

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ГАЛУЗЕВИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розкрито концепцію вирішення проблем обліково-інформаційного забезпечення управління шляхом розробки і запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Розглянуто теоретичні основи таких стандартів: трирівнева модель побудови фінансової звітності; методологія галузевих факторів вартості; галузева специфіка показників для прийняття інвестиційних рішень

Актуальність дослідження. Прийнято вважати, що теорія бухгалтерського обліку є універсальною та не потребує розвитку через галузеві аспекти. На практиці ця проблема проявляється єдиними для всіх та малозатребуваними формами фінансової звітності, відстороненням галузевого управління від методологічного впливу на розвиток ключової функції управління – яким є бухгалтерський облік, другорядністю цієї інформаційної системи в економічній роботі. Проте, нездатність традиційних підходів реагувати та запобігати кризовим явищам, змінюватись в період глобальних викликів, вимагає перегляду теоретичних доктрин. Діловий світ вимагає від бухгалтерського обліку повнішої інформації, розвиток, конкуренція в глобальній економіці проходить в галузевій площині.

Для України, котра позиціонує себе лідером світової аграрної економіки та виробництва металу важливими є теоретична база та концептуальні основи побудови саме галузевого бухгалтерського обліку.

Метою статті є аналіз практики та обґрунтування теоретичних основ запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

Завданнями реалізації цієї мети є:

- розгляд галузевої системи управління як ключового чинника запровадження галузевих стандартів та розвитку галузевої підсистеми теорії бухгалтерського обліку.
- аналіз наукових моделей побудови фінансової звітності з врахуванням галузевої специфіки та означення вузькоспеціалізованих МСФЗ;
- аналіз закордонної практики застосування галузевих стандартів;
- обґрунтування теоретичних й методологічних підходів до запровадження галузевих стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблеми впливу системи управління на розвиток обліку завжди були в центрі уваги вчених.

М.С. Пушкар справедливо доводить, що система управління є провідною для бухгалтерського обліку [1]. Завданням обліку є професійне упорядкування інформації. Чим більші і різноманітніші запити до обліку, тим досконалішою стає його система, тим значимішим буде бухгалтерський облік і в економічній системі.

Місія та завдання бухгалтерського обліку в системі управління визначаються інституційними запитами на результативну інформацію. Місія, як і мета, за дослідженнями відомих вчених В.Ф. Паляя та Я.В. Соколова задається бухгалтерському обліку зовнішніми інститутами [2]. Серед останніх найважливішими є інститути галузевого управління.

Проте, реформування вітчизняного бухгалтерського обліку здійснюється в основному за мотивацією транснаціональних корпорацій (ТНК), часто на шкоду національним інституціям. Як справедливо зазначає професор Г.Г. Кірейцев, такі зміни спрямовані на уніфікацію методології обліку до МСФЗ "щодо задоволення потреб базових національних інститутів, то це проблема протягом останнього десятиліття досліджується недостатньо і вирішується повільно" [3, с. 35].

Останнє підтверджується і дослідженнями президента Міжнародної спілки нової інституціональної економіки Рональда Коуза, «Економісти до сьогодняшнього дня ніколи не считали, що інститути играють роль в работе экономической системы. В действительности, институты определяют способы действия экономической системы» [4, с. 16].

Викладення основного матеріалу дослідження.

Безперечним є висновок Нобелівського лауреата з менеджменту Пітера Друкера [5], що у сучасній інформаційній епосі розвитку економіки радикальніше всього змінюватиметься найбільш традиційна із інформаційних систем – бухгалтерський облік. Останнє і є домінуючим чинником розвитку обліку розвинутих країн. Звідси, першоосновою змін бухгалтерського обліку для України мав би бути не чинник світової стандартизації фінансової звітності (при всій важливості цієї проблеми та участі України в її розв'язанні), а посилення ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі. При цьому, очевидно, що нас в першу чергу має цікавити не глобальна управлінська система (хоч Україна і має активно розробляти бухгалтерське забезпечення реалізації Концепції сталого розвитку), а національна, а в її рамках і галузева система управління.

Проте, роль бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі України є невиправдано звуженою. В Україні лише проходить формування ринкових інституцій. Вплив їх на розвиток національного бухгалтерського обліку маловивчений. Більшість із сформованих у сучасній Україні нових інституцій ще не усвідомили значення для своєї роботи бухгалтерської інформації, не кажучи вже про усвідомлення потреби їх впливу на методологію обліку і звітності.

