

Фаріон А.

ФУНКЦІЇ ТА ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Розглянуто основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку з метою її адаптації до міжнародних стандартів. Проаналізовано основні відмінності між вітчизняною практикою обліку та обліковим процесом за Міжнародними стандартами. Подано перелік проблем, пов'язаних із переглядом і гармонізацією нормативної бази національної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS).

Ключові слова: *стандартизація, модернізація, фінансова звітність, політика адаптації, Міжнародні стандарти фінансової звітності у державному секторі, бухгалтерський облік, облікова політика.*

Фахівці дедалі частіше переконують нас, що глобалізація пояснює майже всі помітні тенденції світового розвитку – як обнадійливі, так і ті, котрі викликають занепокоєння. Її вважають процесом переважно суцільно об'єктивним і таким, що ототожнюється з розвитком сучасної світової господарської системи. Глобалізацію постійно згадують, до неї постійно апелюють, її називають прикметою нашого часу, вважають стихійною, але постійно намагаються контролювати.

Незважаючи на певну дослідженість явища глобалізації, сучасна наукова думка ще не відповіла на питання про її вплив на облік та не розкрила вимоги до нього, окреслені в одному дослідженні. Саме робота з інтеграції національних систем бухгалтерського обліку в світову практику має знаменувати розуміння та сприйняття світових глобалізаційних процесів.

Зміна вітчизняного законодавства відповідно до законодавства Європейського союзу, передбачена Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», потребує перегляду і гармонізації нормативної бази національної системи бухгалтерського обліку, державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, реалізації стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначення єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Виконання цієї вимоги прискорить інтеграцію економіки України

в світову, зокрема європейську, спільноту, вдосконалив систему міжнародних зіставлень, сприятиме формуванню належного інвестиційного клімату, підвищить професійний рівень бухгалтерів [55, 104].

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку зі застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 (02), передбачено впровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні.

Концептуальні засади адаптації розробляють та досліджують провідні вчені-методологи бухгалтерського обліку Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Малюга, М. Пушкар [3, 4, 5, 6] та інші, які наголошують на формуванні нової парадигми бухгалтерського обліку, базованої на комп'ютерних технологіях та новій інформаційній структурі.

Актуальність та необхідність якнайшвидшого вирішення певного кола питань визначена і на державному рівні. Розпорядженням Кабінету Міністрів України схвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [7], метою якої визначено вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу.

Доцільно, зокрема, звернути увагу на те, що у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі виділено три напрямки її реалізації:

- ✓ удосконалення системи бухгалтерського обліку;
- ✓ удосконалення системи фінансової звітності;
- ✓ створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

Однак ми переконані, що від окреслення завдання до його реалізації має бути здійснений суттєвий обсяг роботи, але тільки з урахуванням національних особливостей економіки, після адаптування закордонних розробок до українських реалій, перевірки на практиці результатів теоретичних досліджень та методологічних змін в обліку й звітності.

Процес глобалізації світової економіки, через упровадження єдиної системи фінансової звітності протягом останніх 30 років, посилював ці тенденції.

Гармонізації обліку досягають через функціонування таких інституцій:

- ✓ Комітет із розроблення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- ✓ Міжнародна федерація бухгалтерів (міжнародні стандарти обліку, етики, освіти, підготовки спеціалістів);

- ✓ Організація Об'єднаних Націй (нормативні документи з бухгалтерського обліку для міжнародних корпорацій);
- ✓ Союз європейських бухгалтерів та ін.

Кожна з цих організацій упорядковує облік через систему стандартів, що є, як правило, рекомендаційними.

Стандарти бухгалтерського обліку – це сукупність правил, що їх підприємства та організації використовують при веденні обліку.

Стандарти поділяють на три категорії:

- ✓ індивідуальні (окремої організації);
- ✓ національні (розробляють і використовують державні органи та професійні організації);
- ✓ міжнародні (розробляють міждержавні або неурядові організації).

У кінцевому підсумку, стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку [55, 174].

Комітет із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до 2000 р. намічав гармонізувати національні бухгалтерські стандарти – завдяки вироблення високоякісних рішень облікових завдань, що потім мають стати основою для уніфікації національних стандартів [55, 174].

Доцільно відзначити, що, на відміну від міжнародної практики, у системі бухгалтерського обліку і бюджетній сфері України розрізняють два основних об'єкти: установу, що отримує кошти бюджету, та бюджет. У вітчизняній обліковій практиці виконання бюджетів застосовують касовий метод відображення доходів та видатків. Установи, які отримують кошти бюджетів, використовують різні методи обліку доходів і видатків. Зокрема, доходи загального фонду кошторисів установ обліковують за касовим методом.

На противагу цьому, доходи спеціального фонду установи обліковують із дати операції (метод нарахування) або на дату надходження коштів на рахунки установи (касовий метод). Видатки як загального, так і спеціального фондів кошторису відображають у бухгалтерському обліку установи в момент їх виникнення, незалежно від сплати грошових коштів (метод нарахування).

Використання різних методів обліку доходів і видатків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності установ, які отримують кошти з бюджетів, та, відповідно, зведеного бюджету України.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі містять рекомендації тільки для однієї бази обліку – нарахування. Вважають, що облікова інформація, підготовлена на базі нарахування, найбільш відповідає якісним характеристикам її правдивого подання у фінансових звітах [16, 399].

Міжнародна Федерація бухгалтерів підготувала тільки один стандарт, у якому подано рекомендації для фінансової звітності, укладеної за касовим методом.

