

РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розкрито проблеми перебудови системи бухгалтерського обліку в Україні до міжнародних стандартів

Ключові слова: методологія і методика бухгалтерського обліку, державні фінанси, гармонізація світових систем бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Україна як і більшість постсоціалістичних країн та країн Європейського Союзу, здійснюючи реформування системи обліку, орієнтується на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. А це вимагає тісної співпраці зі світовими професійними бухгалтерськими організаціями, вивчення і аналізу досвіду багатьох країн, у яких національні системи бухгалтерського обліку вже побудовані на основі МСБО.

Актуальність теми. Зважаючи на складність і багатогранність цих проблем, сьогодні важливим напрямом наукових досліджень є вивчення питань що стосуються, по-перше, оптимізації шляху включення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в правове поле України, враховуючи міжнародний досвід та реалії національної економіки; по-друге, питання удосконалення, подальшої розробки та впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в цьому і полягає актуальність теми.

З переходом України до ринкових відносин також відбулися відповідні зміни концепції бухгалтерського обліку, понять і принципів обліку. Одночасно бухгалтерський облік як наука перебуває на стадії розвитку, визначення не тільки нової концепції та методології обліку, а й теоретичних засад його будови.

Стан вивчення проблеми. Водночас однією з невирішених проблем є адаптація системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів. Цим питанням присвячені праці вітчизняних науковців але враховуючи, що процес знаходиться в постійному русі окремі питання залишаються не вирішеними.

Метою публікації є аналіз й обґрунтування досвіду різних країн для уточнення пріоритетних напрямів реформування бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів.

Проблеми розробки теоретичних основ розвитку бухгалтерського обліку, вивчення проблем прикладного характеру бухгалтерського обліку і звітності за умов стрімкого розвитку суспільно-економічних процесів висвітлили у своїх працях такі вітчизняні вчені, як: П.І. Атамас, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, В.М.Жук, Т.І. Єфименко, С.В. Свірко, В.В. Сопко, П.Л. Сук, Н.І. Сушко, О.О. Гегуліна, С.І. Юрій та інші.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки в різних країнах різко прискорилося впровадження МСБО. Ідея гармонізації систем бухгалтерського обліку різних країн реалізується в рамках Європейського співтовариства. Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку, врегульована певною системою стандартів. Головне щоб, ці стандарти кардинально не суперечили відповідним стандартам у країнах співтовариства. Уряди окремих країн (Великобританії, Австралії, Канади, Нової Зеландії, Словаччини та ін.) зробили суттєві кроки у напрямі гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності до міжнародних.

Так, в Австралії реформування системи бухгалтерського обліку вже давно в минулому. Метод нарахування використовують більше 10-ти років тому. У 2000 році до парламенту Австралії було уперше подано фінансовий звіт, складений за методом нарахування. Національні стандарти Австралії засновані на міжнародних стандартах обліку та фінансової звітності для державного сектора, але вони більш детально розкривають методологію національного обліку, ніж міжнародні. Регулювання фінансової звітності в державному секторі Австралії здійснюється єдиною структурою, яка й займається вдосконаленням чинних стандартів і розробкою нових.

У Словаччині процес реформування ще перебуває на початковому етапі, удосконалюється управління витратами. Міністерство фінансів розробило нові стандарти обліку та фінансової звітності, які ґрунтуються на МСБО та МСФЗ для державного сектора, і поступово їх впроваджує у дію. Зумовлені відсутністю ефективного аудиту, виникали певні труднощі при переході від касового методу до принципу нарахувань.

У 1998 році Міжнародна федерація бухгалтерів представила "Рекомендації щодо урядової фінансової звітності", які б мали допомогти урядам усіх рівнів у підготовці фінансових звітів на основі методу нарахувань у 1998 році представила Міжнародна федерація бухгалтерів. Ці рекомендації разом з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для приватного сектору становлять основу для Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, які підготовлені Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів. Остання почала видавати перші стандарти, основані на методі нарахувань, починаючи з травня 2000 року [2].

