєвим внеском у його теорію. На це свого часу звертав увагу Я. В. Соколов, коли акцентував увагу на тому, що «МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности. – Авт.) – это замечательный памятник теоретической мысли бухгалтеров конца XX в. Они означают для бухгалтерского учета то же, чем для конца XV в. был труд Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях» [20, с. 72]. Водночас він застерігає від штучного перенесення стандартів у національні системи обліку: «Но стандарты нельзя искусственно, а тем более принудительно, без учета национальных особенностей, навязывать обществу. И хотя с 1973 г. ведется очень большая работа по созданию и пропаганде стандартов, однако до сих пор нет ни одной страны, полностью перешедшей на международные стандарты бухгалтерского учета» [20, с. 72]. Тому завдання будь-якої національної школи бухгалтерського обліку – узяти із міжнародних стандартів все корисне, але не втратити при цьому свої національні ідентичності. У теоретичному плані міжнародні стандарти лише закладають основу для подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Стосовно облікової політики та її використання, то виникає ще одна проблема: в результаті впровадження кожним підприємством свого варіанта звітності різних підприємств стає незіставною. Таким чином, обмежується можливість узагальнювати й аналізувати інформацію різних підприємств на рівні державних органів, а статистичні органи для отримання такої (зіставної) інформації повинні проводити додаткові вибіркові обстеження.

Така система роботи статистичних органів традиційна для країн, де діє англо-американська модель обліку, для якої характерним є його регулювання незалежними професійними організаціями бухгалтерів та існує багато варіантів ведення обліку, які використовують підприємства. Український облік ближче до континентальної моделі, у якій переважає державне регулювання та орієнтація обліку на державні інтере-

си та макроекономічне планування, тому питання щодо формування фінансової звітності, а по факту і формування облікової політики, повинно вирішуватися разом із представниками органів статистики. В умовах реформування обліку, яке зараз проводиться в Україні, це призводить до протиріччя, яке можна визначити так: *багатоваріантність облікової політики змінює умови роботи економічних органів у державі, ускладнює роботу органів статистики, приводить до виділення окремого податкового обліку.*

**В**иникає питання, як об'єднати державну політику впровадження міжнародних стандартів з інтересами державних економічних органів? Свій варіант впровадження міжнародних стандартів запропонували Я. В. Соколов і В. Я. Соколов: «... необхідно вибрати із пропозицій МСФО, як правило, варіантів тільки один єдиний можливий для застосування ..., ібо строгість інструкцій повинна закріплюватися в їх однозначному трактуванні. Оскільки МСФО зазвичай багатоваріантні, то необхідно вибрати із них найбільш консервативні варіанти» [21, с. 211]. Може, це і є один із шляхів виходу із ситуації.

Можливість обирати варіанти облікових рішень може призводити до маніпулювання інформацією у звітності. Як протидія такому маніпулюванню виник податковий облік, який для підприємств став більш важливим, ніж фінансовий. Користь бухгалтерського, а саме – фінансового обліку, для підприємців треба доводити, а користь податкового обліку – це конкретні суми податків та штрафні санкції за неповну або несвоєчасну їх сплату. І це при тому, що за помилки або маніпулювання у фінансовій звітності покарання декларується лише формально. Наприклад, при існуючому рівні розвитку ринку цінних паперів результати, які відображаються у фінансовій звітності, не мають серйозного значення для підприємств порівняно із податковою звітністю.

Проте так було не завжди. На початку 1990-х років основний прямиий податок в Україні, а це був податок на прибуток (або на дохід – у різні періоди часу), нараховувався за результатами бухгалтерського фінансового обліку. І хоча законодавча база постійно змінювалася (з 1991 по 1997 рр. не менш п'яти разів), про податковий облік, який суттєво відрізняється від фінансового, можна вести мову лише після того, як Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» був затверджений в редакції Закону № 283/97-ВР від 22.05.97 р. [22], тобто після 1997 р.

