

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.37:006.032

Національна система бухгалтерського обліку: значення, формування та чинники впливу на неї

Грицай О.І.кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»

У статті розглядається національна система бухгалтерського обліку та її місце в міжнародній обліковій системі. Виокремлено поняття «система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання». Встановлено, що між національними та міжнародними обліковими стандартами існують розбіжності, які впливають на відповідність обліку сучасним потребам управління. Визначено чинники, які формують національні системи бухгалтерського обліку. Для наближення національної системи бухгалтерського обліку до міжнародної запропоновано поетапне впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ключові слова: національна система бухгалтерського обліку, міжнародна система бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Грицай О.И. НАЦИОНАЛЬНАЯ СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ЗНАЧЕНИЕ, ФОРМИРОВАНИЕ И ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩЕЕ НА НЕЕ

В статье рассматривается национальная система бухгалтерского учета и ее место в международной учетной системе. Выделено понятие «система бухгалтерского учета предприятия». Установлено, что между национальными и международными учетными стандартами существуют различия, влияющие на соответствие учета современным потребностям управления. Определены факторы, которые формируют национальные системы бухгалтерского учета. Для приближения национальной системы бухгалтерского учета к международной предложено поэтапное внедрение Международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: национальная система бухгалтерского учета, международная система бухгалтерского учета, система бухгалтерского учета предприятия, Международные стандарты финансовой отчетности.

Grytsaj O.I. NATIONAL ACCOUNTING SYSTEM: MEANING, FORMATION, AND FACTORS AFFECTING IT

The article discusses the national accounting system and its place in the international accounting system. There is highlighted the concept of accounting system of the business entity. It is established that there are differences between national and international accounting standards that affect the accounting compliance with the modern management needs. It is identified the factors that form the national accounting system. The article proposes a phased implementation of the international financial reporting standards for the approximation of the national accounting system into the international one.

Keywords: national accounting system, international accounting system, accounting system of the business entity, international financial reporting standards.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сучасна політична та фінансова криза негативно вплинула на середовище, в якому функціонує національна облікова система. За такої складної ситуації управління політичним, економічним та соціально-культурним розвитком нашої країни загалом та економічною діяльністю підприємств зокрема може бути ефективним за умов наявності достовірної, повної, надійної, зручної для сприйняття та оцінки облікової інформації. У даному контексті в процесі вирішення практичних проблем

управління як на рівні держави, так і на рівні підприємства особливого значення набувають питання проведення досліджень, спрямованих на впорядкування, систематизацію та інтерпретацію облікової інформації. Однією з необхідних умов наближення економіки України до світового співтовариства є реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до світових стандартів. Моніторинг зарубіжного та вітчизняного законодавства у сфері міжнародних облікових вимог свідчить про недостатню пристосованість останнього до застосування прак-

тичної методики ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковим пошуком нових перспектив для сприяння розвитку національної системи бухгалтерського обліку та систем бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання займаються такі вітчизняні науковці, як: С.Ф. Голов та В.М. Костюченко [2], П.Є. Житний [3], Зубілевич С. Я. [4], М.О. Козлова [5], Р. В. Кузіна [6], О.М. Петрук [7], В.М. Рожелюк [12], М.М. Шигун [14] та багато інших. Проте існуючі дослідження, з огляду на постійні зміни у вітчизняному законодавстві та інтеграцію у світовий економічний простір, потребують продовження.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Необхідність вивчення розвитку національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням впливу соціально-економічного середовища, в якому вона функціонує, стало поштовхом до перегляду та збагачення методології дослідження системи бухгалтерського обліку на засадах розуміння того, що її переосмислення можливе через синтез базових підходів до вивчення організації бухгалтерського обліку. Якщо значення та структура системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання в науковій літературі достатньо досліджені, то питання стосовно організації національної системи обліку потребують свого вивчення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у вирішенні проблем, що виникають під час адаптації вітчизняної обліково-економічної інформації до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Глобалізація сучасної економіки вимагає отримання достатньої кількості інформації, яка повинна забезпечити прийняття ефективних управлінських рішень. Одним із найвагоміших видів економічної інформації є облікова інформація, яку ще називають «мовою бізнесу». Її накопичення та передавання для інформаційного забезпечення потребам управління уможливорює система бухгалтерського обліку.

