

## ■ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.421.1

### КОНВЕРГОВАНА ОБЛІКОВА МОДЕЛЬ: ПРАВОВІ НАСЛІДКИ ТА СОЦІАЛЬНИЙ ЕФЕКТ ВІД ВПЛИВУ НА ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ ©

**С.Ф. ЛЕГЕНЧУК,**  
*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку і аудиту,*

**Т.П. ОСТАПЧУК,**  
*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Житомирський державний  
технологічний університет  
(Житомир)*

*Досліджено процес міжнародної стандартизації через уточнення понятійно-категорійного апарату та визначення таких його складових, як уніфікація, гармонізація та конвергенція облікових систем. Встановлено співвідношення та взаємозв'язок цих понять. Визначено проблемні моменти впливу міжнародної стандартизації на об'єкти бухгалтерського спостереження земельних ресурсів в умовах гібридної війни. Досліджено негативні соціальні ефекти, які виникають через невідповідність моделей правових систем, що з'явилися у національній обліковій системі внаслідок імплементації міжнародних стандартів та вплинули на появу правових проблем, пов'язаних із забезпеченням соціальних гарантій учасникам бойових дій, що брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення і захисті незалежності, суверенітету та територіальної цілісності України.*

**Ключові слова:** міжнародна стандартизація, уніфікація, гармонізація, конвергенція, земельні ресурси, гібридна війна.

**Табл. 1. Рис. 1. Літ. 15.**

**Постановка проблеми.** Для виявлення тенденцій розвитку як облікової системи в цілому, так і бухгалтерського обліку земельних ресурсів в Україні, першочергово необхідно дослідити еволюцію бачень вчених щодо розвитку системи регулювання обліку в нашій країні. Дана проблематика актуалізується тим, що на сучасному етапі процеси реформування національної облікової системи перебувають під значним впливом цілого ряду політичних, економічних, екологічних та соціальних факторів, внаслідок чого виникає значна кількість питань, що потребують вирішення з урахуванням євроінтеграційного вектору розвитку України. Особливої уваги потребують питання соціально-економічного впливу міжнародної стандартизації на діяльність суб'єктів господарювання, діяльність яких пов'язана з сферою подолання наслідків гібридної війни та з забезпеченням реалізації соціальних гарантій учасникам бойових дій, що брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення і захисті незалежності, суверенітету та територіальної цілісності України.

© С.Ф. ЛЕГЕНЧУК, Т.П. ОСТАПЧУК, 2018

**Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.** Напрямами дослідження питань міжнародної стандартизації та впливом імплементації МСФЗ, Директив ЄС у вітчизняну облікову систему займалися такі автори, як С.Ф. Голов, В.М. Жук [1], С.Я. Зубілевич, Г.Г. Кірейцев, В.М. Метелиця, А.В. Озеран, Я.В. Олійник, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук [9]. Але питанням правових наслідків впливу міжнародної стандартизації на формування належного обліково-правового відображення операцій з земельними ресурсами для усунення проблем, що виникають з забезпеченням соціальних гарантій учасникам бойових дій АТО в частині виділення законодавчо передбачених земельних ділянок у їхнє користування, не було приділено достатньої уваги.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є визначення проблемних аспектів впливу міжнародної стандартизації на об'єкти бухгалтерського моніторингу земельних ресурсів в умовах гібридної війни через розкриття фундаментальних положень процесів гармонізації, уніфікації та конвергенції облікових систем на світовому рівні та їх соціально-економічні та правові наслідки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Як зазначають Г. Мюллер, Х. Гернон та Г. Міїк, для сучасного рівня економічної інтеграції країн характерною є інтернаціоналізація економіки, та перш за все, бізнесу [8, с. 12]. Визнаною мовою бізнесу є бухгалтерський облік, він є одним із засобів спілкування на міжнародному рівні. Взагалі інтернаціоналізація бізнесу базується на інформованості його учасників на всіх етапах, починаючи з вивчення сфери вкладання фінансових ресурсів до отримання фінансових результатів, а таку поінформованість може забезпечити тільки система бухгалтерського обліку. Професор В.М. Жук стверджує, що відпрацювання подальшої стратегії та тактики розвитку в Україні бухгалтерського обліку на міжнародних засадах можливе через розробку належної теоретичної платформи з урахуванням національних потреб і галузевої специфіки [1, с. 7]. Тому для досягнення консенсусу професійна облікова спільнота повинна вести наукову дискусію саме в цьому напрямі.