При формуванні в Україні ринкових інституцій ми спостерігаємо, що нерідко за суб'єктивними чи політичними чинниками відбувається наділення одних інституцій більшими правами, можливостями і часто за рахунок потреб інших інституцій. Як доводить академік М.Я. Дем'яненко, "Проблема уніфікації бухгалтерського і податкового обліку може бути розв'язана ... вже ... тільки через законодавче регулювання" [6].

Іншою проблемою розвитку бухгалтерського обліку є те, що чинне законодавство України суттєво обмежує запити до бухгалтерського обліку державного галузевого управління. Парадокс, але галузева система регулювання (управління) економікою має працювати без будь-якого впливу на свою головну функцію, якою є бухгалтерський облік.

Тут варто навести поради того ж Рональда Коуза: "Єдиного пути к наилучшей экономической системе нет, потому что все зависит от общества, в котором вы находитесь" [4].

Отже, обмеженість (і кількісно, і якісно) запитів до бухгалтерського обліку, фетишизація універсальності, досконалості МСФЗ створює проблеми для інформаційного забезпечення не тільки національної економічної системи, а й для її галузевих управлінських підсистем. Останнє є великою проблемою і для самого бухгалтерського обліку, статусу бухгалтерів, їх участі в управлінні, залучення бухгалтерської науки до вирішення практичних завдань в економіці.

Вирішення зазначених питань потребує перш за все наукового забезпечення регламентації побудови стрункої та дієвої системи національного бухгалтерського обліку та визначення ролі та місця в ній її галузевої підсистеми.

В теорії бухгалтерського обліку існують різні погляди на сутність та призначення системи бухгалтерського обліку. Ще менше наукових досліджень з проблем розвитку галузевих систем бухгалтерського обліку та їх галузевих стандартів.

Певним підтвердженням необхідності нового теоретичного сприйняття змісту та місії облікової системи є модель Р.Дж. Екклза та С.А. Діпіази, яка передбачає необхідність запровадження нових Всесвітніх стандартів фінансової звітності з розширенням їх загальної бази – галузевими та корпоративними стандартами, що і має вирішити більшість проблем МСФЗ.

Цю ідею автори виклали у фундаментальній праці "Майбутнє корпоративної звітності" [7], відзначаючи, що на хвилі банкрутства і скандалів виникла недовіра до змісту звітності і традиційних способів її підготовки (рис. 1).

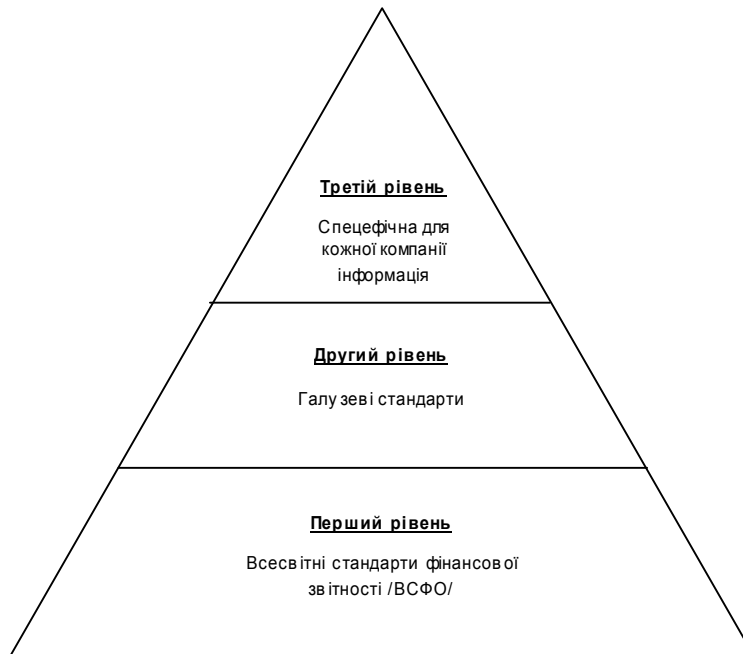


Рис. 1. Трирівнева модель забезпечення прозорості компанії за Р.Дж. Екклзом і С. А. Діпіазою [7, с.36]