Під системою бухгалтерського обліку розуміємо сукупність методологічного, методичного й організаційного забезпечення, спрямованого на регламентацію бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання.

Національна система бухгалтерського обліку має організаційний характер і спрямо-

вана саме на регулювання бухгалтерського обліку, що полягає у створенні та запровадженні його методологічного і методичного забезпечення [7, с. 51].

Розгляд нормативної бази свідчить про відсутність у вітчизняному законодавстві терміну «національна система бухгалтерського обліку», проте цей термін часто використовується в науковій літературі з метою висвітлення особливостей бухгалтерського обліку в частині його методології, методики й організації в різних країнах. Більше того, поряд із цим поняттям використовується ще одне – «міжнародна система бухгалтерського обліку». Мета його введення пов'язана саме з процесами стандартизації обліку, спрямованими на виділення в різних системах обліку спільних рис і пошук єдиних концептуальних засад складання фінансової звітності.

Під стандартизацією бухгалтерського обліку розуміють процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінювання та відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності [8, с. 119]. Стандартизація як процес установаження і застосування стандартів є важливим інструментом приведення облікової інформації у відповідність до потреб користувачів.

Погоджуємось із визначенням національної системи бухгалтерського обліку, представленої як сукупність взаємопов'язаних регулятивних, методологічних та організаційно-методичних компонентів, що визначають принципи функціонування системи бухгалтерського обліку і забезпечують процеси первинного спостереження, вартісного вимірювання, групування, систематизації та узагальнення даних про факти господарського життя і надання в зручній для сприйняття формі інформації про суб'єкт господарювання та її інтерпретації користувачам такої інформації [13, с. 371].

Характеризуючи сутність поняття «національна система бухгалтерського обліку», автори перелічують різні складові елементи системи. Значна частина науковців [5; 7; 13] дотримується думки, що національні системи бухгалтерського обліку формуються під впливом таких чинників, як: історичне місце облікової системи; історично сформована система регламентації обліку; наявність і

використання розвиненої системи національних бухгалтерських стандартів; методи обліку й оцінки активів; національний план рахунків, побудований за певною моделлю; система організації бухгалтерського обліку в масштабі підприємства; методологія визначення кінцевого фінансового результату тощо. Вони повинні забезпечити ефективне вирішення широкого кола питань не тільки стосовно ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та надання користувачам інформації. Методологічне, методичне і організаційне забезпечення спрямоване на регламентацію бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Національна система бухгалтерського обліку перебуває під впливом багатьох чинників, які мають прямий та опосередкований вплив та схематично представлені на рис. 1.

У різні періоди розвитку суспільства вплив певних чинників на функціонування системи бухгалтерського обліку зростає. У сучасних умовах актуальним є визначення тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку, її впорядкування та вдосконалення з урахуванням об'єктивних чинників, що визначають національні особливості та загальні основи економічної діяльності суб'єктів господарювання.

В Україні національна система бухгалтерського обліку ґрунтується на Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [9], нормативно-правових актах (Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку), методичних рекомендаціях, інструкціях щодо ведення обліку окремих операцій та облікових реєстрів.

Ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, які звітують, а також уможливорює порівнюваність результатів їх діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їхнього потенціалу та ухвалення управлінських рішень, є Міжнародні стандарти фінансової звітності. Застосування Міжнародних стандартів в Україні відбувається на виконання Розпорядження Кабінету Міністрів від 24.10.2007 № 911-р [10], метою прийняття якого є адаптація національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів; удосконалення методології бухгалтерського обліку.

Імплементация міжнародної практики з вітчизняною призвела до виникнення деяких розбіжностей між національними та міжнародними стандартами, які впливають на особливості обліку. Очевидно, що існуючі відмінності формувалися протягом тривалого періоду часу і зумовлені особливостями економічного, політичного розвитку та специфікою трансформаційних процесів як економічних систем, так і суспільства в цілому.