Розгляд питання міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку дозволяє визнати, що у світі взагалі не існує навіть двох країн з однаковими єдиними нормами ведення обліку, тому всі напрями впровадження міжнародної стандартизації повинні враховувати національні особливості ведення бухгалтерського обліку кожної країни.

Крім того, бухгалтерський облік, як стверджують Г. Мюллер, Х. Гернон та Г. Міїк, визначається середовищем, в якому він функціонує [8, с. 21-22]. Кожна країна має свої цінності, політичну систему та історію – те ж саме можна сказати і про облік. Бухгалтерський облік, як і політика та ідеологія, не знає національних кордонів. Облікові технології експортуються та імпортуються, забезпечуючи тим самим подібність систем обліку, які застосовуються у різних країнах. Таким чином, поглиблення політичних, економічних, правових та соціальних зв'язків між країнами все більше впливає на національні системи бухгалтерського обліку.

Щодо міжнародного регулювання бухгалтерського обліку, які виділив В.В. Ковальов, існує два підходи, які, відповідно, називаються ринковим (market approach) та регулятивним (regulatory approach) [3, с. 262]. Прибічники першого підходу визнають, що основний продукт бухгалтерського обліку – звітність – це ринковий товар, а тому ринок (а саме покупці звітності, тобто її користувачі) і повинен визначати зміст інформації, що публікується. І тому методологія обліку

повинна максимально сприяти розкриттю інформації, виходячи з потреб користувачів. Прибічники другого підходу зазначають, що абсолютизація ринку має певні недоліки, тому необхідними є певні регулятиви, що підвищують ступінь довіри до обліку. Квінтесенцією першого підходу виступає система регулювання обліку у США, що стосується другого підходу, хоча і не в контексті ринку, він проявився в соціалістичному обліку. Менш жорсткі варіанти другого підходу мають місце в організації обліку в ряді країн континентальної Європи.

Незважаючи на масштабні дослідження авторів різних країн, питання стандартизації бухгалтерського обліку та розуміння таких понять як “гармонізація”, “уніфікація”, “конвергенція”, що їх супроводжують, до сих пір викликають багато дискусій.

Взагалі міжнародна стандартизація надає можливість здійснити повну глобалізацію систем бухгалтерського обліку і звітності багатьох країн. В.М. Жук [1, с. 13] та О.М. Петрук [9, с. 43] під стандартизацією розуміють встановлення єдиних норм та вимог у сфері бухгалтерського обліку. Питання стандартизації О.М. Петрук також розглядає через застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють відображення у звітності фактів господарського життя [9, с. 43]. При цьому В.М. Жук уточнює, що уніфікація – це усунення розбіжностей між національними стандартами обліку різних країн [1, с. 13]. В.В. Ковальов через питання уніфікації бухгалтерського обліку також розкриває поняття “стандартизації” та стверджує, що воно прямо пов’язане з поняттям “гармонізація”, що також підтверджують О.Є. Ніколаєва та Т.В. Шишкова.

Петрук О.М. стверджує, що за словами відомого західного дослідника К. Ноубса [15, с. 117] в межах бухгалтерського обліку гармонізація і стандартизація стали майже синонімами, і не можна наполягати на різниці в їх значенні. Гармонізація є поняттям, яке відноситься до міжнародного регулювання, наприклад, яке створює ЄС, а стандартизація є результатом діяльності Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) (IASB) (з 2001 р. – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) (IASB) [9, с. 41-42]. Інший російський вчений Л.З. Шнейдман доводить, що до 2000 р. МСБО ставив завдання не тільки всеохоплюючої стандартизації, а й гармонізації національних бухгалтерських стандартів, що призвело до того, що Європейський Союз з 1 січня 2005 р. прийняв рішення про застосування МСФЗ усіма європейськими компаніями, акції яких котируються на фондових біржах в Європі, при складанні консолідованої фінансової звітності [13, с. 6, 10].