Відмінності між вітчизняною практикою обліку в бюджетній сфері та Міжнародними стандартами пов'язані, насамперед, із особливостями бюджетного процесу в Україні, а саме касовим методом виконання бюджетів. Так, у системі обліку виконання бюджетів нема даних про майновий стан органів місцевого самоврядування, органів виконавчої влади та держави у цілому. Стан та рух основних засобів і запасів обліковують у бухгалтерських регістрах розпорядників бюджетних коштів.

За умови касового виконання бюджетів нині проблемно в обліку та звітності перейти до використання бази нарахування. Дохідна база бюджетів нестабільна, що ускладнює бюджетне планування як умову відображення в обліку нарахованих доходів.

Хоч обидві основні у цій галузі міжнародні організації (МВФ та Світовий банк) і багато регіональних фінансових інститутів підтримують перехід на облік за методом нарахувань у державному секторі, вони обізнані з певними обмеженнями. Звідси – паралельна робота щодо вдосконалення системи обліку за касовим методом у державному секторі. Без сумніву, тенденція впровадження обліку за методом нарахувань зберігатиметься у недалекому майбутньому, оскільки аргументи для підтримки методу нарахувань у державному секторі перераховують переваги, сфокусовані більше на управлінні, ніж на обліку [57, 690].

Порядок ведення обліку за методом нарахувань забезпечує кращий огляд фінансової діяльності уряду та його фінансового стану. Звіт про діяльність уряду, підготовлений за методом нарахувань, надає інформацію про загальне витрачання ресурсів, використаних для надання державних послуг. Повне або модифіковане прийняття порядку обліку за методом нарахувань змушує менеджерів державного сектору звернути увагу на активи та поглянути на них глибше, ніж вони зробили б в іншому випадку. Особливо це актуально тоді, коли довготермінові активи одержані як міжнародна допомога або від фонду розвитку окремого уряду, тобто отримані у певному розумінні як подарунок. Досвід двох найрозвиненіших країн (Австралії та Нової Зеландії) показав, що застосування методу нарахувань у бюджетуванні призвело до кращого визнання короткотермінових зобов'язань, кращого управління інфраструктурою та ефективнішого процесу розподілу. Однак огляд урядової практики, що його провела Організація економічної співпраці та розвитку (ОЕСД), показав, що різні (західні) уряди перебувають на різних стадіях впровадження модифікованого або повного варіанта обліку за методом нарахувань, але лише кілька впровадили його у процес бюджетування, оскільки це потребує значних

інвестицій в освіту та підготовчу роботу з різними зацікавленими сторонами, особливо з менеджерами державного сектору [55, 688].

На повний варіант методу нарахувань зазвичай переходять протягом тривалого періоду. Фундаментальна проблема полягає у тому, що державні суб'єкти господарювання не можуть із упевненістю передбачити доходи, які вони отримують у певний момент. Інше твердження, яке висловлюють проти методу нарахувань у державних установах, полягає в тому, що облік за методом нарахувань потребує ширшого залучення професійних бухгалтерів; хоча нині емпіричні дослідження даного твердження не підтверджують. Звичайна проблема, яка виникає при критиці обліку за методом нарахувань у державних установах, полягає у тому, що такий порядок ведення обліку – складніший і важчий для розуміння в суспільстві (57, 688). Та слід наголосити: оскільки звітність охоплює інформацію про виконані, але ще не визнані зобов'язання, облік за методом нарахувань забезпечує кращу правдивість передачі інформації від покоління до покоління.

Переваги і недоліки за касовим методом та методом нарахувань відображені у табл. 1.

Таблиця 1

Переваги порядку за різними методами

Переваги обліку за методом нарахувань	Переваги обліку за касовим методом
Капіталізація активів робить поділ капітальних витрат та витрат на отримання доходу явнішим	Капітальні (необоротні) активи у державному секторі не забезпечують отримання доходу в грошовій формі; крім того, урядовим капітальним активам притаманна інфраструктурність. Унаслідок цього складно обґрунтовано оцінити або визначити економічний термін експлуатації для капітальних активів.
Забезпечує обґрунтованішу оцінку ресурсів, які департамент спожив для досягнення цілей	Простота, впевненість і прямий зв'язок із рухом фондів
Забезпечує складання обґрунтованішого балансу, отримання детальної інформації про урядові зобов'язання, наприклад пенсійні зобов'язання	Дані про рух грошових коштів є суттєвими для управління операціями зі залучення грошових коштів. Необхідно здійснювати моніторинг руху грошових коштів, незалежно від методу, який використовують

Нині до обговорення на офіційному сайті Міністерства фінансів України запропоновано проекти трьох стандартів бухгалтерського обліку: «Запаси», «Основні засоби», «Нематеріальні активи».

Вочевидь, прийняття національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі буде можливим після прийняття рішення про застосування того чи іншого методу обліку доходів і видатків для всіх суб'єктів цього сектору.

Стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, що підготувала Міжнародна федерація бухгалтерів, набули чинності з 1 липня 2001 р.; у 2002 р. отримали назву стандартів фінансової звітності. Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку можна стандартизувати за двома напрямками:

1. Шляхом розподілу національної системи обліку на підсистеми залежно від характеру діяльності – обліку для корпоративного сектору, фінансового сектору, малого та середнього бізнесу, державного сектору;

2. Шляхом статистичного узагальнення інформації на макрорівні про результати діяльності та фінансовий стан суб'єктів господарювання. Таке узагальнення здійснюють у системі національних рахунків за підсекторами (інституційними секторами) економіки. Джерелом для узагальнення даних у системі національних рахунків є фінансова і статистична звітність суб'єктів господарювання, яку складають за даними поточного бухгалтерського обліку. Таке узагальнення можливе лише за умови повної уніфікації методологічних та методичних основ як поточного бухгалтерського обліку, так і звітності в межах секторів усієї національної економіки [55, 185].

