

УДК 657.92

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК – ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДГРУНТЯ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ*Ловінська Л. Г.*

У статті висвітлюються концептуальні засади реформування бухгалтерського обліку в Україні, результати дослідження яких представлені у чотирьохтомному науковому виданні “Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні”. Ключовим напрямком розвитку бухгалтерського обліку визначено адаптацію нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансовий контроль, інфраструктура, державне регулювання, облікова політика, міжнародні стандарти, фінансова звітність, державні фінанси.

Економічна ситуація, яка склалася за період становлення незалежності нашої держави та входження її в світову спільноту, потребує значних структурних змін, а також зумовлює закономірну необхідність масштабного реформування системи бухгалтерського обліку та звітності. Адже, саме невирішені проблеми бухгалтерського обліку та фінансової звітності є на сьогоднішній день серед чинників, які стримують розвиток ринкових відносин та перешкоджають залученню іноземного капіталу.

Метою статті є критичний аналіз процесу реформування бухгалтерського обліку в Україні, встановлення стратегічних напрямків його розвитку, встановлення важелів адаптації його до законодавства Європейського союзу і міжнародних стандартів в умовах реформування та розвитку методології і методики бухгалтерського обліку та фінансового контролю.

Практична реалізація реформування бухгалтерського обліку, як відомо, розпочалася ще в 1999 році з ухвалення Верховною Радою України Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Наступним кроком на шляху реформування були розробка та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), які відповідно до вказаного Закону створювалися на основі міжнародних стандартів обліку. На даному етапі прийнято і введено в дію 32 П(С)БО.

Нагальними стали питання, як бухгалтерський облік має розвиватися в подальшому, що треба робити для того, щоб бухгалтерський облік відповідав ринковим умовам господарювання і забезпечував реалізацію тих функцій, які на нього покладені.

Восени 2006 року Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів ухвалила стратегічні напрямки розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Ці стратегічні напрямки оприлюднювалися на конференціях, були опубліковані на сайті Міністерства фінансів.

До стратегічних напрямків розвитку бухгалтерського обліку в Україні відносяться зокрема такі: удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку і аудиту з метою створення інформаційної інфраструктури ринкової економіки і забезпечення сприятливого інвестиційного клімату;

адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

удосконалення методологічних засад облікової політики суб'єктів державного сектору економіки; реформування бухгалтерського обліку в секторі державного управління;

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності інститутів спільного інвестування;

удосконалення методології управлінського обліку суб'єктів господарювання;

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих підприємств.

Слід зазначити, що практично по кожному напрямку проводились наукові дослідження, результати яких відображені у чотирьохтомному науковому виданні “Бухгалтерський облік та фінан-

совий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні”[1].

Перший напрямок - удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку і аудиту – є найважливішим. Економіка країн, що знаходяться на терені колишнього Радянського Союзу на сучасному етапі перебуває в стані переходу від командно-адміністративної системи до змішаної. Для змішаної економічної системи притаманні розвинені ринкові відносини, демократизація власності, державне регулювання, соціальна орієнтація. Всі ці сторони змішаної економіки є взаємопов’язаними і взаємообумовленими, тому мають розвиватися цілеспрямовано і одночасно.

Поеднання ринкового саморегулювання та державного регулювання – яскрава риса економічних систем найбільш розвинутих країн світу. Вплив на ринкове середовище, на підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання – мета державного регулювання.

Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в індустріально розвинених країнах здійснюється за безпосередньою участю держави. Бухгалтерський облік – є частиною такої інфраструктури, оскільки представляє собою інформаційну систему господарської діяльності підприємства, організації, установи й уряду в цілому.

Бухгалтерський облік – є з одного боку інструментом державного регулювання, а з іншого – його об’єктом.

Саме через регламентацію методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності всіх суб’єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки.

Слід зазначити, що концептуальні засади державного регулювання бухгалтерського обліку в країнах колишнього Радянського Союзу знаходиться ще в стадії становлення. З цієї причини правове забезпечення цього процесу є ще недосконалим, містить протиріччя та неузгодженості. Прикладом цього є ситуація, що склалася в Україні.

Закон “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” не дає відповіді на такі питання: в чому зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб’єктом, а що – об’єктом, які складові входять в національну систему обліку, який взаємозв’язок між ними є і яка їх підпорядкованість. Наслідком такої ситуації є неврегульованість на практиці питань відповідальності за розробку і впровадження методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку, відсутність єдиних підходів щодо реформування бухгалтерського обліку в різних галузях національної економіки.

За результатами проведеного дослідження, результати якого відображені у першому томі згаданого видання, що має назву “Реформування бухгалтерського обліку в Україні”, запропоновано частину другу статті 6 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” викласти у такій редакції:

“2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке забезпечує:

реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку;

впровадження єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерство фінансів України:

затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку фінансової звітності у державному секторі економіки;

затверджує нормативно-правові акти з питань регулювання облікової політики суб’єктів державного сектору економіки (крім банків);

координує діяльність центральних органів виконавчої влади, а також Державного казначейства України, державних цільових фондів щодо організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також регулювання облікової політики суб’єктів державного сектору, що належить до сфери їх управління, та погоджує нормативно-правові акти із зазначених

питань”.