З появою податкового обліку навіть формально вдосконалення фінансового обліку почало проводитися лише зверху, а знизу, від підприємств, розвиток ішов лише в напрямку, який отримав назву «легальні економічні маневри», або «креативний облік». (Хоча за великим рахунком в креативному обліку немає нічого поганого, будь-який розвиток обліку є креативним, а все інше, не креативне – це застій у науці та практиці.

Це той випадок, коли спотворили добру ідею, признавши, що креативний облік – це погано.) А затвердження національних стандартів обліку, коли з'явилася між іншим і можливість обирати облікову політику, сприяло ще більшому розвитку легальних економічних маневрів. Тобто *більша свобода у формуванні правил ведення бухгалтерського обліку може призвести до загрози самого бухгалтерського обліку.*

Така загроза існує хоча б тому, що значна частина фахівців у нашій країні займається не проблемами розвитку бухгалтерського обліку, а пошуком шляхів ухилення від сплати податків. Перенесення міжнародних правил на економічно та етично не підготовлений вітчизняний ґрунт не є гарантією подальшого розвитку вітчизняного обліку.

**Щ**е більше маніпулювань може виникнути після використання підприємством у своїй діяльності того варіанта оцінки, який зараз має назву «справедлива вартість». Вона введена в дію Міжнародним стандартом фінансової звітності 13 «Оцінка за справедливою вартістю» [23]. Стандарт пропонує три варіанти (або рівні) ієрархії справедливої вартості – залежно від того, наскільки ринковою є така ціна: «Ієрархія справедливої вартості встановлює найвищий пріоритет для цін котирування (нескоригованих) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання (вхідні дані 1-го рівня) та найнижчий пріоритет для закритих вхідних даних (вхідні дані 3-го рівня)» [23, п. 72].

Із трьох рівнів ієрархії справедливої вартості, визначених у стандарті, лише перший можна вважати дійсно ринковим. Другий і третій рівні – це умовна оцінка, яка допускає маніпулювання. І це лише один бік такої оцінки. З іншого боку, справедлива вартість може змінюватися кожного дня, і тому її використання не можна вважати позитивним фактором. З точки зору бухгалтерського обліку вона не має особливих переваг порівняно з оцінкою за фактичною собівартістю. Переваги виникають лише тоді, коли основними зовнішніми користувачами фінансової звітності є потенційні акціонери, інвестори, інтерес яких полягає в тому, щоб виявити поточну вартість активів підприємства. Проте в Україні немає розвинутого ринку цінних паперів і, відповідно, така інформація не користується широким попитом. Крім того, оцінка за справедливою вартістю не відповідає принципам безперервності, обачності, історичної (фактичної) собівартості та іншим, що задекларовані у Законі, а також основному принципу міжнародних стандартів, яким є принцип безперервності. І це лише одне із багатьох протиріч такого роду, які існують у системі міжнародних стандартів обліку, тому що міжнародні стандарти – це система, яка постійно розвивається через розв'язання таких протиріч.

На жаль, її розвиток останнім часом здійснюється не в напрямі більш якісного відображення ви-

робничого капіталу, а в напрямі фінансового капіталу, і це чітко визначив Я. В. Соколов: «В основі МСФО лежить ідея об їх глобальних перевагах... Вывдигаюлось еще множество причин, однако решающее значение имеет только одна – необходимость упростить заключение договоров купли-продажи ценных бумаг. Это юридическая причина необходимости экспорта фінансового капіталу. И это не просто причина, это – первопричина» [20, с. 72–73].

На небезпечність використання справедливої вартості в економіці звертають увагу П. І. Гайдуцкий і В. Н. Жук: «В бухгалтерском учете можно наблюдать так называемый эффект «кривых зеркал». Ведь оценка виртуальных активов с использованием методологии «справедливой стоимости» строится на расчетах потенциальной маржинальной прибыли, допускающих устойчивый рост в течение десятилетий. Однако из-за сомнительности оценки таких активов любое замедление темпов роста фондового рынка и экономики в целом, как правило, ведет к масштабному кризису» [24, с. 77].