Вважаємо, що для України доцільним є перший підхід, за якого стандартизація бухгалтерського обліку відбуватиметься в межах корпоративного і державного секторів, малого та середнього бізнесу. Для окремих галузей, наприклад, сільського господарства, банківської справи, страхового бізнесу, розробляють окремі стандарти для врахування специфіки діяльності. Слід зазначити, що системи обліку не є автономними концептуально. Всі вони базовані на єдиній методології, але організаційно відокремлені, оскільки мають різне нормативне забезпечення, істотні особливості поточного обліку, специфіку фінансової звітності.

Так, міжнародні стандарти обліку для державного сектору, який об'єднує уряд, регіональні органи місцевого самоврядування та державні суб'єкти господарювання, є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що їх прийняла Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. Міжнародні стандарти для держсектору поширюють-

ся на всіх суб'єктів цього сектору за винятком державних комерційних підприємств. Такі підприємства потрапляють під сферу застосування міжнародних стандартів для корпорацій.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, яку складають відповідно до міжнародних стандартів, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності й грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення виділених йому ресурсів. При цьому фінансову звітність можна використовувати як прогнози або джерело інформації для визначення рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона може надавати дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, встановленого законом, а також використання цих ресурсів згідно з юридичними і контрактними вимогами, у т. ч. фінансових лімітів, що встановили законодавчі органи. Таким чином, змістові акценти використання фінансової звітності державного сектору дещо інші порівняно з використанням фінансової звітності недержавного сектору. Фінансова звітність державного сектору – ключова ланка в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Аналіз методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дає підстави зробити висновок про наявність автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю зміни основ бухгалтерського обліку державного сектору відповідно до умов господарювання суб'єктів у ринковому середовищі.

Щодо системи обліку в корпораціях, то її методологічні й організаційні особливості добре висвітлені в сучасній зарубіжній та вітчизняній літературі. Вони обумовлені насамперед корпоративною формою власності, відокремленням власників від управління суб'єктом господарювання та певними вимогами користувачів фінансової звітності до її змісту. Слід відзначити, що система обліку в корпораціях є основою при формуванні інших систем, оскільки історично узагальнила у собі концептуальні основи обліку в умовах ринкової економіки.

Щодо системи обліку в малому і середньому бізнесах, то її методологічні та організаційні особливості обумовлені незначними обсягами діяльності, невеликою кількістю користувачів звітності. У малому бізнесі використовують спрощені форми обліку і прості системи без застосування подвійного запису. Ці чинники свідчать про доцільність створення окремого пакета стандартів для малого бізнесу.

Стандартизацію системи бухгалтерського обліку можна реалізувати лише за допомогою інструментарію державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення належного методичного забезпечен-

ня, що мало б галузеву специфіку. Вважаємо за доцільне внести для цього відповідні зміни в нормативні документи, що регламентують діяльність окремих міністерств та державних комітетів. Такий підхід сприятиме диференціації завдань органів виконавчої влади у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні [55, 187].

Отже, ще одним напрямком реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі названо вдосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів. Звітність суб'єктів державного сектору в Стратегії поділено на фінансову і таку, що стосується виконання бюджетів. Такий поділ звітності не відповідає положенням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» й інструкціям Державного казначейства України стосовно складання фінансової звітності, що відображає стан виконання кошторису (бюджету) [16, 400].

Так, вимоги до фінансової звітності про виконання бюджетів усіх рівнів та кошторисів установ встановлює Державне казначейство України: для бюджетів – Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України та Інструкцією про порядок складання органами Державного казначейства України річного фінансового звіту про виконання державного бюджету; для установ, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, – інструкціями про порядок складання фінансових звітів.

Отже, фінансову звітність у бюджетній сфері України поділяють за рівнями бюджетної системи: на звітність установ, які отримують кошти бюджетів, звітність Державного та місцевих бюджетів України.

Одним із заходів Стратегії є розроблення і впровадження національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі. Виникає питання: чи необхідно створювати у державному секторі національні стандарти окремо бухгалтерського обліку та інші – складання фінансової звітності. Для приватного й окремих суб'єктів державного (державних підприємств) секторів України використовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що регулюють методологічні та методичні питання бухгалтерського обліку і складання цими суб'єктами фінансової звітності.

Частина стандартів встановлює правила складання суб'єктами державного сектору фінансових звітів (IPSAS 1 «Подання фінансових звітів», IPSAS 2 «Звіт про рух грошових коштів», IPSAS 6 «Консолідована фінансова звітність і облік підвідомчих установ», інші, IPSAS 9 «Доходи від обмінних операцій», IPSAS 12 «Запаси», IPSAS 13 «Оренда», інші).

Зазначимо, що Міжнародними стандартами фінансової звітності у державному секторі встановлені єдині правила регулювання обліку та фінансової звітності всіх суб'єктів цієї сфери економіки (для установ та бюджетів). У фінансовій звітності Міжнародні стандарти рекомендують подавати:

- ✓ баланс;
- ✓ звіт про фінансове виконання;
- ✓ звіт про рух грошових коштів;
- ✓ звіт про чисті активи;
- ✓ примітки.

Як видно з таблиці 2, фінансові звіти бюджетів та установ в Україні за складом мало чим відрізняється від тих, що рекомендовані в Міжнародних стандартах. Проте є значні відмінності у змісті показників фінансових звітів. Це пов'язано зі застосуванням методу Любочку доходів і витрат – нарахування.