26-27 березня 2009 року в Державному казначействі України відбувся семінар присвячений тематичі "Бухгалтерський облік та фінансова звітність у державному секторі, запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності". На семінарі була висвітлена змістовна і корисна інформація щодо тенденцій та перспектив розвитку бухгалтерського обліку у різних країнах світу. Директор Генеральної фінансової інспекції Міністерства Португалії Ана Фернандес проінформувала учасників і гостей семінару про моделі бухгалтерського обліку в різних країнах світу. Вона відзначила, що загалом:

– англо-американські країни, такі як Австралія, Канада, Сполучене Королівство та Сполучені Штати, Нова Зеландія, запровадили територіальну децентралізацію й адаптували досвід приватного сектора до державного сектора. Вони віддають перевагу впровадженню ринкових механізмів, конкуренції та розглядають громадянина, як споживача послуг або клієнта;

– Бельгія, Франція, Греція, Німеччина, Португалія, Румунія та Іспанія, країни континентальної Європи, мають структури, успадковані від бюрократичної й ієрархічної моделі державного управління, що ґрунтуються на адміністративному праві. У Португалії в рамках реформи планується передача певних функцій бухгалтерського обліку в державному секторі спеціально створеному державному підприємству. Це здійснюється через брак кваліфікованих бухгалтерів та з метою заощадження на створенні спеціальних підрозділів у органах влади [2].

Викладення основного матеріалу. Подібні зміни планується Державним Казначейством здійснити і в Україні. Заплановано створити посади державних бухгалтерів з метою усунення дублювання функцій та отримання різних результатів за аналогічними операціями розпорядників бюджетних коштів та органів Державного Казначейства України.

Підпорядкування державних бухгалтерів повинно бути подвійне: безпосередньо керівнику головного розпорядника бюджетних коштів та одночасно голові Державного Казначейства України – з питань дотримання правил ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та контролю за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів [6].

З доповіді генерального інспектора Генеральної фінансової інспекції Міністерства фінансів Франції Даніель Лажумар: ще у 2001 році було прийнято Структурний закон про державний бюджет Франції, який передбачав проведення бюджетної реформи з запровадженням програмно-цільового методу, здійснення обліку доходів і видатків бюджету за касовим методом, ведення загального обліку – за методом нарахування, тобто облік операцій у фінансовому періоді, до якого вони належать, незалежно від дати виплати або надходження коштів. З 2006 року державний бухгалтерський облік Франції почали вести відповідно до стандартів, розроблених Комітетом з підготовки стандартів державного бухгалтерського обліку. Необхідно було визначити, які правила з приватного бухгалтерського обліку можуть прямо застосовуватися у державному секторі, а які потребують адаптації до специфіки діяльності держави. Було розроблено 15 стандартів, комітет розробляв стандарти на базі трьох стандартів:

– французьких стандартів бухгалтерського обліку для приватного сектору та нормативної бази Комітету з регулювання бухгалтерського обліку,

– міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для приватного сектору,

– міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Так, починаючи з 2006 року, складається нова основна фінансова звітність, що підлягає аудиту:

Баланс (активи – пасиви = чисті активи)

Звіт про чисті витрати,

Звіт про чисті доходи,

Звіт про результати (чисті витрати – чисті доходи),

Таблиця руху коштів,

Обов'язкові додатки (пояснення до фінансової звітності, зобов'язання та розкриття інформації, перехідна таблиця від фінансового до бюджетного результату). Також складається бюджетна звітність.

З часу коли був прийнятий закон (2001 рік) до моменту зміни системи бухгалтерського обліку (2006 рік) була проведена низка підготовчих заходів, а саме:

- 1) запровадження бухгалтерських стандартів,
- 2) розробка нового плану рахунків,
- 3) адаптація інформаційної системи,
- 4) навчання, нові інструкції,
- 5) внутрішній контроль,
- 6) організаційні зміни,
- 7) складання вхідного балансу.

У ряді пострадянських країн також мають місце подібні процеси. На території пострадянського простору з метою реформування систем фінансової звітності створено Координаційну раду з методології бухгалтерського обліку, яка об'єднує представників Вірменії, Грузії, Азербайджану, Таджикистану, Казахстану, Киргизстану, Узбекистану, Молдови, Білорусії, Росії та України.

В Російській Федерації у 2004 році затверджена Концепція розвитку бухгалтерського обліку та звітності на середньострокову перспективу. Вона передбачає адаптацію МСФЗ для застосування в РФ шляхом створення необхідної інфраструктури та побудови ефективного облікового процесу [3], а саме, передбачається передача професійній бухгалтерській спільноті питань розробки методології бухгалтерського обліку та закріплення їх в проектах стандартів, розробка норм професійної етики і контроль за їх виконанням, розробка та розповсюдження методичних матеріалів, підготовка і перепідготовка бухгалтерів, аудиторів тощо.