Проф. Л.З. Шнейдман визначає гармонізацію як процес, при якому Комітет з Міжнародних стандартів фінансової обліку створював рішення облікових задач, які використовувалися як основа для уніфікації національних стандартів [13, с. 82]. Відомі західні вчені, такі як К.С. Мост [14, с. 3-14], М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера [7, с. 565] розмежовують поняття уніфікації, стандартизації та гармонізації, визначаючи, що уніфікація – це виключення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій і обставин; стандартизація – це обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку; гармонізація – поєднання різних систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом введення їх в межі загальної класифікації, тобто стандартизація форми зі збереженням суттєвих відмінностей [7, с. 565].

Сам процес конвергенції на відміну від гармонізації, за позицією Л.З. Шнейдмана, полягає у русі РМСБО та національних регулюючих органів назустріч один одному для знаходження та прийняття найкращого рішення [13, с. 10].

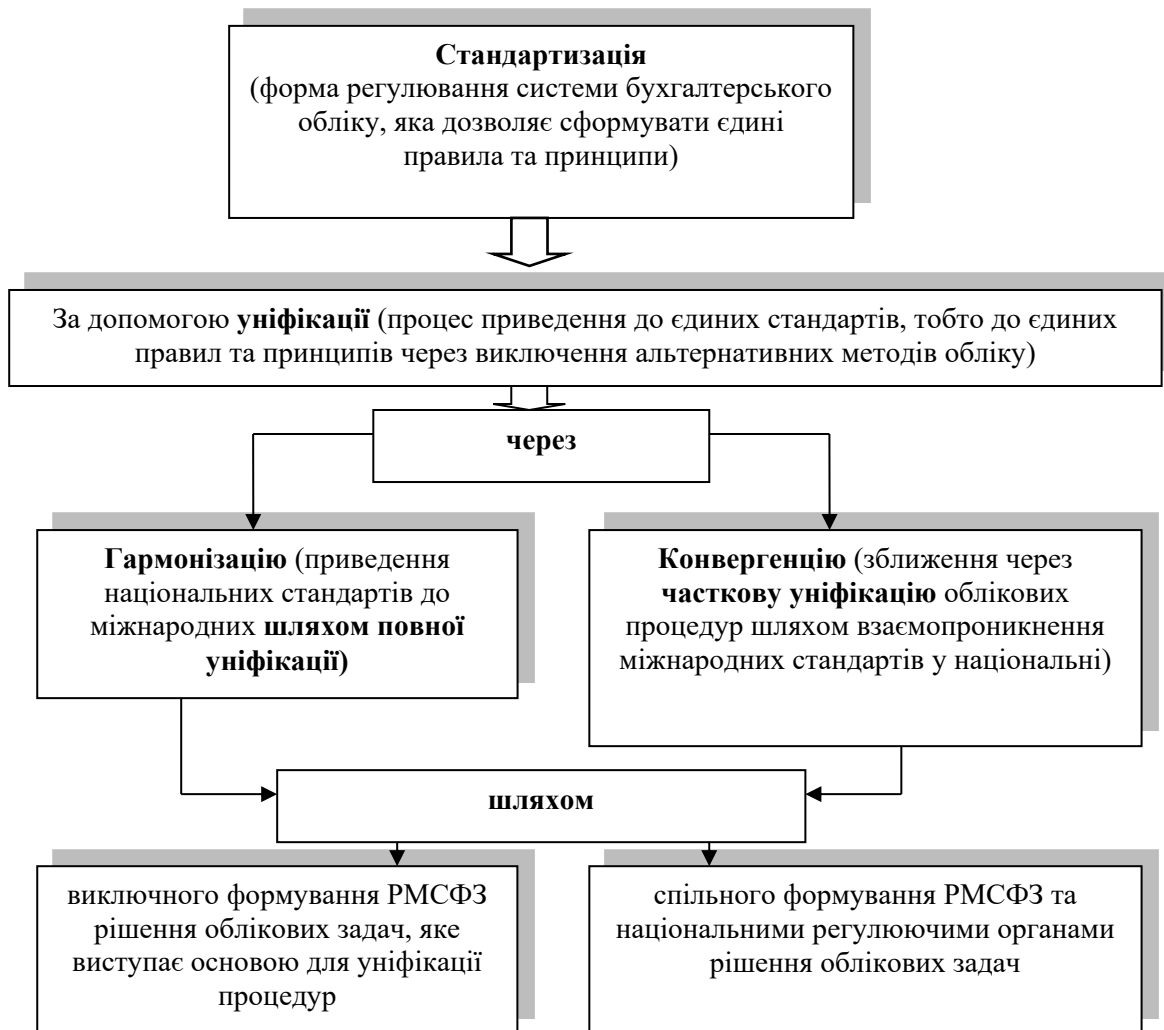
Але якщо реально оцінювати процес конвергенції облікових процедур, то враховуючи глобальні ринки капіталів, він є можливим тільки у двох сторін: Правління РМСБО та Ради з стандартів фінансового обліку США (Financial Accounting Standards Board – FASB), що розробляє ГААП (US GAAP). Процес конвергенції облікових систем, можна вважати, відбувся ще при створенні Директив ЄС, коли країни-члени Європейського Союзу дійшли згоди при формуванні облікових стандартів, враховуючи свої національні особливості бухгалтерського обліку шляхом їх зближення через часткову уніфікацію облікових процедур внаслідок спільного вироблення загальних правил та принципів щодо їх проведення.