Звіт про фінансовий стан має містити інформацію про активи, зобов'язання та чисті активи/капітал установи державного сектору.

У державному секторі за МСФЗ 1 обов'язковою умовою є надання у звіті про фінансові результати інформації про звичайну діяльність і надзвичайні події. Крім того, слід розкривати доходи та витрати від діяльності, котра триває, і такої, що припиняється.

У фінансових звітах державного сектору подають звіт про рух грошових коштів, який складають за видами діяльності. Вважають: якщо звітність складена за касовим методом, то звіт про рух грошових коштів бюджету та установи буде основним фінансовим звітом, інші звіти у такому випадку в стандартах не розглянуті.

Таблиця 2

Порівняння складу фінансових звітів бюджетів та установ

Фінансові звіти за МСФЗ у державному секторі	Фінансові звіти бюджетів України	Фінансові звіти установ, які отримують кошти бюджетів
Баланс	Звіт про фінансовий стан бюджету	Баланс
Звіт про фінансові результати виконання	Звіт про результат виконання бюджету	Звіт про виконання кошторису
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів	–
Звіт про чисті активи	–	Звіт про результати фінансової діяльності
Примітки	Пояснювальна записка	Пояснювальна записка
	Інші	Інші

Звіт про зміни у чистих активах/капіталі за звітний період має містити інформацію про залишки на початок та кінець звітного періоду й зміни у складі чистих активах/бюджету або установи.

За МСФЗ у державному секторі у фінансову звітність суб'єктів вводять примітки, що за змістом та формою значно відрізняються від пояснювальної записки вітчизняних бюджетних установ і органів казначейства. У примітках до фінансових звітів бюджету та установи за МСФЗ наводять інформацію про основу складання фінансових звітів та облікову політику [16, 401].

У передумові до МСФЗДС відзначено, що перехід на міжнародні стандарти необхідний для підвищення прозорості державних та місцевих фінансів, якості й достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення неохоплених фінансових операцій, створення умов для аналізу рівня і динаміки бюджетної заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг, які надають. У таких умовах, як стверджує П. Житний, розширюється сфера облікової політики, оскільки процеси глобалізації, які відбуваються в економіці, ведуть до перехрещення традиційного бухгалтерського обліку з елементами планування, прогнозування, економічного аналізу, ціноутворення. Р. Джога важливим «методичним підходом» при реформуванні бухгалтерського обліку назвав «визначення сутності й значення управлінського обліку в фінансово-господарському механізмі бюджетних установ», що, безперечно, теж впливатиме на формування облікової політики таких установ.

Про важливість й актуальність проблематики свідчать інтенсивні дослідження, котрі проводять вітчизняні науковці Ф. Бутинець, П. Житний, М. Пушкар, В. Сопко, Н. Ткаченко, Л. Пантелійчук та ін.

Для будь-якої організації облікова політика – це основний методичний документ, котрим вона керується для ведення обліку в період своєї діяльності з дня державної реєстрації. Після статусу цей внутрішній нормативний документ є основним. За таких умов облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку [55, 102].

Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються відповідно до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і домогтись успіхів у конкурентній боротьбі [35, 19].

Ми підтримуємо думку вчених, які вважають, що «облікова політика – це нове слово в господарському житті», наукове й практичне дослідження цієї проблеми фахівці лише започаткують, і слід скористатися зауваженням академіка М. Чумаченка [4, 3], що управлінський облік

потребує підтримки. Такої підтримки необхідно також обліковій політиці, оскільки вона ґрунтована на системі управлінського обліку і має управлінську спрямованість [35, 20].

Вимоги міжнародних стандартів до облікової політики МСФОДС 3 називаються «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки». За станом на початок 2007 р. КДС МФБ розроблено 24 стандарти, проте час від часу їх зміст змінюють. Так, МСФЗДС змінений набув чинності з 1 січня 2008 р. Тепер він називається «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки», а назва заміненого стандарту звучить «Чистий профіцит чи дефіцит за період, фундаментальні помилки і зміни в обліковій політиці». Такий крок свідчить про певну роботу зі зближення МСФЗ та МСФЗДС. Стандарт охоплює критерії вибору облікової політики, що раніше містились у МСФЗДС 1 «Подання фінансової звітності», і не має вимоги щодо подання статей фінансової звітності, котрі нині введені до нього. МСФЗДС 3 слід застосовувати при виборі й використанні облікової політики, при обліку змін попередніх періодів. У стандарті також зазначено, що податковий ефект виправлення помилок попередніх періодів для застосування змін облікової політики не розглядають, оскільки недоречний для багатьох суб'єктів державного сектору економіки. Крім того, стандарт передбачає, що:

- ✓ облікову політику не слід застосовувати, якщо ефект від цього несуттєвий;
- ✓ фінансова звітність не відповідає МСФЗДС, якщо містить суттєві помилки.

Облікова політика за міжнародними стандартами має містити обрані для подання даних у фінансовій звітності підходи, які застосовуватимуть послідовно за всіма однорідними об'єктами, звітними статтями та їх складовими [55, 106].

Однак слід відзначити: якщо питання змісту облікової політики, порядку розкриття та внесення змін в облікову політику більш-менш відображено у працях провідних зарубіжних та вітчизняних учених-економістів, то ряд теоретичних питань, а саме, на яких рівнях формують і реалізують облікову політику, хто є її суб'єктами, з яких елементів вона складається, недостатньо висвітлені в економічній літературі. У зв'язку з цим питання рівнів облікової політики та її складових потребують подальшого дослідження.