**В**важається, що використання справедливої вартості як елементу облікової політики приводить оцінку майна до поточного рівня цін, фактично – воно підвищує рівень суб'єктивізму фінансової звітності. І це ще один парадокс, однак це парадокс усього бухгалтерського обліку: *бухгалтер при веденні обліку проводить всі операції з точністю до копійки, однак якщо ми змінюємо варіант оцінки, результат в обліку може змінитися в рази, тобто точність обліку дуже відносна.*

Тому вибір міжнародних стандартів, які можна ввести в національну систему обліку, повинен бути дуже ретельним. Не можна миттєво зафіксувати перехід до нової системи обліку, відкинувши особливості національної економіки та національної системи обліку. Треба розглядати систему міжнародних стандартів передусім як теоретичну базу для розвитку національного обліку і лише потім – як практичні рекомендації для вітчизняних підприємств.

Між тим, деякі складові міжнародної системи обліку на сьогодні не знаходять розповсюдження у вітчизняній обліковій нормативній базі. Так, у вітчизняну практику не введено на офіційному нормативному рівні поняття «професійне судження», хоча наукові дослідження щодо його визначення ведуться (див., напр., [25; 26]). Теж саме можна казати і про кодекс етики бухгалтера, який начебто є, але працюють з ним лише аудитори. Бухгалтери з його положеннями мало-знайомі навіть на рівні навчальних курсів у ВНЗ.

## ВИСНОВКИ

1. Облікова політика не включає в себе питання організації обліку. Навпаки, формування облікової політики є одним із напрямків організації обліку на підприємстві.

2. Термін «облікова політика» повинен використовуватися лише стосовно фінансового обліку та фінансової звітності саме тому, що облікова політика підприємства спрямована, перш за все, на задоволення інтересів зовнішніх користувачів. Для внутрішніх документів підприємства використовувати цей термін недоцільно.

3. Існує серйозна проблема, як зблизити інтереси бухгалтерського обліку та національної статистики. Це проблема, яка потребує окремого обговорення. Один із варіантів її рішення – зробити більш жорсткими та однозначними правила обліку в межах, які не виходять за вимоги міжнародних стандартів. Однак ця проблема потребує подальшої дискусії.

4. Перенесення міжнародних правил обліку на економічно не підготовлений вітчизняний ґрунт не є гарантією подальшого розвитку вітчизняного обліку. Треба розглядати систему міжнародних стандартів як теоретичну базу для розвитку національного обліку, і лише потім – як практичні рекомендації для вітчизняних підприємств. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Международный стандарт учета 1. Раскрытие учетной политики // Международные стандарты учета и аудита: сборник с комментариями. Вып. 1: Международные стандарты учета/составитель М. М. Рапопорт. М.: Аудит-Трейдинг, 1992, С. 37–41.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (станом на 09.01.2018 р.).
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 31.03.99 № 87. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99> (станом на 09.01.2018 р.).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020) (станом на 09.01.2018 р.).
5. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета/пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
6. Словарь иностранных слов. 15-е изд., испр. М.: Рус. яз., 1988. 608 с.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (станом на 09.01.2018 р.).
8. Правило/Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Правило> (станом на 09.01.2018 р.).
9. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Словарь русского языка. 16-е изд., испр. М.: Рус. яз., 1984. 797 с.
10. Олійник Я. В. Концептуальні засади нормативно-го забезпечення облікової політики підприємств. *Фінанси України*. 2014. № 5. С. 116–126.
11. Лукін В. О., Москаленко О. В., Піскунов Р. О. Облікова політика підприємства за українськими та міжнарод-

ними стандартами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4. С. 91–99.