Проектом Концепції розвитку бухгалтерського обліку та аудиту республіки Казахстан передбачається внесення істотних змін до системи регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що діє зараз, а також підвищення якості інформації, що формується у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [4]. Розвиток системи бухгалтерського обліку необхідно здійснювати за такими головними напрямками:

– спрощення порядку ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для суб'єктів малого і середнього підприємництва;

– зміна системи регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності на основі міжнародного досвіду;

– участь у міжнародному процесі розвитку бухгалтерського обліку та аудиту.

Як в Російській Федерації і Республіці Казахстан, так і в інших постсоціалістичних країнах приймаються і реалізуються Концепції розвитку бухгалтерського обліку, що спрямовані на адаптоване до національних потреб запровадження МСФЗ.

Треба зазначити, що ці країни, розуміючи неминучість світової гармонізації бухгалтерського обліку, питання власної участі в цій гармонізації порушують у першу чергу і наголошують на необхідності створення відповідної власної інфраструктури для застосування МСФЗ. Цей підхід є цілком обґрунтованим, оскільки саме міжнародна система бухгалтерського обліку та звітності за останні кризові періоди продемонструвала свої "слабкі" місця, й аналітики стверджують, що це одна з опосередкованих причин глобальних економічних негараздів.

То ж у багатьох країнах, як в економічно розвинених, та і в країнах з перехідною економікою, процес реформування бухгалтерського обліку розпочався набагато раніше або проходять зараз. Це дає можливість Україні узяти на озброєння їх досвід, ретельно відбираючи найефективніші методи та напрями реформування, та удосконалити національну систему бухгалтерського обліку.

Одним з пріоритетних напрямів розвитку держави є здійснення бюджетної реформи в Україні, яка передбачає вирішення питань комплексного характеру: вдосконалення макроекономічного прогнозування і бюджетного планування; забезпечення реальності планових показників бюджету та їх виконання; визначення соціально-економічних пріоритетів і пріоритетів бюджетного фінансування, концепції бюджетних коштів на найбільш важливих соціально-економічних програмах; розмежування концепції органів державного фінансового контролю та організація їх ефективної взаємодії, забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів.

Реалізація усіх цих напрямів у сфері державного управління можлива за умови існування дієвої системи обліку та контролю на усіх рівнях управління. Теоретичним постулатом є те, що бухгалтерський облік виконує одну із ключових функцій управління. Тому управління на кожному рівні повинно мати вплив, посилки, вимоги до обліку та звітності [1].

Таким чином на рівні розпорядників та одержувачів бюджетних коштів – це управлінський облік щодо ефективного прогнозування і планування доходів, видатків і складання кошторису, на рівні галузі – окремі галузеві стандарти, що імплементуються як в національні, так і в міжнародні нормативи.

Ситуація сьогодні щодо обліку у бюджетній сфері фахівцям-практикам дуже відома. Існують ключові особливості, які відрізняють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях від обліку на підприємствах; організація обліку здійснюється у розрізі статей бюджетної класифікації; здійснюється суворий контроль за виконанням кошторису видатків; властива різноманітна галузева специфіка обліку. Першочерговим чинником впливу на методологію облікового процесу діяльності бюджетних організацій є той факт, що дія Національних стандартів бухгалтерського обліку, не поширюється на зазначених юридичних осіб. Облік окремих об'єктів у бюджетних установах здійснюється відповідно до інструктивних матеріалів, розроблених і затверджених Головним управлінням Державного казначейства України. Рівень методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку у державному секторі на сьогодні значно поступає аналогічному у бухгалтерському обліку для приватного сектора.

У Постанові Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34 [6], надані основні та конструктивні кроки з огляду на ті глобальні перетворення облікових систем,

що відбуваються в європейських і постсоціалістичних країнах нині. Основні напрями реалізації Стратегії:

- системи бухгалтерського обліку;
- удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;
- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

В основних напрямках реалізації урядової концепції розвитку бухгалтерського обліку у державному секторі України враховано всі актуальні аспекти, які на сьогодні є визначальними у розвитку міжнародної облікової системи. Насамперед, це розробка і запровадження єдиної методологічної бази для всіх суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектора.

Створення Єдиного плану рахунків забезпечить мобільність облікових процесів та відкриту консолідацію інформації.

Основні зміни мають стосуватися бюджетного обліку. Через зволікання у розробці та запровадженні єдиного плану рахунків для суб'єктів державного сектору є неможливим створення єдиного програмного забезпечення, а, отже, запровадження інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу відкладатиметься і надалі. Державним Казначейством України ще наприкінці 2007 року була оприлюднена інформація про розроблені перші три національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі "Основні засоби", "Запаси", "Нематеріальні активи" [5].

