

## ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ НА СИСТЕМУ ОБЛІКУ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ

*Розглянуто окремі проблеми впливу глобалізації на систему обліку в контексті оподаткування, зокрема питання альтернативності вибору методик обліку та впливу національної культури*

**Постановка проблеми.** У світовому діловому співтоваристві відбуваються істотні зміни. Найважливішим явищем сучасного періоду, безумовно, стало формування глобальної господарської системи. Прискорення глобалізаційних процесів в економіці, зокрема, утворення транснаціональних корпорацій, та стрімкий розвиток інформаційних технологій обумовлює зростання ролі міжнародної інтеграції в сфері економіки, посилення міжнародних економічних відносин. Сучасна ситуація у фінансовій сфері як в Україні, так і у світі, потребує стабілізації і захисту від кризових явищ шляхом впровадження системних дій, що дозволять забезпечити релевантність публічних даних, транспарентність (прозорість) монетарної і фіскальної політики, стабільність функціонування ринків капіталу і емісії цінних паперів, комплексу заходів, що перешкоджають “відмиву” грошей тощо.

Частіше всього глобалізацію в сфері економіки пов’язують з радикальним змінами, які відбуватимуться в обслуговуючих галузях людської діяльності [14, с. 56]. В першу чергу, це стосується однієї з найбільш традиційних інформаційних систем – системи бухгалтерського обліку. В ній на національних рівнях держав відбуваються зміни, пов’язані із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), які, на цілковито слушну думку проф. Нормана Макінтоша, виступають фактором, що “укріплюють глобальну систему капіталізму” в сучасному світі [8, с. 12]. Зумовлене стрімкою глобалізацією, реформування національних систем бухгалтерського обліку з поступовим наближенням їх до єдиних стандартів пов’язане з багатьма проблемами. Однією з найголовніших – виступає проблема існування істотних розбіжностей між міжнародними та українськими аспектами обліку і звітності. Зокрема, в частині регулювання бухгалтерського обліку і впливу на нього законодавства про оподаткування. Так, польська вчена Є. Валінська (E. Walińska) зазначає наступне:

“аналізуючи польське регулювання протягом останніх років в частині принципів визначення доходу брутто і прибутку (*мається на увазі визначення прибутку за податковим законодавством і в системі бухгалтерського обліку – підкреслено С.Л.*) можна спостерігати занепокійливу тенденцію до щоразу більшого відокремлення цих величин” [17, с. 179]. Сприяло цьому процесу, зокрема входження Польщі до Європейського Союзу та прийняттям відповідних стандартів.

Все це вимагає відповідних змін і в сфері бухгалтерського обліку, а також взаємоузгодження з його напрямками розвитку, що характеризуються соціальною спрямованістю, подальшим реформуванням національних систем з поступовим наближенням їх до єдиних стандартів у зв'язку з подальшою глобалізацією суспільства, а також взаємоузгодження правил ведення бухгалтерського обліку з податковим законодавством і недопущення ухилення від сплати податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз останніх публікацій, у яких започатковано вирішення проблеми щодо реформування бухгалтерського обліку в Україні відповідно до міжнародних стандартів, свідчить про істотні розбіжності у застосуванні міжнародних аспектів обліку і звітності. Пропозиції щодо реформування бухгалтерського обліку наведено у працях Ф.Ф. Бутинця, В. Моссаковського, В.М. Пархоменка, С.Ф. Голова, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, В. Головача, М.В. Кужельного, Л.В. Чижевської та ін. Окремо питання глобалізації досліджувались разом як вітчизняних, так і зарубіжних вчених-економістів, серед яких на особливу увагу заслуговує праця проф. Е.А. Азроянца. Взагалі для вчених кожної країни в тій чи іншій мірі ставали актуальними питання впровадження МСФЗ, наприклад, на етапі входження до Європейського Союзу або з прийняттям відповідного стандарту. Так, питання фінансової звітності і податок з доходів в світлі інтеграції Польщі з Європейським Союзом розглядали такі польські вчені як Є. Валінська (E. Walińska) [17], А. Поморська (A. Pomorska) та ін. [18], Г. Швідерська, В. Вьєнцлав, М. Карьозен (Świderska Gertruda, Wojciech Więclaw, Michał Kariozen) [19] тощо.