Одним із ключових завдань при вдосконаленні галузевих підсистем бухгалтерського обліку та галузевих стандартів є врахування технологічних, економічних та інституціональних особливостей конкретних галузей господарювання. Виникає потреба в порівнянні показників діяльності підприємств, які працюють в аналогічних галузях але в різних країнах. Ефективності від цього буде мало, якщо набір цифр в одному звіті не можна зіставити з набором цифр в іншому. Проте, як справедливо відмічають Екклз та Діпіаза, одного стандартного набору принципів бухгалтерського обліку для цього недостатньо. Необхідна додаткова інформація фінансового (прибуток, грошові потоки тощо) та нефінансового характеру (інтелектуальний потенціал, рівень екологічної безпеки тощо). Методологія оцінки одного і того ж критерію може суттєво відрізнятись в різних галузях. Так, для фармацевтичних компаній інтелектуальний капітал є більш цінним активом, ніж у телекомунікаційній галузі, де переважає ціннісна сутність таких активів, як маркетингові стратегії, бренди. Такі списки показників для кожної з галузей значно відрізняються один від одного, що свідчить на користь стандартів другого рівня.

Окрім вищезначеної моделі трирівневої корпоративної звітності, ознаки галузевої облікової підсистеми спостерігаються і в структурі та змісті МСФЗ. Нині в системі міжнародних стандартів фінансової звітності діють кілька вузькоспеціалізованих стандартів, які в окремих професійних виданнях озвучені як галузеві. Зокрема, такими стандартами визнаються:

- МСФЗ 4 "Договори страхування" (IFRS 4 "Insurance Contracts");
- МСФЗ 11 "Договори будівельного підряду" (IAS 11 "Construction Contracts");

Робота в цьому напрямі вже проводиться. Так, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) внесла на обговорення рекомендує зміни в формах оперативної і фінансової звітності компаній. Ця Рада підкреслює важливість розробки і розкриття як фінансових, так і не фінансових критеріїв діяльності, які є загальними для компаній в межах однієї галузі економіки. Якщо ринок визнає таку інформацію корисною, інвестори можуть зажадати її галузевої стандартизації. Після цього інформація про даний чинник вартості перейде на другий рівень [8].

- МСФЗ 30 "Розкриття інформації банками і фінансовими установами" (IAS 30 "Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions");
- МСФЗ 41 "Сільське господарство" (IAS 41 "Agriculture").

Проте, слід визнати, що в більшості із згаданих документів, йдеться про специфічний облік окремих об'єктів, тоді як галузеві стандарти мають встановлювати методологічні засади організації бухгалтерського обліку на підприємствах окремих галузей.

Очікується, що розробниками таких стандартів можуть бути глобальні галузеві групи – професійні асоціації, в співпраці з іншими учасниками ланцюжка корпоративної звітності – аудиторськими фірмами, аналітиками та інвесторами.

Екклз та Діпіаза вважають, що якщо кілька компаній-лідерів в окремій галузі можуть подати приклад іншим, то кілька передових галузей здатні закласти фундамент для створення стандартів другого рівня в інших секторах економіки [7, с.102].

Вирішення цих питань вимагає підключення до розробки стандартів другого рівня і представників країн-світових лідерів у тій чи іншій галузі. Визначальним є і наукове забезпечення цієї роботи та її організація під егідою Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB) та ООН.

Звісно, розробка галузевих стандартів викличе значний резонанс в професійних та наукових колах. Однак, як зазначають з цього приводу прихильники галузевих стандартів, "ринок і втрата довіри з боку публіки поставлять на місце супротивників, які наполегливо заперечуватимуть стандарти і відмовлятимуться надавати інформацію другого рівня" [7, с.102]. З цим погоджується Л. Шнейдман, зазначаючи, що необхідність прийняття

галузевих стандартів обліку не викликає сумнівів. “Завжди існує потреба, – пояснює автор, – в регулюванні специфічних питань у конкретних галузях діяльності. При цьому галузеві стандарти розкривають особливості застосування національних стандартів у конкретному секторі економіки. Вони не створюють систему, паралельну національним стандартам” [9]. “Галузеві стандарти, – доповнює таку позицію Л.П. Воробйова, – застосовуються відносно робіт, послуг, готової продукції певної галузі. Їх вимоги не повинні суперечити обов’язковим вимогам та загальним правилам і нормам обліку і звітності, розробленим Мінфіном” [10].

Практика запровадження галузевих стандартів обліку в межах загальнонаціональних стандартів вже визнана в США та в більшості розвинутих країн.