**12.** Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н. URL: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/?id=28> (станом на 09.01.2018 р.).

**13. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С., Коршунова Т. Н.** Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. Т. 17. Вып. 18. С. 10–22.

**14.** Політика/Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії: URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Політика> (станом на 09.01.2018 р.).

**15. Пушкар М. С., Щирба М. Т.** Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

**16. Радіонова Н.** Облікова політика як методологічна основа управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2-3. С. 53–59.

**17. Никонова И. Ю.** Учетная политика и ее классификационные признаки. *Известия Байкальского государственного университета*. 2012. № 1. С. 28–31.

**18. Иванова Ж. А.** Учетная политика для целей управленческого учета. *Проблемы современной экономики*. 2010. № 4. С. 149–155.

**19. Сатмураев А. А.** Система управленческого учета или мысль о необходимости внедрения учетной политики для целей управленческого учета. *Вестник ВКГТУ*. 2010. № 4. С. 136–139. URL: [http://www.ektu.kz/files/vestnik/ekon04\\_2010.pdf](http://www.ektu.kz/files/vestnik/ekon04_2010.pdf) (станом на 09.01.2018 р.).

**20. Соколов Я. В.** Судьба международных стандартов финансовой отчетности в России. *Финансы и Бизнес*. 2005. № 1. С. 69–83.

**21. Соколов Я. В., Соколов В. Я.** Как нам перейти на МСФО. *Финансы и Бизнес*. 2011. № 4. С. 207–213.

**22.** Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції Закону № 283/97-ВР від 22.05.97 зі змінами) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр> (станом на 09.01.2018 р.).

**23.** Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13). Оцінка справедливої вартості URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068) (станом на 09.01.2018 р.).

**24. Гайдущий П. И., Жук В. Н.** Роль бухгалтерского учета в предупреждении экономических кризисов. *Экономика Украины*. 2012. № 12. С. 72–82.

**25. Лень В. С., Нехай В. А.** Професійне судження бухгалтера: визначення поняття та зміст. *Облік і фінанси*. 2016. № 3. С. 21–30.

**26. Рабошук А. В.** Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: автореф. дис. ... канд. екон наук: 08.06.04. Київ, 2006.

## REFERENCES

Druzhilovskaya, T. Yu., Druzhilovskaya, E. S., and Korsunova, T. N. "Istoricheskiye aspekty formirovaniya trebovaniy k uchetnoy politike i otsenke obektov ucheta" [Historical aspects of the formation of requirements for accounting policy and valuation of accounting objects]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët*. Vol. 17, no. 18 (2014): 10-22.

Gaydutskiy, P. I., and Zhuk, V. N. "Rol bukhgalterskogo ucheta v preduprezhdenii ekonomicheskikh krizisov" [The role

of accounting in the prevention of economic crises]. *Ekonomika Ukrainy*, no. 12 (2012): 72-82.

Ivanova, Zh. A. "Uchetnaya politika dlya tseley upravlencheskogo ucheta" [Accounting policy for the purposes of management accounting]. *Problemy sovremennoy ekonomiki*, no. 4 (2010): 149-155.

Khendriksen, E. S., and Van Breda, M. F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [The theory of accounting]. Moscow: Finansy i statistika, 1997.

[Legal Act of Russia] (2008). <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/?id=28>

[Legal Act of Ukraine] (1997). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

[Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

Len, V. S., and Nekhai, V. A. "Profesiine sudzhennia bukhaltera: vyznachennia poniattia ta zmist" [Professional accountant's judgment: definition of meaning and content]. *Oblik i finansy*, no. 3 (2016): 21-30.

Lukin, V. O., Moskalenko, O. V., and Piskunov, R. O. "Oblikova polityka pidpriemstva za ukrainskymy ta mizhnarodnymy standartamy" [Accounting policy of the company according to Ukrainian and international standards]. *Rehionalna biznes-ekonomika ta upravlinnia*, no. 4 (2014): 91-99.