Проте, незважаючи на глибoku дослідженість явища глобалізації, сучасна наукова думка, як зазначають Т.М. Безродна та О.Б. Крупка [2, с. 104], не дала відповідь на питання її впливу на облік та не розкрила поставлені вимоги до нього в одному дослідженні. Зокрема, не допрацьовані питання складання податкової і статистичної звітності, взаємоузгодження систем податкового законодавства і бухгалтерського обліку в умовах глобалізації.

**Метою дослідження** є визначення окремих проблем впливу глобалізації на систему обліку в контексті оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Перш, ніж перейти до розгляду проблем глобалізації в контексті оподаткування, зазначимо наступне. По-перше, Україна не зможе уникнути впливу глобалізаційних процесів. Як зазначає М. Головатий, існують загальні ознаки, суспільні явища загальнопланетарного масштабу, які підтверджують, що глобалізація стосується практично всіх мешканців Землі, тому вони не можуть бути небажаними до цього процесу. Йдеться про глобальний розподіл праці, розвиток транснаціональних корпорацій, міжнародну координацію та інтеграцію у військовій галузі, утворення наднаціональних військово-політичних блоків, формування світової гуманістичної свідомості, вестернізацію тощо. Усі ці ознаки турбують кожну країну, кожного громадянина. Наслідки, а ще сумніші перспективи майбутнього посилення глобалізації можна вбачати у декількох аспектах, а головне – в політичному, економічному, соціокультурному (матеріальному) планах [7, с. 58-59].

Можливо вплив глобалізації в Україні буде проявлений в остаточному зближенні національної системи обліку до МСФЗ, не дивлячись на те, що при складанні звітності за міжнародними стандартами “ніхто не може дати абсолютну гарантію бездоганності фінансової інформації” [12, с. 30]. За даними директора Міжнародного центру фінансів і обліку професора С. Грея (Великобританія), в 1980–1990-і рр., не дивлячись на уповільнення темпів економічного зростання, зростаючу нестабільність валютних курсів, процентних ставок, інфляцію, а також тенденцію до протекціонізму, транснаціональні корпорації (ТНК) були найважливішим фактором зміни і розробки глобальних стратегій. На частку 600 найбільших ТНК приходиться на даний час 1/5 частина доданої вартості в світі, 3/4 торгівлі, причому між фірмова торгівля складає до 40 % торгівлі США, Японії і Західної Європи [11, с. 8]. Тобто спостерігається поширення впливу ТНК на світову економіку, а, як відомо, більшість стандартів фінансової звітності створювалися, щоб обслуговувати транснаціональні компанії.

Важливого значення набуває вплив національної культури на економіку і сприйняття економічною культурою культур інших країн. Позиції щодо цього впливу ґрунтовно були досліджені в монографії д.е.н. Л.В. Чижевської [12, с. 162]. Перша полягає в тому, що національна культура відстає від передових культур інших країн, а тому необхідно запозичувати зарубіжний досвід. Друга позиція передбачає збереження “чистоти” національної культури та не допускає вторгнень інших культур. Слід погодитись з вченим, що оптимальним варіантом є середина: недопустимо механічно копіювати зарубіжний досвід, слід враховувати національне підґрунтя.

Зокрема, дослідження ментальних особливостей бухгалтерів різних країн дозволяє зробити наступний цікавий висновок: те, що прийнятне американському бухгалтеру, абсолютно неприйнятне українському. Особливо це стосується нараховання, сплати податків та відображення їх в системі бухгалтерського обліку.

Так, останнім часом серед американських науковців ведуться все більше дискусії щодо необхідності посилення регулювання (в т.ч. державного) бухгалтерського обліку з метою запобігання можливим випадкам фальсифікації та викривлення фінансової інформації. Проте такі дії здійснити досить складно. “Проблема полягає не настільки в складності розробки відповідних законодавчих норм, як зміна норм та особливостей американського менталітету”, – зазначають дослідники [9, с. 252-253].

Ментальні особливості українських бухгалтерів інші: у своїх повсякденних діях вони орієнтовані на одного користувача – державні органи; “українському бухгалтеру необхідні встановлені форми звітності” [12, с. 167]. Тому здійснення реформ, спрямованих на модернізацію бухгалтерського обліку, повинні враховувати національні і соціально-економічні особливості країни, зокрема, культурні основи, менталітет народу, домінуючі цінності, норми, інтереси.