Рекомендації, що містяться в керівництвах з бухгалтерського обліку для окремих галузей є інтерпретацією існуючих затверджених стандартів обліку і аудиту GAAP в США. Ці керівництва діють у специфічних обставинах, до яких відноситься приналежність підприємств до певної галузі, а, отже, є такими, що відповідають основним положенням національних стандартів [11].

В Росії, Білорусії, Казахстані та ряді інших країн СНД [12, 13, 14, 15, 16] переглядається законодавство, що передбачає систему нормативних актів у сфері регулювання галузевого бухгалтерського обліку.

Опрацювання вищезазначених джерел дозволяє визначити головні методологічні підходи для формування галузевих стандартів. Можна говорити про наявність певного методологічного забезпечення їх запровадження. Серед якого: ідентифікація основних чинників вартості у кожній галузі економіки і розробка стандартних показників для них; забезпечення глобальності зіставності звітності за цими показниками в кожній окремій галузі.

Отже, проведені дослідження свідчать, що у світі знайдено формулу (підхід) до вдосконалення системи бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Важливим кроком вперед в теоретичному плані стала розробка підходу до поділу системи міжнародної регламентації бухгалтерського обліку на рівні – загальний, галузевий та корпоративний.

Останнє засвідчує необхідність теоретичного обґрунтування запровадження галузевих стандартів обліку та звітності і в Україні. Необхідність запровадження галузевих стандартів обліку у вітчизняну практику особливо важливим є для сільського господарства як ключової галузі економіки України в світовому розподілі праці.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз світових теоретичних і практичних тенденцій побудови та розвитку галузевих стандартів бухгалтерської звітності, засвідчив наявність методологічних підходів до вдосконалення МСФЗ через: запровадження трирівневої моделі їх побудови (загального, галузевого та корпоративного рівнів); означення методології галузевих факторів вартості; наявність специфіки показників для прийняття інвестиційних рішень.

В системі нині діючих МСФЗ вже існують кілька вузькоспеціалізованих стандартів, які в західних науково-професійних бухгалтерських виданнях озвучені (означені) як галузеві.

Наявність галузевого підходу до побудови облікових систем має місце в США та провідних країн СНД (Росії, Казахстану, Білорусії).

Вдосконалення регулювання галузевою економікою неможливе без впливу управління на свою головну функцію – бухгалтерський облік. Науковою базою посилення такого впливу мають стати теоретичні нароби оцінки факторів вартості по окремих галузях, розробка за цим стандартних показників та методології. Практична реалізація такої моделі передбачає розробку галузевих стандартів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а, також, галузевої облікової політики.

Список використаної літератури:

1. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с. 2. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы, 1979. – 304 с. 3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции “Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития”, Житомир, 18–19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с. 4. *Коуз Р.Г.* Природа фирмы / Р.Г. Коуз; пер. с англ. М.Я. Каждана. – М.: Дело. – 2001. – 360 с. 5. *Друкер П.Ф.* Энциклопедия менеджмента. Весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет / П.Ф. Друкер; пер. с англ. О.Л. Пелявский. – М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. – 421 с. 6. *Дем’яненко М.Я.* Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку / М.Я. Дем’яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004.– № 1. – С.10-17. 7. *Дипиаза С.А. (младший), Эклз, Р. Дж.* Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипиаза (младший), Р. Дж. Эклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с. 8. Офіційний сайт Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasb.org/Home.htm>. 9. *Шнейдман Л.* 10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России: уроки на будущее : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=002966>. 10. *Воробьева Л.П.* Концепция и актуальность создания отраслевых стандартов : [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ostbuh.ru/doc/19.doc>. 11. *Audit & Accounting Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives. – With conforming changes as of May 1, 2008 – American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, 2008. – 224 p.* 12. *Ерняязова А.А.* Основные направления совершенствования бухгалтерской системы в Республике Казахстан: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://journal.seun.ru/J2004_1R/Economy/erniyazova.doc. 13. Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности, утверждена приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29 октября 2002 г. № 542: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=02614&ogj=all>. 14. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=000054>. 15. Концепция реформы бухгалтерского учета, утверждена Постановлением Правительства Молдова № 1187 от 24 декабря 1997 г.: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.md/common/actnorm/contabil/guvern/PP_1187_ot_24.12.1997.doc. 16. О бухгалтерском учете и отчетности. Закон Республики Беларусь: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://stroytender.com/articles/24>.

ЖУК Валерій Миколайович – доктор економічних наук, директор Інституту обліку і фінансів, завідувач відділу методології обліку та аудиту ННЦ “Інститут аграрної економіки” НААНУ