"Mezhdunarodnyy standart ucheta 1. Raskrytiye uchetnoy politiki" [International Accounting Standard 1. Disclosure of accounting policies]. In *Mezhdunarodnyye standarty ucheta i audita: sbornik s kommentariyami. Issue 1: Mezhdunarodnyye standarty ucheta*, 37-41. Moscow: Audit-Treyding, 1992.

"Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 8 (MSBO 8) «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylky»" [International Accounting Standard 8 (IAS 8) "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"]. [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020)

"Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 (MSFZ 13). Otsinka spravedlyvoi vartosti" [International Financial Reporting Standard 13 (IFRS 13). Estimated fair value]. [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068)

Nikonova, I. Yu. "Uchetnaia politika i yee klassifikatsionnye priznaki" [Accounting policy and its classification characteristics]. *Izvestiya Baykalskogo gosudarstvennogo universiteta*, no. 1 (2012): 28-31.

Oliinyk, Ya. V. "Kontseptualni zasady normatyvnoho zabezpechennia oblikovoi polityky pidpriemstv" [Conceptual basis of normative maintenance of accounting policy of enterprises]. *Finansy Ukrainy*, no. 5 (2014): 116-126.

Ozhegov, S. I., and Shvedova, N. Yu. *Slovar russkogo yazyka* [Dictionary of the Russian language]. Moscow: Russkiy yazyk, 1984.

"Polityka" [Policy]. *Vikipediia – vilna entsyklopediia*. <https://uk.wikipedia.org/wiki/Політика>

"Pravyllo" [Rule]. *Vikipediia – vilna entsyklopediia*. <https://uk.wikipedia.org/wiki/Правило>

Pushkar, M. S., and Shchyrba, M. T. *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of accounting policy formation]. Ternopil: Kart-blansh, 2010.

Raboshuk, A. V. "Pryntsypy, standarty ta profesiine sudzhennia v bukhgalterskomu obliku: teoretyko-metodychny aspekt" [Principles, standards and professional judgment in

accounting; theoretical and methodical aspect]: *avtoref. dys. ... kand. ekon nauk: 08.06.04, 2006.*

Radionova, N. "Oblikova polityka yak metodolohichna osnova upravlinnia pidpriemstvom" [Accounting policy as a methodological basis of enterprise management]. *Bukhhalter-skiy oblik i audyt, no. 2-3 (2015): 53-59.*

Satmurzayev, A. A. "Sistema upravlencheskogo ucheta ili mysl o neobkhodimosti vnedreniya uchetoynoy politiki dlya tseley upravlencheskogo ucheta" [Management accounting system or the idea of the need to introduce accounting policy

for the purposes of management accounting]. *Vestnik VKGTU, 2010. http://www.ektu.kz/files/vestnik/econ04\_2010.pdf*

*Slovar inostrannykh slov* [Dictionary of foreign words]. Moscow: Russkiy yazyk, 1988.

Sokolov, Ya. V. "Sudba mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti v Rossii" [The fate of international financial reporting standards in Russia]. *Finansy i Biznes, no. 1 (2005): 69-83.*

Sokolov, Ya. V., and Sokolov, V. Ya. "Kak nam pereyti na MSFO" [How do we move to IFRS]. *Finansy i Biznes, no. 4 (2011): 207-213.*

УДК 602.9:338.242

## АНАЛІЗ ПЛАНІВ ОНОВЛЕННЯ ЕЛЕКТРОЕНЕРГЕТИКИ УКРАЇНИ В РАМКАХ ПРОЄКТІВ МІЖНАРОДНОЇ ТЕХНІЧНОЇ ДОПОМОГИ

©2018 ЛУК'ЯШКО П. О.