В цих умовах необхідно створити механізм захисту національної правової системи від проникнення правових елементів, що є чужорідними для даної правової системи, пошуку компромісного варіанту співвідношення міжнародних і національних норм з врахуванням духовних, національно-етичних, психологічних, морально-етичних компонентів. Правові системи держав відрізняються за рівнем розвитку, ступеню деталізації і за структурою системи законодавства. На прикладі регламентації питань складання звітності це добре прослідковується, особливо якщо включити в огляд відмінності податкових систем і їх вплив на облікові процедури.

По-друге, робота по інтеграції національних систем бухгалтерського обліку до світової практики повинна знаменувати розуміння та сприйняття світових глобалізаційних процесів. Аналіз концептуальних основ національних шкіл, здійснений проф. Я.В. Соколовим та С.М. Бичковою, дозволив вченим дійти цікавого висновку: “Історія бухгалтерського обліку може бути представлена як схема послідовно домінуючих теоретичних позицій. Порівнюючи послідовну зміну пануючих облікових шкіл, можна зробити висновок, що панує у світі та бухгалтерська школа, яка формується на базі найбільш розвинутої економіки. В той же час, в розвитку шкіл спостерігається інерція: коли економічне панування втрачається, бухгалтерська школа досягає свого апогею” [10]. Проф. Е.А. Азроянц, досліджуючи сучасні тенденції світового розвитку і політичні амбіції, визначає, що “Америка знаходиться в zenіті своєї величі”, проте навіть американці, “яким важко відмовити у високому почутті патріотизму” досить неоднозначно оцінюють перспективи США в найближчий час [1, с. 50]. В такому випадку питання, на які аналогічні стандарти, прийняті у міжнародній практиці, повинні бути орієнтовані національні, залишається відкритим. В будь-якому випадку їх запровадження повинно характеризуватись узагальненням кращої сучасної світової практики обліку і звітності, жорсткою економічною логікою підходів складання звітності.

В Україні ж спостерігається інша тенденція. У 2007 р. перший заступник голови ДПАУ, начальник податкової міліції В. Корячкін зазначив, що “одним із пріоритетних напрямів сьогодні є боротьба з мінімізацією”, під якою він розуміє “ухилення від сплати податків, буцімто що знаходиться на грані відповідності закону”. Службовець зазначає, що в основному законної мінімізації не існує і, якщо вникнути в кожен конкретний випадок глибше, то часто з’ясовується, що ця мінімізація протизаконна [3, с. 59]. А однією із причин широкомасштабного ухилення від оподаткування вбачаємо надання широкого вибору альтернатив при формуванні облікової політики. Проф. університету Орлеану Домінік Бессер (Dominique Bessire), виступаючи на Європейському форумі бухгалтерів у 2005 р., зазначив, що на практиці за творчий підхід в розробці професійного судження видають навмисні відступи від встановлених в стандартах норм, що призводять до зловживань [8, с. 12].

Про те, наскільки сильно міжнародні системи бухгалтерського обліку відрізняються від національних стандартів, свідчить наступний приклад. Фінансова звітність німецьких компаній, складена відповідно до їх національних стандартів, була порівняна зі звітністю, підготовленою відповідно до вимог МСФЗ або ЗПБО США. У наданій інформації і конкретних бухгалтерських статтях виявились значні розходження. Наприклад, власний капітал компанії “Даймлер Крайслер” став більшим на 8 млрд. німецьких марок (= 4,1 млрд. євро), а відповідний прибуток – менший на 2,5 млрд. німецьких марок (= 1,3 млрд. євро) [6, с. 11]. Застосування стандартів не враховує ряду важливих факторів, зокрема, впливу податкового законодавства на бухгалтерський облік конкретної країни і неможливість встановлення єдиних податкових норм і напрямів його регулювання.

Цікаво, що впровадження альтернативних варіантів обліку в Україні, нібито обумовлювалось трансформацією національних стандартів до міжнародних. Дійсно, в МСФЗ альтернативні варіанти присутні, однак вони: по-перше, за окремими винятками, стосуються тих аспектів обліку, які не можуть стати істотними на рівні формування показників системи національних рахунків, по-друге, розглядаються Комітетом з МСФЗ як тимчасове явище, обумовлене широкою різноманітністю національних систем обліку, що вже застосовуються у світі [4, с. 11]. В Україні ж фактично впроваджено те, від чого намагаються позбавитись у світі, адже основною тенденцією зміни МСФЗ є відміна альтернатив (зокрема, методу ЛФО зі списання матеріалів та вільної альтернативної основи для застосування справедливої вартості в оцінці необоротних активів). Якщо поглянути на досвід конкретних країн, зокрема Німеччини, то однією з важливих причин, за якою німецькі ЗПБО не користувалися особливою популярністю, як визначають С. Голов, В. Пархоменко, М. Тома та Д. Яковенко, є наявність “в сфері бухгалтерського обліку занадто великої кількості альтернатив” [6, с. 11].