Підтвердженням цього є угода між РМСБО та Радою із стандартів фінансового обліку США про внесення змін в МСФЗ (IAS) та ГААП (US GAAP) з метою їх наближення [13, с. 10]. Процес конвергенції було розпочато з 2000 р. через зближення системи МСФЗ з американською системою стандартизації бухгалтерського обліку (US GAAP) та встановленням курсу на загальне запровадження глобальних стандартів.

У 2006 р. IASB та FASB було прийнято рішення про реалізацію великого проекту з розвитку та покращення своїх концептуальних основ шляхом побудови єдиного спільного документу. Загальна мета цього проекту полягала у створенні ґрунтовних підстав для побудови системи принципо-орієнтованих стандартів бухгалтерського обліку, які б були внутрішньо послідовними та інтернаціонально конвертованими. У вересні 2010 р. було завершено фазу А цього проекту та опубліковано окремі елементи майбутньої Концептуальної основи для фінансової звітності (розділ 1 “Мета фінансової звітності загального призначення” та Розділ 3 “Якісні характеристики корисної фінансової інформації”, в якому було представлено нову структуру якісних характеристик корисної фінансової інформації, яка повністю співпадає з подібною структурою, представленою в SFAC 8 US GAAP) [5, с. 87].

Після внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 05.10.2017 р. [10] та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у нашій країні також було введено в дію і Концептуальну основу для фінансової звітності (тобто конверговану модель стандартизації обліку, створену IASB та FASB), оскільки вона офіційно була оприлюднена на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що є підставою для формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку. Концептуальна основа не є МСФЗ і, відповідно, не визначає стандарти для певної оцінки або розкриття інформації, та ніщо у цій Концептуальній основі не спростовує жодного конкретного МСФЗ і, в разі наявності суперечностей, вимоги МСФЗ є домінуючими і переважають її вимоги [4]. Але незважаючи на це, її основна мета – це виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Крім того, Рада (IASB) керуватиметься Концептуальною основою при розробці майбутніх і при перегляді існуючих стандартів, кількість випадків виникнення суперечностей між Концептуальною основою та МСФЗ з часом зменшуватиметься [4].

Узагальнюючи погляди авторів і вплив процесів глобалізації та реального впровадження міжнародної стандартизації в облікові системи країн, можна продемонструвати наступне співвідношення та розкрити взаємозв’язок понять стандартизації, уніфікації, гармонізації та конвергенції (рис. 1).



**Рис. 1. Співвідношення та взаємозв'язок понять стандартизація, уніфікація, гармонізація та конвергенція облікових систем**

*Джерело: сформовано авторами*

Якщо узагальнювати наслідки впровадження міжнародної стандартизації у правове поле нашої країни, то можна стверджувати, що регулятивна функція держави, яка побудована на романо-германській правовій традиції (що є сукупністю національних правових систем держав, які мають загальні риси, що виявляються у єдності закономірностей та тенденцій розвитку на основі давньоримського права та його пристосувань до нових національних умов) [12, с. 570], зникає через впровадження міжнародних стандартів обліку, що базуються на англосаксонській правовій основі (основою якої є сукупність часткових правомочностей) [2], та формують підґрунтя конвергованої облікової моделі, яка введена на законодавчому рівні в облікову практику підприємств. Україна є однією з країн з найбільшими площами чорноземів у Європі, тобто державне регулювання одного з національних багатств країни тримається фактично тільки на постійному продовженні дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення. Така ситуація виникла через неузгодженість національних стандартів обліку та вітчизняного законодавства, які

були сформовані на різних правових традиціях. І через те, що наша держава користується підтримкою Всесвітнього банку реконструкції та розвитку і Міжнародного валютного фонду (МВФ) шляхом отримання кредитів на розвиток країни, вона повинна наслідувати міжнародні стандарти та брати їх за основу, тобто сьогодні ми є реципієнтами системи обліку, яка базується на англосаксонських правових традиціях.