Облікову політику формують і реалізують на кількох рівнях. Але серед економічної літератури нема єдиної думки щодо кількості рівнів облікової політики. Одна група економістів виділяє два рівні облікової політики: державний (загальнонаціональний) рівень облікової політики та облікова політика підприємства, інша група економістів – три рівні

облікової політики: міждержавну, державну (загальнонаціональну) й облікову політику підприємства. Згадані підходи щодо виділення рівнів облікової політики не є цілком повними і вичерпаними, оскільки не враховують рівень міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку й галузеві особливості. Тому поряд із міждержавним (регіональним), державним (загальнонаціональним) рівнями облікової політики й облікової політики підприємства необхідно виділити міжнародний і галузевий рівні облікової політики (рис. 1).

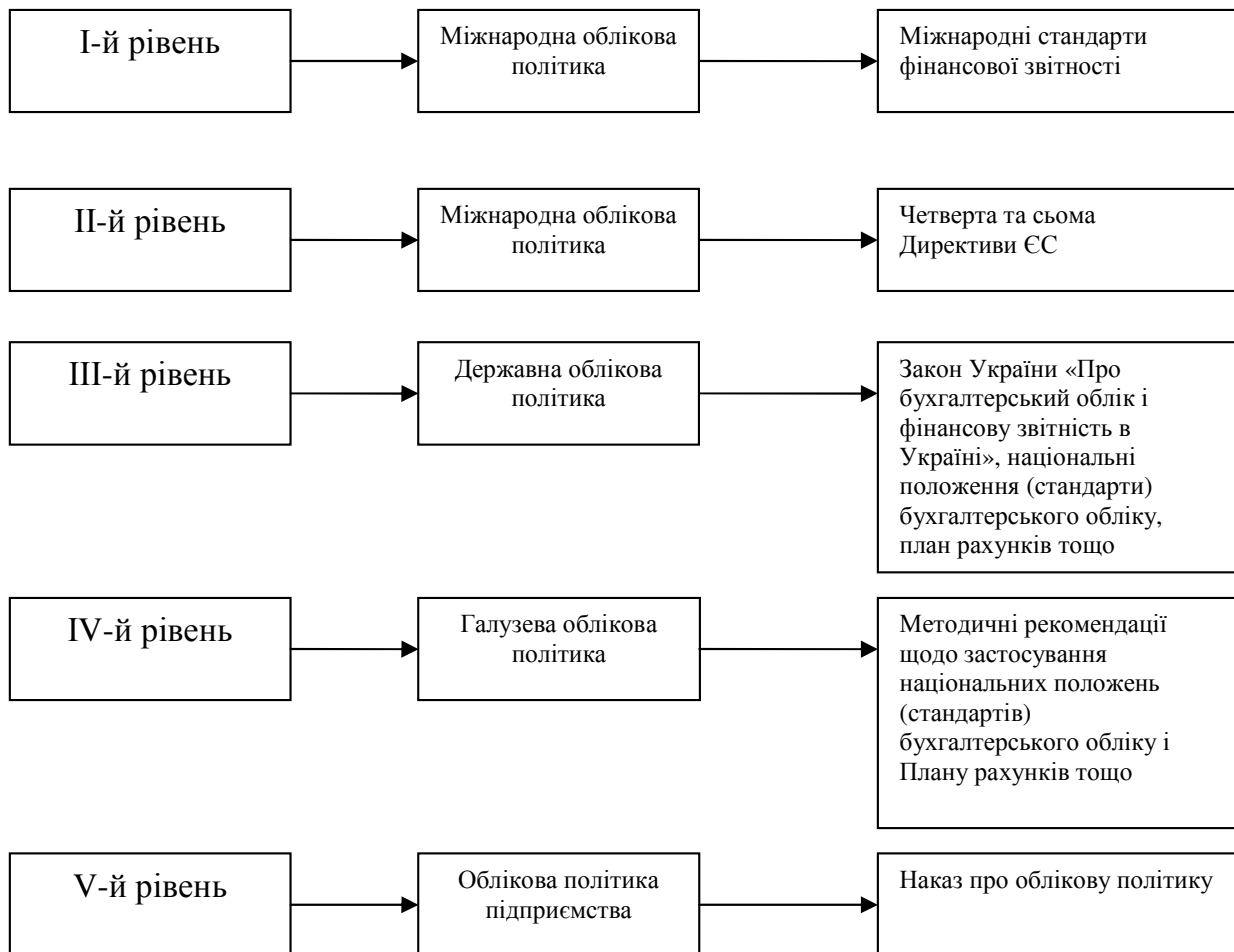


Рис. 1. Рівні формування і застосування облікової політики.

Міжнародний рівень облікової політики охоплює принципи і правила ведення бухгалтерського обліку, визначені у Міжнародних стандартах фінансової звітності.

Міждержавний (регіональний) рівень облікової політики передбачає розроблення вимог щодо функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичного об'єднання країн, наприклад, розроблення та прийняття Директив для країн ЄС.

Державний (загальнонаціональний) рівень облікової політики – це встановлення загальних принципів функціонування бухгалтерського

обліку в межах країни через розроблення правил, норм і стандартів. Загальні основи ведення бухгалтерського обліку регламентовані на державному рівні у вигляді прийнятих законодавчих актів (законів) та нормативних документів (положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків). Отже, державна облікова політика виконує функцію нормативно-правового забезпечення стосовно ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємства в межах країни. Облікова політика на рівні держави має враховувати загальну економічну ситуацію в країні; рівень розвитку ринкових відносин; ступінь демократизації суспільства; податкову політику; національні особливості; рівень інтеграції економіки країни в європейське та міжнародне економічне співтовариство; юридичне середовище; ступінь взаємодії міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку й фінансової звітності. «Мета державної облікової політики зводиться до зменшення відмінностей у способах відображення, оцінки, методах подання фінансової інформації і звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються. Тому облікова політика, яку встановлюють FASB, SEC та інші організації, передбачає обмежену кількість методологічних альтернатив, котрі можуть вибрати окремі фірми. При розробленні облікової політики на доповнення до результатів теоретичних досліджень необхідно враховувати соціальні, економічні та політичні наслідки рішень, що їх приймають» [55, 437].