УДК 602.9:338.242

### Лук'яшко П. О. Аналіз планів оновлення електроенергетики України в рамках проєктів міжнародної технічної допомоги

Метою статті є оцінка практики надання українському електроенергетичному сектору коштів в рамках проєктів міжнародної технічної допомоги (МТД) і спроба спрогнозувати подальшу ефективність даного фінансового інструменту щодо фінансування проєктів модернізації електроенергетики. Одним із потенційно потужних джерел фінансових ресурсів для оновлення галузі є міжнародна технічна допомога. Однак аналіз практики її надання за двома дотичними до електроенергетики напрямками – «ядерна безпека» та «енергетика та енергоефективність» – не дозволяє прогнозувати ефективність міжнародної допомоги як джерела модернізації галузі. Результати аналізу засвідчують, що МТД тісно пов'язана з інтересами й цілями донорів, а модернізація електроенергетики є бізнес-проєктом, основним результатом якого має бути прибуток. Останній факт зміщує акцент пошуку джерел фінансування в площині інвестиційних вкладень, а не донорських вливань.

**Ключові слова:** електроенергетика, енергетика та енергоефективність, модернізація, міжнародна технічна допомога, ядерна безпека.

**Табл.:** 3. **Бібл.:** 13.

*Лук'яшко Павло Олександрович* – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, Чернігів, 14027, Україна)

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

УДК 602.9:338.242

**Лукьяшко П. А. Анализ планов обновления электроэнергетики Украины в рамках проектов международной технической помощи**  
Целью статьи является оценка практики предоставления украинскому электроэнергетическому сектору средств в рамках проектов международной технической помощи (МТП) и попытка спрогнозировать дальнейшую эффективность данного финансового инструмента по финансированию проектов модернизации электроэнергетики. Одним из потенциально мощных источников финансовых ресурсов для обновления отрасли является международная техническая помощь. Однако анализ практики её предоставления по двум смежным с электроэнергетикой направлениям – «ядерная безопасность» и «энергетика и энергоэффективность» – не позволяет прогнозировать эффективность международной помощи как источника модернизации отрасли. Результаты анализа показывают, что МТП тесно связана с интересами и целями доноров, а модернизация электроэнергетики является бизнес-проектом, основным результатом которого должна быть прибыль. Последний факт смещает акцент поиска источников финансирования в плоскость инвестиционных вложений, а не донорских вливаний.

**Ключевые слова:** электроэнергетика, энергетика и энергоэффективность, модернизация, международная техническая помощь, ядерная безопасность.

**Табл.:** 3. **Библ.:** 13.

*Лукьяшко Павел Александрович* – кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры финансов, банковского дела и страхования, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, Чернигов, 14027, Украина)

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

UDC 602.9:338.242

### Lukiaszko P. O. Analyzing the Plans for Renewal of Ukrainian Electricity Industry Within the Framework of International Technical Assistance Projects

The article is aimed at assessing the practice of providing the Ukrainian electricity industry sector with funds within the framework of international technical assistance projects (ITA) and trying to predict the further efficiency of this financial instrument for financing the electricity industry modernization projects. International technical assistance is a potentially powerful source of financial resources for the renewal of the industry. However, an analysis of the practice of its provision according to two sectors, adjacent to the electricity industry, – «nuclear safety» and «energy and power efficiency» – does not allow to predict the efficiency of the international assistance as a source for modernization of the industry. The results of the analysis show that the ITA is closely linked to the interests and objectives of donors, and the modernization of electricity industry is a business project, the main result of which should be profit. The latter fact shifts the focus of the search for funding towards investments rather than donor infusions.

**Keywords:** electricity industry, energy industry and energy efficiency, modernization, international technical assistance, nuclear safety.

**Tbl.:** 3. **Bibl.:** 13.

*Lukiaszko Pavlo O.* – PhD (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree of the Department of Finance, Banking and Insurance, Chernihiv National Technological University (95 Shevchenka Str., Chernihiv, 14027, Ukraine)

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