Проаналізувавши пріоритетні завдання Державного Казначейства України на 2011 рік, можна сказати, що впродовж останніх трьох років суттєвих змін щодо застосування і впровадження Єдиного плану рахунків і стандартів для державного сектора не відбулося.

Стосовно розробки перших трьох стандартів бухгалтерського обліку та стандартів фінансової звітності для державного сектора Казначейство України обрало шлях їх адаптації до П(С)БО приватного сектора. Це виправдано тому, що останні побудовані вже з урахуванням гармонізації їх з міжнародними стандартами. Така модель побудови облікової системи подібна до системи, яку використовує Міністерство фінансів Франції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, окреслимо основні аспекти, які визначають концептуальні засади побудови оновленого й адаптованого до сучасного рівня виробничих і соціальних відносин обліку у державному секторі. Серед них:

1. Завдання, щодо остаточного розроблення і впровадження Єдиного плану рахунків, який повинен гармонізувати з бюджетною класифікацією, будуватися на методі нарахування та забезпечувати формування національних рахунків з урахуванням специфіки бюджетних установ. Необхідно створювати відповідну власну інфраструктуру для застосування МСФЗ.

2. Завершення створення перших трьох національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі – "Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Запаси". Структура кожного з розроблених стандартів має складатися, принаймні, з чотирьох частин: сфера застосування, оцінка, ведення обліку, розкриття інформації в додатках. Пропонується привести у відповідність до міжнародної практики та до вітчизняного стандарту бухгалтерського обліку П(С)БО № 7 методологію визначення первісної вартості основних засобів у бюджетній сфері.

3. Необхідною умовою є впровадження системи управління бюджетним обліком та звітністю, що побудована за методом нарахування. Це дозволить, у свою чергу, контролювати не лише правильність

використання бюджетних коштів, а й результативність їх використання по кожному року і загалом при завершенні програми, надасть можливість об'єктивно оцінити активи та зобов'язання органів державної влади. Однак метод нарахування має один вагомий недолік: складність і трудомісткість у порівнянні з простою реєстрацією касових потоків. Тому метод нарахувань повинен бути жорстко регламентований, чітко мають бути визначені такі групи питань, як: доходи і видатки, оцінка не фінансових і фінансових активів, оцінка за ринковою вартістю, оцінка за первісною вартістю.

4. Розвиток і підтримка професійних організацій бухгалтерів в Україні. Необхідність мати стійкі джерела інформації про всі зміни, які вносяться в діючі міжнародні стандарти і про нові стандарти, що приймаються, несуть зі собою потребу у пошуку форм співпраці з Міжнародною Федерацією бухгалтерів. Не менш важливою є потреба професійного навчання молоді та підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів.

Важливим аспектом реформування державної облікової системи має стати галузевий підхід у побудові бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме, створення методологічного і методичного забезпечення, що відображало б галузеву специфіку окремих сфер діяльності державних інституцій. З цією метою необхідно внести відповідні зміни до нормативних документів, які регламентують діяльність органів виконавчої влади, це дозволило б активізувати роботу з розроблення й апробації галузевого методичного та методологічного забезпечення ведення обліку і складання звітності.

Список використаних літературних джерел:

1. Дупіаза С.А. (младший), Екклз, Р.Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества (Текст) // В.Ионов (пер. с англ.), Ю.Езерский (пер. с англ.). – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211с.
2. Звіт за підсумками семінару TAIEХ "Бухгалтерський облік та фінансова звітність у державному секторі, запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності", відбувся 26-27 березня 2009 року в Державному казначействі України (Електронний ресурс). Режим доступу: – // Офіційний сайт ДКУ: www.treasury.gov.ua. / електронний архів/ семінари, конференції.
3. Проект концепції розвитку отрасли бухгалтерского учета и аудита в республике Казахстан на 2007-2009 годы. (Електронний ресурс). Режим доступу: – <http://www.minfin.kz/structure/data...>
4. Реформування бухгалтерського обліку в держсекторі // Баланс Бюджет – 2007. – № 39. – 12 листопада. – С.1-4.
5. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр., затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007р., №34 Електронний ресурс. Режим доступу: – // Офіційний сайт ДКУ: www.treasury.gov.ua.
6. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами, затверджено Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2007 р., № 888-р (Електронний ресурс). Режим доступу: – //Офіційний сайт ДКУ: www.treasury.gov.ua.

ПЕДЧЕНКО Олена Вікторівна – викладач кафедри обліку та аудиту Кременчуцького інституту Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля.

Наукові інтереси:

- облік і аудит;
- міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції: 27.08.2012 р.