Українська ситуація з альтернативними можливостями стандартів і податкового законодавства ускладнюється ще й тим, що вони обумовлені не стільки їх конкретними нормами, скільки їх відсутністю або суперечностями. Іншими словами, – пробілами або протиріччями нормативної бази, які є ще “більшим злом ніж альтернативи, чітко визначені в стандартах” [4, с. 12].

Тому необхідно уточнення основних підходів, закладених в стандартах, встановлення більш чіткої межі між творчим підходом і шахрайством та, перш за все, відмова від альтернативних підходів – відміни вибору варіантів ведення обліку за напрямами господарської діяльності. Така пропозиція прозвучала ще у 2005 р. з вуст професора В.Г. Гетьмана [11, с. 9]. Звичайно, абсолютної одноманітності методів ведення обліку на вдасться досягнути ніколи, але можливості варіацій повинні бути максимально обмеженими.

Вважаємо, що не остання роль у цьому повинна відводитись державі. Класична теорія ринкової економіки з часів Адама Сміта відводила державі досить скромну роль (створення умов для функціонування ринкових суб'єктів та контроль за всіма учасниками), яку на практиці неможливо реалізувати через безліч умовностей. В результаті у ХХ ст. з'явилися моделі активного державного втручання з метою уникнення циклічності, функціонування яких також в абсолюті неможливе через відсутність повної інформації [5, с. 2]. Сьогодні мало хто сперечається з тим, що активне втручання держави не тільки можливе, але й необхідне. Проте, ступінь приближення дійсності до даної умови залежить від ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку – основного, а часто навіть єдиного інструменту передачі інформації про господарську діяльність ринкових суб'єктів, та відповідно, від якості застосованих при складанні фінансової звітності стандартів. Роль державного регулювання вбачаємо у наступному:

– кошти підприємств в повній мірі повинні належати підприємствам за умови перерозподільних відносин з державою. Величина встановленого податку на прибуток повинна дозволяти залишати в розпорядженні підприємства істотну долю прибутку. При цьому таке регулювання повинно здійснюватись індивідуально за кожною галуззю і регіоном. В ході реформи слід визначити оптимальне навантаження на платників податків з врахуваннями галузевих і регіональних особливостей їх діяльності і завершити реформування системи розподілу податкових доходів між всіма рівнями бюджетної системи. Такі заходи нададуть підприємствам можливості до розвитку і руху в напрямі подальшого повороту від моделі виживання підприємств до моделі розвитку;

– загальні принципи обчислення фінансових результатів діяльності підприємства, собівартості продукції і т.д. повинно визначати Міністерство фінансів, спираючись на Методологічну раду. Воно ж повинно розробити відповідну модель обліку і запропонувати господарюючим суб'єктам. При цьому для всіх сфер і галузей національної економіки повинні бути прийняті єдині правила бухгалтерського обліку. Не виключено, що вони будуть ґрунтуватись на основі податкового законодавства, оскільки ведення обліку за податковим законодавством в системі бухгалтерського обліку можливе.