Другий напрямок розвитку бухгалтерського обліку в Україні - адаптація його нормативно-правової бази до законодавства Європейського союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (далі МСБО та МСФЗ) – впливає з першого і є тісно пов'язаним з ним. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку вимагає рішення цієї проблеми на національному рівні. Адже слід усвідомлювати, що міжнародні стандарти, це лише певна збірка правил, трактування яких може відрізнятися в різних країнах з перехідною економікою, тому механічне перенесення МСФЗ і МСБО в ту або іншу економіку може мати непередбачувані наслідки. Впровадженню певної облікової норми повинне передувати глибоке розуміння економічної суті цього процесу.

МСФЗ виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва у сфері управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання. У свою чергу суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі.

Забезпечення прозорості суб'єктів національної економіки має величезне значення, оскільки, ринкова вартість капіталу визначається двома ключовими чинниками: майбутніми доходами та майбутніми ризиками. Деякі ризики дійсно характерні для діяльності самих організацій, проте є й такі, які спричинені відсутністю необхідної інформації, відсутністю точних відомостей про прибутковість капіталовкладень. Кредитори і інвестори згодні одержувати менший прибуток, але бути впевненими в тому, що достовірна, справедлива і точна інформація знизить їх ризики.

Позитивними сторонами застосування МСФЗ як для організацій, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів являються:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- престижність, забезпечення більшої довіри до організації з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності (інформацією, що розкриває фінансову звітність).

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. Наприклад, для фінансових аналітиків і інвесторів це зрозумілість, порівнянність, прозорість, надійність, нижчі витрати по аналізу звітності; для фінансових організацій — нижчі витрати по залученню капіталу, єдина система ведення бухгалтерського обліку, для аудиторів — однотипні принципи бухгалтерського обліку.

МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Разом з тим запровадження МСФЗ на підприємствах України породжує багато наукових та суто практичних проблем. В умовах реформування бухгалтерського обліку з метою його відповідності міжнародним стандартам залишається не з'ясованим, що являє собою національна система бухгалтерського обліку як об'єкт стандартизації, з яких підсистем та елементів вона складається.

Дослідження цієї проблеми дає відповідь на питання: чи потрібно створювати національну нормативну базу з бухгалтерського обліку, чи можливо замінити її міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Варіант відповіді впливає на визначення шляхів розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Таким чином, національна система бухгалтерського обліку в Україні може розвиватися двома альтернативними шляхами. Важливо визначити, який шлях є більш ефективним з точки зору виконання завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком, а також більш легким для суб'єктів господарювання.

Впровадження МСФЗ потребує тривалого часу й значних зусиль. Новим кроком на шляху до реалізації поставлених завдань щодо реформування бухгалтерського обліку є розробка та затвердження Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (далі – стратегія), метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [2].

Стратегія визначає диференційований підхід до встановлення вимог з розкриття інформації у фінансовій звітності в залежності від масштабів господарської діяльності. Максимальними є вимоги з розкриття інформації до великих корпорацій цінні папери, яких знаходяться у лістингу фондових бірж. Стосовно цих суб'єктів вимоги до застосування МСФЗ є обов'язковими. Встановлення методології складання фінансової звітності інших підприємств здійснюється національними стандартами розробленими на базі міжнародних.

На виконання цього напрямку стратегії запропоновано частину четверту статті 14 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” викласти у такій редакції:

“4. Відкриті акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, професійні учасники ринку цінних паперів, банки, страховики, установи недержавного пенсійного забезпечення та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність разом із аудиторським висновком шляхом публікації у періодичних виданнях або поширеннях як окремих друкованих видань з розміщенням у мережі Інтернет.

Підприємства-емітенти, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банки і страховики подають та оприлюднюють фінансову та консолідовану фінансову звітність, яка складається за міжнародними стандартами.

Підприємства, зазначені в абзаці першому цієї частини, можуть прийняти рішення про складання і подання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Підприємства інформують Державний комітет статистики України про складання та подання ними фінансової звітності за міжнародними стандартами у порядку визначеному Кабінетом Міністрів України”.

Необхідною передумовою запровадження Міжнародних стандартів є налагодження тісної співпраці між Радою МСФЗ та державними регуляторами бухгалтерського обліку країн з перехідною економікою. У країнах, в яких здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку, офіційним представником у співпраці з Радою МСФЗ мають виступати національні органи з регулювання бухгалтерського обліку. На виконання цієї тези Міністерство фінансів України уклало угоду з Радою МСФЗ, відповідно до якої Мінфіну передано авторське право на текст МСФЗ. Це зробило можливим публікацію тексту стандартів на сайті Мінфіну і відповідно вільний доступ до них усіх зацікавлених осіб.

У чотирьохтомному виданні приділено багато уваги реформуванню бухгалтерського обліку та фінансового контролю в державному секторі. Дослідженню впливу реформування бухгалтерського обліку в державному секторі на управління державними фінансами присвячені том 2 “Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансового контролю у державному секторі” та том 3 “Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку”.