Від поняття «національна система бухгалтерського обліку» можна виокремити поняття «система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання», яке йому підпорядковано, адже саме на національному рівні створюється і запроваджується правове, методологічне і методичне забезпечення бухгалтерського обліку, а врахування галузевих особливостей, а також специфіка окремих видів діяльності відбувається всередині кожної національної системи.

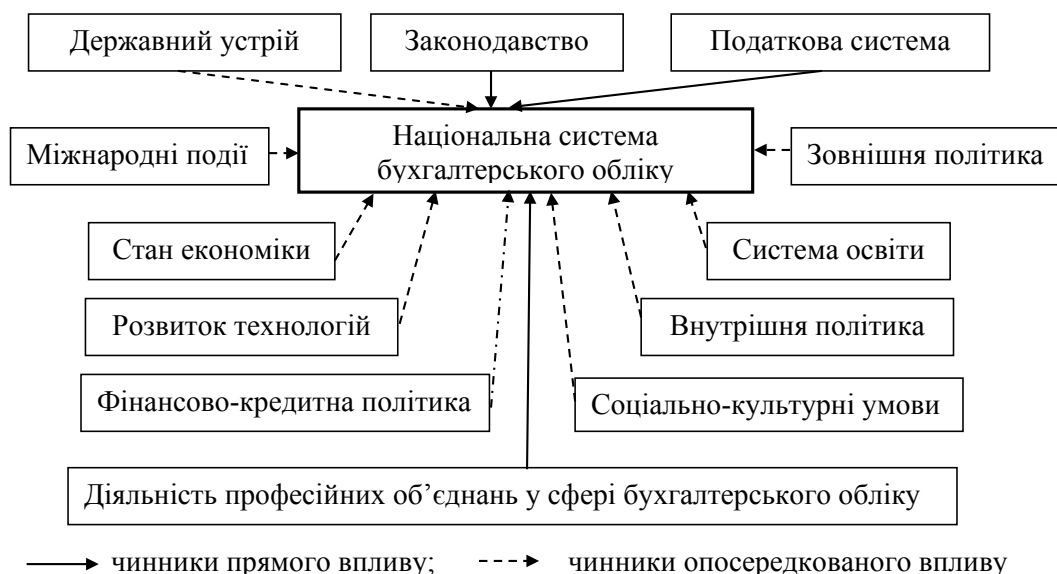


Рис. 1. Чинники впливу на систему бухгалтерського обліку

Національна система бухгалтерського обліку складається з підсистем обліку, які зумовлені особливостями діяльності різних суб'єктів господарювання: чи це підприємства малого та середнього бізнесу, чи установи державного сектора, чи корпорація. Як зазначалося, метою національної системи бухгалтерського обліку є правове, методологічне і методичне забезпечення функціонування бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах і організаціях, через яке і здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку. Отже, завдання організації національної системи бухгалтерського обліку можливо визначити лише виходячи з потреб бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання саме в частині правового, методологічного і методичного забезпечення.

Правові засади регулювання визначають відповідальні за розроблення і впровадження забезпечення бухгалтерського обліку органи, одним з яких є Міністерство фінансів України. Так, Положенням про Міністерство фінансів України [8], одним з основних його завдань визначено нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку. Міністерство фінансів України здійснює не лише державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності, а й розробляє стратегію розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначає єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та складення фінансової і бюджетної звітності, обов'язкової для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків), здійснює адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства ЄС, запроваджує Міжнародні стандарти фінансової звітності та оприлюднює їх на офіційному веб-сайті [8].