Галузева облікова політика – це розроблення на основі загальноприйнятих принципів і правил функціонування бухгалтерського обліку в межах країни методичних рекомендацій стосовно формування облікової політики підприємства, які враховують особливості та специфіку діяльності даної галузі. Вона визначає напрямки формування облікової політики конкретних підприємств. Вважаємо, що галузева облікова політика необхідна, оскільки в державній обліковій політиці неможливо враховувати особливості всіх галузей економіки країни.

Облікова політика підприємства – це сукупність способів і процедур ведення бухгалтерського обліку вибраних підприємств, що відповідають особливостям його діяльності. Облікова політика підприємства має охоплювати методологічні питання (вибір методів оцінки та процедур ведення бухгалтерського обліку з альтернативно дозволених законодавством при формуванні показників фінансової звітності; розроблення методики ведення управлінського обліку і складання внутрішньої звітності); технологію ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; організацію роботи бухгалтерської служби підприємства.

Отже, облікова політика бюджетної установи у період економічної глобалізації набуває дещо іншого вигляду. Насамперед, підвищуються

вимоги до достовірності звітних даних, облікова політика, незважаючи на суто обліковий характер даного терміну, може набувати управлінського змісту, адже дискусії з приводу поділу системи бухгалтерського обліку на три підсистеми – фінансового, управлінського та податкового – не вщухають і характерні наявністю як прихильників, так і прибічників. Зокрема, є думка, що оскільки управлінський облік орієнтований на докладний облік витрат (це можуть бути і видатки) й калькування собівартості як матеріальних, так і нематеріальних послуг, до того ж, сьогодні є потреба у розробленні й науковому обґрунтуванні методики калькування собівартості таких послуг (освітніх, медичних, культурних, юридичних), облікова політика має охоплювати методики калькування собівартості, проте, беручи до уваги ретроспективну спрямованість обліку як такого, облікова політика тут виходитиме за рамки традиційної теорії обліку. Міжнародні стандарти фінансової звітності для державного сектору як фундамент процесу глобалізації у сфері обліку теж мають на меті стандартизацію прийомів калькування витрат (видатків).

Україна зробила певні кроки з адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ до міжнародних стандартів, що планують досягти, реалізуючи Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. Зокрема, заплановано розроблення, затвердження і застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. При розробленні стандарту, що розкривав би формування облікової політики, потрібно пам'ятати, що регламентація обліку в бюджетних установах є і буде жорсткішою порівняно з обліком у підприємницькій діяльності й банківській системі, а облікова політика – менш гнучкою. Завданням стандартів має стати спрямування і регулювання бухгалтерського обліку так, щоб на базі отриманих таким чином даних надати користувачам достовірну, повну та неупереджену інформацію у належно оформлених фінансових звітах. Це і є метою бухгалтерського обліку як на міжнародному рівні, так і на національному. Досягнення цієї мети зумовлене вибором облікової політики, а облікова політика – невід'ємна складова всього комплексу дій, де останнім етапом є складання пакета фінансової звітності [55, 107].

Інше завдання Стратегії модернізації – розроблення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі – означає суттєві методологічні зміни, а саме інтеграцію об'єктів бухгалтерського обліку бюджетної сфери, створення єдиних правил формування інформації в обліку і складання фінансової звітності про виконання консолідованого Державного бюджету України. Проте виконання цього заходу можливе

лише зі встановленням єдиного методу обліку доходів і видатків для всіх суб'єктів бюджетної сфери [16, 400].

Новий План рахунків разом із Інструкцією про його застосування встановлюють загальний концептуальний підхід до побудови системи бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, новий План рахунків та Інструкція про його застосування спрямовані на організацію фінансового обліку й фінансової звітності. Управлінський облік підприємства мають розробляти самостійно і застосовувати з урахуванням конкретних умов діяльності підприємства з метою отримання необхідної обліково-економічної інформації, необхідної для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Фінансова звітність розрахована на потреби користувачів в умовах ринкової економіки. Показники фінансової звітності слід деталізувати, розкривати і контролювати за допомогою підсистеми управлінського обліку та внутрішнього контролю.

Програма реформування бухгалтерського обліку в Україні передбачає збереження стабільності бухгалтерського обліку і створення умов для еволюційного його розвитку без руйнування накопиченого досвіду його ведення в народному господарстві. У 2000 р. в організації та веденні бухгалтерського обліку в Україні сталися принципові зміни, що впливають із вимог міжнародних стандартів. Підприємства та організації перейшли на нову методологію бухгалтерського обліку господарських операцій, доходів, витрат та фінансових результатів і на нову систему бухгалтерського обліку. Цей перехід потребує від бухгалтерських служб підприємств і організацій ґрунтовної самостійної професійної перепідготовки бухгалтерів та пристосування бухгалтерських реєстрів до вимог нової системи бухгалтерського обліку.