Щодо соціальної складової обліку та впливу на неї національного правового забезпечення, яке базується на романо-германській правовій моделі, то одним з актуальних питань соціального захисту певних верств населення нашої країни є заходи із психологічної реабілітації, соціальної та професійної адаптації учасників антитерористичної операції, а також законодавче забезпечення певних пільг та гарантій для них. Право на виділення земельної ділянки у власність є однією з існуючих пільг для учасників АТО. Законодавство України у сфері земельних відносин містить окремі правові норми, спрямовані на регламентацію таких питань, як набуття права власності на землю та права землекористування. Але до цих пір залишаються дискусійними питання щодо права володіння, користування та розпорядження землею, які закріплені законодавством. В цілому діюче земельне законодавство через фрагментарність не може забезпечити ефективного обліково-правового регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері землекористування.

Існування такої ситуації означає, що крім того, що держава втрачає регулятивну роль щодо облікового забезпечення операцій з земельними ділянками шляхом запровадження міжнародних стандартів, які базуються на англосаксонській правовій моделі господарювання та ринковому підході до регулювання бухгалтерського обліку (market approach), ще й діюче вітчизняне земельне законодавство повною мірою не відповідає належному забезпеченню правових відносин. Внаслідок цього виникають проблеми соціального характеру. Особливо це стосується учасників бойових дій, що брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення і захисті незалежності, суверенітету та територіальної цілісності України.

У табл. 1 узагальнено правові проблеми, які не тільки впливають на облікове відображення операцій з земельними ресурсами, але й викликають негативний соціальний ефект для учасників гібридної війни [6].

Таблиця 1

**Проблемні аспекти правового забезпечення соціальних напрямів отримання земельних ділянок учасниками АТО**

№ з/п	Проблемне питання	Правове забезпечення сфери земельних відносин	Результат
1	2	3	4
1	Законодавча можливість отримання земельної ділянки в Україні учасниками бойових дій.	Право на безоплатне виділення земельних ділянок у власність мають всі громадяни України. Це підтверджується ст. 116 Земельного кодексу України. Ветерани війни ж, відповідно до Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх	За правовими реаліями можливість отримання земельної ділянки мають всі громадяни нашої держави, а не тільки учасники АТО, які іноді через відсутність інформації не використовують це право.

## Продовження табл. 1

1	2	3	4
		соціального захисту”, мають право на першочергове відведення таких ділянок. Ця пільга полягає в тому, що у випадку претендування на одну і ту ж земельну ділянку декількох осіб, перевага буде надана саме учаснику АТО. Окрім того, така пільга передбачена для всіх категорій ветеранів війни, що включають в себе і учасників бойових дій, і учасників війни, і інвалідів війни.	
2	Порядок подачі заяви про виділення земельної ділянки визначений на законодавчому рівні.	Повноваження органів щодо передачі земельних ділянок у власність передбачені ст. 122 Земельного кодексу України. Відповідно до положень зазначеної статті Держгеокадастр може передавати у власність лише земельні ділянки сільськогосподарського призначення державної власності. Рішення щодо передачі земельних ділянок у власність в межах населеного пункту приймають сільські, селищні, міські ради, тому звертатися із заявою варто саме до них.	Варто зауважити, що помилковою є думка про те, що всі землі сільськогосподарського призначення перебувають у державній власності, а тому заяву необхідно подавати до Держгеокадастру. В межах населених пунктів землі сільськогосподарського призначення перебувають не у державній, а в комунальній власності, тому правильним суб'єктом звернення є сільська, селищна рада за місцем знаходження ділянки.
3	Першочерговість отримання земельної ділянками будь-якого призначення ветеранами війни встановлена законодавством	Закон України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” передбачає право на першочергове виділення земельних ділянок учасникам АТО лише для індивідуального житлового будівництва, садівництва і городництва. В інших випадках ветеран війни має рівні права з іншими особами.	Слід звернути увагу, що відповідно до ст. 36 Земельного кодексу України, земельні ділянки для городництва передаються тільки у користування, тому приватизувати таку ділянку неможливо.
4	Законодавче право на отримання учасником АТО за життя лише однієї земельної ділянки.	Чимало учасників АТО вважають, що якщо вони, наприклад, приватизують земельну ділянку сільськогосподарського призначення, то отримати земельну ділянку для індивідуального житлового будівництва вони не зможуть.	Згідно з ч. 4 ст. 116 Земельного кодексу України передача земельних ділянок безоплатно у власність громадян провадиться один раз по кожному виду використання. Тобто одночасно можна отримати у власність і