Реалізація цього завдання відбувається шляхом розроблення та впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності на підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності. Із цією метою Мінфін здійснює розроблення та затверджує в установленому порядку: Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; плани рахунків та інструкції про їх застосування підприємствами, установами й організаціями (крім банків); типові форми реєстрів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, методичні рекомендації та інші нормативно-методичні документи з питань бухгалтерського обліку і

фінансової звітності підприємств, установ і організацій (окрім банків). Координація діяльності центральних органів виконавчої влади відбувається через розроблення та виконання нормативно-правових актів із питань обліку суб'єктів господарювання та проведення моніторингу розроблення та виконання галузевих методичних рекомендацій, підготовлених на базі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Отже, сучасні українські національні стандарти бухгалтерського обліку не відображають усіх підходів до обліку, моделей оцінки статей фінансової звітності, вимог до розкриття інформації, всіх пояснень, які містять міжнародні стандарти. При цьому додатковою проблемою є виконання вимог положень бухгалтерського обліку більшістю підприємств не в повному обсязі, а також прагнення бухгалтерів застосувати у фінансовому обліку підходи податкового законодавства з метою скорочення різниць між фінансовим та податковим обліком [3, с. 81].

Практика свідчить, що прийняття та використання Міжнародних стандартів фінансової звітності у практичній діяльності суб'єктів господарювання забезпечує як зменшення ризиків для кредиторів та інвесторів, так і зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів; поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку; відносно однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності – це створення прозорої системи контролю над діяльністю суб'єктів господарювання України в умовах євроінтеграції. Хоча у наукових колах [1; 2; 4; 6] існує і скептична думка, що прийняття стратегії МСФЗ позбавлено практичного сенсу, оскільки розроблені вони не науковцями, а чиновниками. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні застосовують підприємства, які планують вихід на міжнародні фондові ринки або бажають отримати кредит у банках, які вимагають складання звітності за цими стандартами, або чії інвестори зацікавлені у складанні такої звітності.

Висновки з цього дослідження. Будь-яка система бухгалтерського обліку охоплює:

- правові засади регулювання;
- методологічне, методичне і організаційне забезпечення.

Ефективне впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності як інстру-

менту ринкової економіки повинно відбуватися у декілька взаємопов'язаних етапів, коли необхідно:

1) запровадити єдиний понятійно-категорійний апарат для спрощення взаємовідносин між різними суб'єктами господарювання з метою співставності звітності, узгодження облікових показників, координації та порозуміння. Це уможливить однозначну інтерпретацію ідентичних явищ господарювання та виключить непорозуміння, які можуть у зв'язку з цим виникати;

2) розробити Інструкцію по переходу підприємств України на Міжнародні стандарти фінансової звітності. З метою ефективного впровадження МСФЗ потрібно узгодити норми існуючих в Україні облікових стандартів із міжнародними;

3) узгодити нормативну базу в Україні щодо бухгалтерського та податкового обліку, адже неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства призводить до тінізації економіки, викликає багато проблем щодо реальності відображення операцій у бухгалтерському обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Mark Clatworthy, Micheal Peel The impact of voluntary audits and governance characteristics on accounting and Public Policy// Journal of Accounting and public policy, 32(3), pp1-25,2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2181367.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко ; 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2008. – 1008 с.
3. Житний П.Є. Визначення класифікаційних ознак факторів облікової політики / П.Є. Житний // Вісник національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» : зб. наук. пр. – 2005. – Т. 2. – № 58. – С. 78–83.
4. Зубілевич С.Я. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С.Я. Зубілевич // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 7. – С. 3–15.
5. Козлова М.О. Фактори впливу на побудову національних систем бухгалтерського обліку / М.О. Козлова // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 1(16) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/ptmbo/2010_1/13.pdf.
6. Кузина Р.В. Перспективи впровадження облікової директиви ЄС в Україні / Р.В. Кузина // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – Тернопіль : Економічна думка, 2015. – Т. 19. – № 2. – С. 214–219.
7. Петрук О.М. Поняття та зміст факторів розвитку національних систем бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 21. – С. 169–171.
8. Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
10. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.
11. Резніков В.В., Орлова О.С. Гармонізація бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні: поняття та форми / В.В. Резніков, О.С. Орлова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – 2015. – № 31.2. – С. 50–60.
12. Рожелюк В.М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В.М. Рожелюк // Інноваційна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2011_4/118.pdf.
13. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1991. – С. 9.
14. Шигун М.М. Развитие моделирования системы бухгалтерского обліку: теория і методология : [монографія] / М.М. Шигун. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 632 с.