Такий підхід є більш економічним, ніж паралельне ведення бухгалтерського фінансового обліку і обліку за правилами податкового законодавства. Наведені пропозиції дозволяють значно зменшити обсяг облікових робіт (тим паче, що: по-перше, багато господарюючих суб'єктів, не тільки підприємства малого бізнесу, так і роблять, постійно ризикуючи отримати штрафні санкції через відступ від правил ведення бухгалтерського обліку, оскільки така можливість не узаконена, по-друге, такий варіант обліку вже використовується на практиці в країнах Західної Європи і приносить суттєві економічні вигоди), та, врешті-решт, забезпечити єдність облікової політики, яку потребує державна статистика, співставленість однорідних показників підприємств, що на сьогоднішній день неможливе через багатоваріантність обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Питання гармонізації оподаткування та відображення впливу податкового законодавства на систему бухгалтерського обліку стають особливо актуальними в світлі поступової глобалізації, пов'язаних з нею злиттів та об'єднань, а також зростанням ролі міжнародної корпорації на світовому ринку. Одночасно, їх вирішення повинно враховувати необхідність в розвитку соціальної спрямованості обліку з метою захисту економіки та помітно посилено боротьбу з шахрайством у фінансовій звітності у світі. В різних країнах приймаються доволі жорсткі закони по боротьбі з подібними явищами, впроваджується комплекс заходів, що перешкоджають “відмиву” грошей тощо. У зв'язку з цим необхідно: враховувати національне підґрунтя, зокрема особливості менталітету, при розробці і впровадженні будь-яких систем і стандартів; при визначенні механізму впливу податкового законодавства на систему бухгалтерського обліку, створити механізм захисту національної правової системи від проникнення правових елементів, що є чужорідними для даної правової системи; встановити конкретні норми стандартів та податкового законодавства. Перспективами подальших досліджень є визначення соціального значення вибору податкових систем і податкового планування з точки зору бухгалтерського обліку.

---

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Азроянц Э.А.* Глобализация: катастрофа или путь к развитию? Современные тенденции мирового развития и политические амбиции. М.: Издательский дом “Новый век”, 2002. – 416 с., С. 50.
2. *Безродна Т.М., Крупка О.Б.* Вдосконалення облікової політики бюджетних установ в умовах глобалізації // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, – 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка. – 2007. – 526 с. – С. 104-107.
3. *Бизнес № 35 – 27.08.07.* – С. 57-61.
4. Влияние внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации на смежные области государственного регулирования // *Международный бухгалтерский учет.* – 2006. – март. – 3 (87). – С. 10-17.
5. Влияние внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации на смежные области государственного регулирования // *Международный бухгалтерский учет.* – 2006. – апрель. – 4 (88). – С. 2-7.
6. *Голов С., Пархоменко В., Тома М., Яковенко Д.* Обзор вопросов практического применения международных стандартов финансовой отчетности // *Школа професійного бухгалтера.* – 2007. – січень. – 01 (73). – С. 7-12.
7. *Головатий М.* Глобалізація як засіб знищення національних держав // *Персонал.* – 2004. – 11. – С. 58-63.
8. Европейский форум бухгалтеров // *Международный бухгалтерский учет.* – 2005. – август. – 8 (80). – С. 7-17.
9. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, – 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.
10. *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* Национальные школы бухгалтерского учета <http://www.buh.ru/document-385>.
11. *Терехова В.А.* Направления международных исследований по гармонизации учета в современных условиях // *Международный бухгалтерский учет.* – 2005. – июль. – 7 (79). – С. 7-10.
12. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с. – С. 162.
13. *Карагод В.С.* Основные способы стандартизации корпоративной социальной отчетности // *Международный бухгалтерский учет.* – 2006. – май. – 5 (89). – С. 35-39.



14. *Нападівська Л.В.* Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, – 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с. – С. 27-28.

15. VI Международный форум бухгалтеров и аудиторсов (25 мая 2005 г., Москва, Государственный Кремлевский дворец) // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – июль. – 7 (79). – С. 3-6.

16. *Anna Szmarekieta.* Ewolucja podatku korporacyjnego w Wielkiej Brytanii w kontekście funkcji obciążeń fiskalnych // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. Stowarzyszenie księgowych w Polsce. Rada Naukowa, Warszawa. – 2004. – Tom 22(78). – s. 112-135.

17. *Ewa Walińska.* Sprawozdawczość finansowa a podatek dochodowy w świetle integracji Polski z Unią Europejską // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. Stowarzyszenie księgowych w Polsce. Rada Naukowa, Warszawa. – 2004. – Tom 18(74). – s. 171-186.

18. *Pomorska A., Szolno-Koguc, Wójtowicz.* Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej. - Lublin: Wydawnictwo uniwersytetu Marii Curie-Skłodowski, 2003. – 357 s.

19. *Świdarska Gertruda, Wojciech Więclaw, Michał Kariozen.* Znaczenie Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 2. “Podatek dochodowy” w kształceniu w zakresie rachunkowości finansowej // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. Stowarzyszenie księgowych w Polsce. Rada Naukowa, Warszawa. – 2005. – Tom 26(82). – s. 219-228.