Реформування системи управління державних фінансів має здійснюватися на підґрунті рефор-

мування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (далі – МСБОДС). Ця обставина обумовлена тим, що бухгалтерський облік та фінансова звітність суб'єктів державного сектору – є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні. Саме бухгалтерський облік впливає на змістовне наповнення та методологічне забезпечення управління державними фінансами, оскільки є інформаційною інфраструктурою процесу управління. Методологія розрахунку звітних, прогнозних та планових показників має бути однаковою. В зворотному випадку фінансовий контроль стає неможливим.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до МСБОДС є революційним для системи управління державними фінансами України. По-перше, діюча система бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі методологічно орієнтована на відображення виконання кошторису, вона ще несе в собі методологію централізованого керівництва планової економіки в умовах державної власності. МСБОДС орієнтовані на ведення обліку суб'єктом державного сектору в умовах державного регулювання економіки, а не централізованого планування.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, складена відповідно до МСБОДС має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватись в якості прогнозів або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Окрім того, вона може також надавати дані щодо отримання ресурсів відповідно до ухваленого порядку, встановленого законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних та контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору дещо інші у порівнянні з використанням фінансової звітності, яка ще складається в даний час.

По-друге, бухгалтерський облік та фінансова звітність відповідно до МСБОДС засновані на концепції обліку та звітності корпорацій, тобто недержавних структур. З цього випливає, що за форматом, структурою, методологією оцінки та визнання окремих показників звітність суб'єкту державного сектору є подібною до звітності приватного або корпоративного підприємства.

Фінансовий звіт суб'єкта господарювання державного сектору відповідно до МСБОДС має включати такі складові: звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про зміни у чистих активах/власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, облікову політику та примітки до фінансових звітів. При цьому інформація, що подається у фінансових звітах має відповідати принципам доречності та достовірності.

Достовірність фінансової інформації трактується як достовірність обчислення фінансових результатів діяльності та характеристики фінансового стану, відображення економічної сутності господарських операцій, а не лише їх юридичної форми, нейтральність подання даних, обачний вибір способів оцінки, повнота у всіх суттєвих аспектах.

Принцип безперервності передбачає під час складання фінансової звітності оцінку здатності суб'єкта продовжувати діяльність на безперервній основі, що обумовлено необхідністю при складанні фінансової звітності суб'єктів господарювання аналізувати вплив таких чинників, як потенційні та оголошувані структурні перебудови організаційних одиниць у майбутньому, можливість надходження подальшого державного фінансування, пошук інших джерел фінансування, тощо.

По-третє, МСБОДС вимагають складання звітності за однаковим форматом як для бюджетів усіх рівнів, так і для бюджетних установ. Вводяться нові поняття. Замість терміну бюджетний облік використовується термін “бухгалтерський облік державного та місцевих бюджетів”. Ці зміни тягнуть за собою не тільки формальні перетворення, але й перегляд підходів до бюджетної класифікації, планування бюджетних призначень, оцінки зобов'язань тощо. Найголовнішим, є зміна ідеології управління державними фінансами, яка має врахувати особливості формування та використання бюджетних ресурсів, а також функціонування бюджетних установ в ринковому середовищі.

Результатом цього напрямку наукових досліджень були розробка та затвердження постановами Кабінету Міністрів України Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному

секторі на 2007 – 2015 рр. та Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. [3, 4].

У чотирьохтомному виданні крім результатів по вище наведеним напрямкам розвитку бухгалтерського обліку в Україні представлений також доробок досліджень у сфері методології та методики бухгалтерського обліку та фінансового контролю. Загальним підсумком наукових досліджень є розроблення 26 проектів нормативно-правових актів, 15 з яких затверджені постановами або розпорядженнями Кабінету Міністрів України та Наказами Міністерства фінансів України. Їх перелік наведено у передмові до першого тому [5].

ВИСНОВКИ

Таким чином, у своєму дослідженні автором отримано наступні результати:

- узагальнено процеси реформування бухгалтерського обліку в Україні;
- встановлено необхідність взаємозв'язку між ринковим саморегулюванням та державним регулюванням у сфері бухгалтерського обліку та аудиту”;
- запропоновано зміни у діючому законодавстві, а саме у Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;
- здійснено критичний аналіз можливостей вітчизняної адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку шляхом диференційованого підходу;
- досліджено стратегічні питання щодо реформування бухгалтерського обліку та фінансового контролю у державному секторі.

СПИСОК ВИКОРСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / редкол.: М. Я. Азаров (голова), та ін. - К.: НДФІ, 2007.
2. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Затверджена розпорядженням Кабінету міністрів України № 911-р від 24.10. 2006.
3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 рр. Затверджена постановою Кабінету міністрів України № 34 від 16.01.2007.
4. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Затверджений постановою Кабінету міністрів України № 1017 від 10.08.2004.
5. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / Редкол.: М. Я. Азаров (голова), та ін. - т. 1 Реформування бухгалтерського обліку в Україні. – К.: НДФІ, 2007. С. 9 – 11.