Продовження табл. 1

1	2	3	4
			земельну ділянку для будівництва, і для садівництва, і для сільського господарства і т.д. Розмір таких ділянок визначений в ст. 121 Земельного кодексу України. Понад встановлену норму особа може отримати землю на підставі цивільно-правових угод.

*Джерело: узагальнено авторами*

Однією з головних проблем реалізації ветеранами АТО права на землю залишається безсистемність процесу, відсутність єдиних правил та порядку визначення суб'єкта виникнення правових проблем, а також те, що житлове і земельне законодавство прописане ще у 80-х роках, коли 99% населення проживали за адресами прописки [11]. Таким чином, існує у цій сфері законодавство застаріло, а на сьогодні й досі ніхто не провів моніторингу з метою визначення законів, які не відповідають вимогам сучасності і потребують оновлення, що, в свою чергу, призводить до подвійного тлумачення, корупції, неможливості реалізації прав, а не рідко і до провалу соціальних реформ, особливо тих, які стосуються учасників гібридної війни.

**Висновки.** Національна система бухгалтерського обліку в умовах сьогодення є одним з об'єктів реформування, що зумовлюється необхідністю приведення її у відповідність до вимог МСФЗ та Директив ЄС. Використання конвергованої концептуальної основи фінансової звітності, основною метою якої є зменшення відмінностей у методиках бухгалтерського відображення фактів господарського життя шляхом гармонізації регулюючих положень, стандартів та облікових процедур ще більше ускладнює даний процес, розмиваючи існуючі орієнтири щодо напрямів подальшої гармонізації. Існування такої ситуації негативно впливає на формування дієвого інформаційного забезпечення про об'єкти облікового спостереження, зокрема, земельні ресурси підприємства, при цьому не дозволяючи забезпечувати ефективну реалізацію державної політики у сфері подолання наслідків гібридної війни в Україні. Хоча на сьогодні саме поняття "гібридна війна" не має однозначного і усталеного трактування як на рівні офіційних міжнародно-правових документів, так і на рівні наукового співтовариства внаслідок відсутності єдиного бачення щодо змістовних і формальних аспектів даного явища, проте дослідниками піднімається значна кількість проблем соціально-політичного та економічного характеру, які є наслідками гібридної агресії в Україні та потребують негайного вирішення. Одним з проблемних наслідків соціального характеру є надання та реалізація соціальних пільг і гарантій для учасників бойових дій, а саме, отримання ними на законних підставах земельних ділянок у користування. Тому перспективними напрямками подальших пошуків у контексті досліджуваної проблематики буде створення інформаційного забезпечення щодо формування достовірного облікового відображення операцій з



земельними ділянками, що надаються учасникам АТО відповідно до діючого законодавства, а саме: усунення за допомогою облікового інструментарію правових протиріч, що виникають при здійсненні цих операцій.