Успішне використання в практиці роботи підприємств, організацій і установ України національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, нового Плану рахунків та Інструкції про його застосування може бути здійснене тільки на основі докорінної перебудови старої системи бухгалтерського обліку, що потребує відповідної перепідготовки бухгалтерських служб підприємств. Без цього перехід на нову систему бухгалтерського обліку призведе до серйозних помилок у здійсненні облікових записів, до недостатньої точності та об'єктивності фінансової звітності.

Considers the main directions of reformation of accounting system with the purpose of its adaptation to the international standards. Are analysed basic differences between domestic practice of accounting and accounting process according the International standards. Is given the list of problems related to

the revision and harmonization of normative base of the national accounting system in obedience to the requirements of the International financial reporting standards (IFRS).

Keywords: *standardization, modernization, financial reporting, adaptation policy, International financial reporting standards in the public sector, accounting, accounting policy.*

Рассмотрены основные направления реформирования системы бухгалтерского учета с целью ее адаптации к международным стандартам. Проанализированы основные отличия между отечественной практикой учета и учетным процессом за Международными стандартами. Подан перечень проблем, связанных с пересмотром и гармонизацией нормативной базы национальной системы бухгалтерского учета согласно требований Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS).

Ключевые слова: *стандартизація, модернізація, фінансова отчетність, політика адаптації, Міжнародні стандарти фінансової отчетности в державному секторі, бухгалтерський учет, учетна політика.*

Література

1. Абдуллаев Н. Государственный сектор экономики переходного периода. – М.: Финансовый контроль, 2003. – 176 с.
2. Абдуллаев Н. Формирование государственного сектора экономики // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – № 5. – С. 52–56.
3. Бабич. А. М., Павлова Л. Н. Государственные и муниципальные финансы: Учеб. для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999. – 687 с.
4. Балацкий Е. В. Проблемы оценки и эффективности государственного участия в экономике // Вестник Московского университета. – Сер. 6. Экономика. – 1997. – № 6. – С. 22–44.
5. Балацкий Е. В., Конышев В. А. Российская модель государственного сектора экономики. – М.: Экономика, 2005. – 360 с.
6. Балацкий Е. В. Управление государственным сектором экономики и бюджетное прогнозирование // Вестник Московского университета. – 1997. – № 6. – С. 22–44.
7. Биль Д. Закон Вагнера: введение к последней версии статьи Адольфа Вагнера, опубликованной в 1911 г., и перевод // Журнал европейской экономики. – 2004. – Т. 3 (№ 1). – С. 5–16.
8. Біла С. Структурна політика в системі державного регулювання трансформаційної економіки / Українська академія держ. управління при Президентіві України. – К.: Вид-во УАДУ, 2001. – 407 с.
9. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки. – К.: Либідь, 2000. – 654 с.
10. Бухвальд Е. М. Институты публичной собственности и экономический механизм федеративных отношений // Федерализм. – 1996. – № 3.
11. Б'юкенен Дж. М., Масгреєв Р. А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежні бачення держави / Пер. з англ. – К.: КМ Академія, 2004. – 175 с.
12. Виссарионова А., Федорова И. Государственный сектор российской экономики: контуры бюджетного регулирования // Проблемы теории и практики управления. – 2002. – № 1. – С. 52–56.

13. Виссарионов А., Федорова И. Государственный сектор: Границы, контроль, управление // Экономист. – 2003. – № 6. – С. 3–12.
14. Віскозі В. М., Верном Дж. М., Гарингтон Дж. Е. Економічна теорія регулювання та анти-монопольна політика / Пер. з англ.. – К.: Основи, 2004. – 1047 с.
15. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. – Част. 2. – Вип. 4 (44).
16. Гальчинський А. Глобальні трансформації: концептуальні альтернативи. Методологічні аспекти: Наук. видання. – К.: Либідь, 2006. – 312 с.
17. Гвартин Дж., Холкомб Р., Лоусон Р. Размер государства и богатство наций // <http://www.polit.ru/research>.
18. Гелбрейт Дж. К. Суспільство блага. Пора гуманності. – К.: Скарби, 2003. – 160 с.
19. Головка В. А. Система національних рахунків України: сучасний стан та напрями удосконалення / В. А. Головка // Статистика України, 2001. – № 1. – С. 4–11.
20. Голов С. Ф. Новий План рахунків: побудова і застосування / С. Ф. Голов, В. М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 2. – С. 78–87.
21. Головінов О. М Держава у ринковому середовищі: питання теорії: Монографія. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 279 с.
22. Гончаров Н. Г. Світовий досвід регулювання державного сектору економіки та можливості його використання у вітчизняній практиці // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – № 5. – С. 3–9.
23. Гончаров Н. Г. Теоретичні питання визначення змісту та структурних складових державного сектору економіки // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 8. – С. 9–17.
24. Государственное регулирование экономики: Учеб. пособие. Ч. 2 / под ред. Петрова А. Н. – СПб., 2000. – 93 с.
25. Государственная экономическая политика: Учеб. пособие / Морозова Т. Г., Потрубач Н. Н., Пыльнева Т. Г., Шутова Т. В.; Под ред. Т. Г. Морозовой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 256 с.
26. Государственный сектор промышленности в системе экономического регулирования / Чумаченко Н. Г., Червова Л. Г., Кузьменко Л. М., Метлова Л. П., Ляшенко В. И., НАН Украины; Институт экономики промышленности; Науч. ред. Н. Г. Чумаченко. – Донецк, 2003. – 330 с.
27. Длугопольський О. В. Політекономія публічного сектору: західні орієнтири // Економічна теорія: Наук. журнал. – 2006. – № 2. – С. 3–16.
28. Длугопольський О. В. Теорія економіки державного сектору: Навч. посіб. – Тернопіль: Економ. думка, 2007. – 488 с.
29. Дорофєєва Г. А. Управління державними сектором промисловості в Україні: Автореферат дис. к. екон. н.: 08.02.03. – Донецьк, 2005. – 20 с.
30. Економічний енциклопедичний словник: У 2-х т. – Т. 1 / Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Ястенко О. А, Юрій С. І.; За ред С. В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
31. Економічний енциклопедичний словник: У 2-х т. Т 2 / Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.; За ред. С. В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 563 с.
32. Єщенко П. С., Кваснюк Б. Є., Бірюков О. А Нова модель держави. – Слов'янськ, 2002. – 144 с.
33. Жаліло Я. А. Підвищення ефективності управління підприємствами, які перебувають у державній власності / Я. А. Жаліло // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2005. – № 6. – С. 31–33.
34. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи її вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
35. Зятковський І. В. Фінансове забезпечення бюджетних установ в умовах реорганізації сфери виробництва суспільних благ / І. В. Зятковський // Фінанси України. – 2006. – № 1. – С. 13–23.