### Список використаних джерел

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
2. Капелюшников Р. И. Экономическая теория прав собственности (методология, основные понятия, круг проблем) [Электронный ресурс] /Р.И. Капелюшников – Режим доступа: <http://www.libertarium.ru>. – Назва з екрану.
3. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
4. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]: станом на 1 вересня 2010 р. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
5. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2017. – 204 с.
6. Михайлик С.І. Отримання землі учасниками АТО: розвінчання міфів [Електронний ресурс] / С.І. Михайлик. – Режим доступа: <http://protokol.com.ua>.
7. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
8. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
9. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-ХІV зі змін та допов. станом на 1 січня 2018 р. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
11. Сергеев К. Земля для АТОшників. Нагородження тих, кому не треба, і кидок потребуючих [Електронний ресурс] /К. Сергеев – Режим доступа: <https://sensor.net.ua/blogs>. – Назва з екрану.
12. Скакун О.Ф. Теория государства и права: Учебник / О.Ф. Скакун. – Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. – 704 с.
13. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСБО / Л.З. Шнейдман. – М.: Изд-во “Бухгалтерський учет”, 2003. – 96 с.
14. Most K.S. Toward the International Harmonization of Accounting / K.S. Most // *Advances in International Accounting*. – 1994. – Vol. – 6. – Pp. 3-14.
15. Nobes C. Harmonization of financial reporting/ *Comparative International Accounting* / C. Nobes, R. Parker. – Prentice Hall International, Wielka Brytania, 1995. – P. 117.

### Список використаних джерел у транслітерації / References

1. Zhuk, V.M. (2009). *Kontseptsiia rozvytku bukhgalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky [Concept of development of accounting in the agrarian sector of the economy]*. Kyiv: NNTs IAE [in Ukrainian].
2. Kapeliushnykov, R.Ya. *Ekonomycheskaia teoriya prav sobstvennosti (metodohyia, osnovnye poniatyia, kruh problem) [The economic theory of property rights (methodology, basic concepts, the range of problems)]*. Retrieved from [http://www.libertarium.ru/1\\_lib\\_propkapel](http://www.libertarium.ru/1_lib_propkapel) [in Russian].

3. Kovalev, V.V. (2004). *Fynansovui uchet y analiz: kontseptualnue osnovu [Financial accounting and analysis: the conceptual framework]*. Moscow: Finance and statistics [in Russian].
4. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Conceptual framework of financial reporting]. (2010). Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/929\\_009/paran24#n24](http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/929_009/paran24#n24) [in Ukrainian].
5. Lehenchuk, S.F. (2017). *Bahatovariantnist v bukhhalterskomu obliku: istoryko-teoretychni aspekty [Multivariamce in accounting: historical and theoretical aspects]*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
6. Mykhailyk, S.I. (2017). *Otrymannia zemli uchasykamy ATO: rozvinchannia mifiv [Getting land by ATO participants: solving myths]*. Retrieved from [http://protokol.com.ua/ua/otrimannya\\_zemli\\_uchasnykamy\\_ato\\_rozvinchannia\\_mifiv/](http://protokol.com.ua/ua/otrimannya_zemli_uchasnykamy_ato_rozvinchannia_mifiv/) [in Ukrainian].
7. Metius, M.R. (1999). *Teoryia bukhhalterskoho ucheta [Accounting theory]*. Moscow: Audit UNITI [in Russian].
8. Miuller, H. (1996). *Uchet: mezhdunarodnaia perspektyva [Accounting: international perspective]*. Moscow: Finance and statistics [in Russian].
9. Petruk, O.M. (2005). *Harmonizatsiia natsionalnykh system bukhhalterskoho obliku [Harmonization of national accounting systems]*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
10. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. (2018, July 16). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/page>
11. Serhieiev, K. (2017). *Zemlia dlia ATOshnykiv. Nahorodzhennia tykh, komu ne treba, i kydok potrebuyuchykh [Land for ATOshnikov. Awarding to those who do not need, and a throw of needy]*. Retrieved from [https://censor.net.ua/blogs/1101535/zemlya\\_dlya\\_atoshnykv\\_nagorodjennya\\_tih\\_komu\\_ne\\_treba\\_kydok\\_potrebuyuchih](https://censor.net.ua/blogs/1101535/zemlya_dlya_atoshnykv_nagorodjennya_tih_komu_ne_treba_kydok_potrebuyuchih)
12. Skakun, O.F. (2000). *Teoryia hosudarstva y prava [Theory of state and law]*. Kharkov: Consum [in Russian].
13. Shneidman, L.Z. (2003). *Kak polzovatsia MSBO [How to use IFRS]*. Moscow: Accounting [in Russian].
14. Most, K.S. (1994). Toward the International Harmonization of Accounting. *Advances in International Accounting*, 6, 3-14.
15. Nobes, C. & Parker, R. (1995). *Harmonization of financial reporting. Comparative International Accounting*. London: Prentice Hall International.

#### ANNOTATION

### CONVERGED ACCOUNT MODEL: LEGAL CONSEQUENCES AND SOCIAL EFFECT FROM INFLUENCE ON OBJECTS OF ACCOUNTING OBSERVATION OF LAND RESOURCES IN CONDITIONS OF HYBRID WAR

**LEGENCHUK Sergii,**

*Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Head of the Department of Accounting and Auditing,*

**OSTAPCHUK Tetyana,**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Associate Professor of the Department of Accounting and Audit,  
Zhytomyr State Technological University  
(Zhytomyr)*

*The process of international standardization through clarification of the conceptual-categorical apparatus and definition of such components as unification, harmonization and convergence of accounting systems is studied. The correlation and interrelation of these*

concepts is established. The problem moments of influence of the international standardization on objects of accounting supervision of land resources in conditions of hybrid war are defined. Negative social effects that arise due to the inconsistency of models of legal systems that appeared in the national accounting system due to the implementation of international standards and influenced the emergence of legal problems related to the provision of social guarantees to combatants who took a direct part in the antiterrorist operation, ensuring its conducting, protection of independence, sovereignty and territorial integrity of Ukraine.

**Keywords:** international standardization, unification, harmonization, convergence, land resources, hybrid war.

**Tabl. 1. Fig. 1. Lit. 15.**

**АННОТАЦИЯ**  
**КОНВЕРГИРОВАННАЯ УЧЁТНАЯ МОДЕЛЬ: ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ**  
**И СОЦИАЛЬНЫЙ ЭФФЕКТ ОТ ВЛИЯНИЯ НА ОБЪЕКТЫ**  
**БУХГАЛТЕРСКОГО НАБЛЮДЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В**  
**УСЛОВИЯХ ГИБРИДНОЙ ВОЙНЫ**

*ЛЕГЕНЧУК Сергей Фёдорович,  
доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой учёта и аудита,*

*ОСТАПЧУК Татьяна Петровна,  
кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры учёта и аудита,*

*Житомирский государственный технологический университет  
(Житомир)*

*Исследован процесс международной стандартизации через уточнение понятийно-категориального аппарата и определение таких его составляющих, как унификация, гармонизация и конвергенция учётных систем. Установлено соотношение и взаимосвязь этих понятий. Определены проблемные моменты влияния международной стандартизации на объекты бухгалтерского наблюдения земельных ресурсов в условиях гибридной войны. Исследованы негативные социальные эффекты, которые возникают из-за несоответствия моделей правовых систем, появившихся в национальной учётной системе вследствие имплементации международных стандартов, повлиявших на появление правовых проблем, связанных с обеспечением социальных гарантий участникам боевых действий, принимавшим непосредственное участие в антитеррористической операции, обеспечении её проведения и защите независимости, суверенитета и территориальной целостности Украины.*

**Ключевые слова:** международная стандартизация, унификация, гармонизация, конвергенция, земельные ресурсы, гибридная война.

**Tabl. 1. Рис. 1. Лит. 15.**

**Інформація про авторів**

**ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет.

**ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет.

**LEGENCHUK Sergii** – Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr State Technological University.

**ОСТАРЧУК Tetyana** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Zhytomyr State Technological University.

**ЛЕГЕНЧУК Сергей Фёдорович** – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учёта и аудита, Житомирский государственный технологический университет.

**ОСТАПЧУК Татьяна Петровна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учёта и аудита, Житомирский государственный технологический университет.



УДК 657:061.1:006.034

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКОВОЇ  
ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ  
В УМОВАХ ДІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ  
СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ©**

**Т.Г. КИТАЙЧУК,**  
кандидат економічних наук,  
доцент,  
доцент кафедри обліку та  
оподаткування в галузях економіки,

**Н.М. ГУДЗЕНКО,**  
кандидат економічних наук,  
доцент,  
доцент кафедри обліку та  
оподаткування в галузях економіки,  
Вінницький національний  
аграрний університет  
(Вінниця)

*Рух України у напрямку світової спільноти вимагає кардинального реформування діючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Протягом 2015-2017 років були введені в дію Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, отже зникла чітка регламентованість бюджетного обліку, а натомість, відповідно до принципів підходів побудови Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, які і були прийняті за основу при формуванні Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, виникла багатоваріантність підходів до прийняття облікових рішень щодо відображення різноманітних об'єктів бюджетного обліку.*

© Т.Г. КИТАЙЧУК, Н.М. ГУДЗЕНКО, 2018