36. Камашева Н. В. Національні рахунки України – становлення, розвиток та перспективи / Н. В. Камашева // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5(23). – С. 10–17.
37. Камишанська М. О. Державна власність у трансформаційній економіці України: Автореферат дис. к. екон. н.: 08.01.01. – Донецьк, 2004. – 20 с.
38. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Ассоциация российских вузов; Н. Н. Любимов (пер. с англ.). – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.
39. Киреев А. Международная экономика. В 2-х ч. – Ч. 2. Международная макроэкономика: открытая экономика и макроэкономическая программирование: Учебное пособие для вузов. – М.: Международные отношения, 1999.
40. Кучеренко В. Р., Карпов В. А., Кузнецов Е. А. Основы государственного регулирования экономики: Учебное пособие. – Одесса: Астропринт, 2001. – 160 с.
41. Кухар О. В. Державний сектор в умовах ринкової трансформації економіки України: Автореферат дис. к. екон. н. 08.01.01 / Львівський національний університет імені І. Франка. – Львів, 2004. – 20 с.
42. Маршалл А. Принципи економічної науки: Реферат підручника / В. М. Фещенко (референт-уклад.). – К.: УМКЦентр, 2001. – 216 с.
43. Медведєв А. Ф. Розвиток державного сектору економіки в Україні: Автореферат дис. к. екон. н. 08.02.03. – Донецьк, 2006. – 20 с.
44. Мальник А. Ф., Длугопольський О. В. Публічний сектор і державна політика в демократичному суспільстві: Монографія. – Тернопіль: Економ. думка, 2008. – 240 с.
45. Мельниченко В. Функції публічного управління у контексті децентралізації // Вісник НАДУ при Президентіві України. – 2005. – № 2. – 79–86.
46. Оболенський О. Ю. Організаційний механізм регулювання економіки: Дис. ... д-ра екон. наук: 08.02.03 / Національний інститут стратегічних досліджень. – К., 2000. – 431 с.
47. Ойкне В. Основы национальной экономики / В. С. Автономова (общ. ред.). – М.: Экономика, 1996. – 352 с.
48. Петришина Н. В. Державний сектор в економіці України: Теоретичні та організаційні застави / Н. В. Петришина // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 6(84). – С. 103–113.
49. Популярная экономическая энциклопедия / Гл. ред. А. Д. Некипелов; Ред. кол.: В. С. Автономов, О. Т. Богомолов, С. П. Глинкина и др. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2001. – 367 с.
50. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – 2-е изд. – М.: ИНФРА, 1999. – 477 с.
51. Словник сучасної економіки Макміллана / Пер. з англ.. – К.: АртЕк, 200. – 640 с.
52. Старовський Є. Про форсування державного сектору економіки // Економіка України. – 1999. – № 1. – С. 12–19.
53. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектору / Пер. з англ. – К.: Основи, 1998. – 854 с.
54. Створення інтелектуальної системи обліку економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21–22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економ. думка, 2007. – 526 с.
55. Сушко М. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 25–31.
56. Теорія бухгалтерського обліку: Монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Санлер, Матезіч та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т 2008. – 735 с.
57. Ходов Л. Г. Основы государственной экономической политики: Учебник. – М.: Изд-во БЕК, 1997. – 332 с.
58. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов: Учебник. – М.: Аспект Пресс, 1996. – 329 с.
59. Afonso A., Schuknecht L., Tanzi V. Public Sector efficiency: An International Comparison // Working Paper. European Central Bank. – 2003. – № 242 (July) // www.esb.int.

60. Afonso A., Schuknecht L., Tanzi V. Public Sector Efficiency: Evidence for New EU Member States and Emerging Market // Working Paper. European Central Bank. – 2006. – № 681 (January) // www.Ecb.int.
61. Atkinson Anthony B., Stiglitz Joseph E. Lectures on Public Economics. – McGraw-Hill, 1980.
62. Auerbach A., Feldstein M. Handbook of Public Economics. – Elsevier, 1985. Khury B. Production and Costs of the Public Sector in the Netherlands // Ceies, 24-th Seminar on the Size of the Government Sector – How to measure? – 2003. – 23–24 October.
63. Khury B., Van der Torre. Der Vierde Sector // Research Paper 2004–2005. Starret David A. Foundations of Public Economics. – Cambridge University Press, 1988.
64. Tanzi V., Schuknecht L. Reconsidering the Fiscal Role of Government: The international Perspective // American Economic Review. – 1997. – № 87 (2). – P 164–168.
65. Williams F. Social Policy: a Critical Introduction. – Cambridge, 1989.