

УДК 657.004;339.92

Згурська О.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри підприємництва, торгівлі та біржової діяльності
Державного університету телекомунікацій

КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З УРАХУВАННЯМ ДОСВІДУ КРАЇН ЄС

CONCEPTUAL ASPECTS OF FORMING OF EFFECTIVE SYSTEM OF ACCOUNTING ARE LOOKING ON EXPERIENCE OF COUNTRIES OF EUROPEAN UNION

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено питанням гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також її ролі в системі реформування бухгалтерського обліку в Україні. Акцентовано увагу на теоретичних і практичних проблемах реформування системи бухгалтерського обліку в Україні. Вивчено ключові аспекти досвіду країн Європейського Союзу у сфері облікової політики підприємств з урахуванням вимог Європейського законодавства. Розглянуто механізм безпосереднього застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що є основним питанням адаптації законодавства України до міжнародних стандартів в умовах інтеграційних процесів. Наголошено на аспектах зміни вектору міжнародної стандартизації фінансової звітності з гармонізації на конвергенцію шляхом визначення єдиних оптимальних принципів і методів цих стандартів як для європейського, так і для національного законодавства. Визначено перелік пріоритетних завдань із формування ефективної системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням світового досвіду гармонізації бухгалтерського обліку в країнах ЄС, а також наближення діючого та майбутнього законодавства України до законодавства ЄС.

Ключові слова: гармонізація, облікова політика, бухгалтерський облік, система бухгалтерського обліку, фінансовий звіт, міжнародний стандарт фінансової звітності.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также определения ее роли в системе реформирования бухгалтерского учета в Украине. Акцентируется внимание на теоретических и практических проблемах реформирования системы бухгалтерского учета в Украине. Изучены ключевые аспекты опыта стран Европейского Союза в сфере учетной политики предприятий с учетом требований Европейского законодательства. Рассмотрен механизм непосредственного применения в Украине международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), который является основным вопросом адаптации законодательства Украины к международным стандартам в условиях интеграционных процессов. Отмечены аспекты изменения вектора международной стандартизации финансовой отчетности из гармонизации на конвергенцию путем определения единственных оптимальных принципов и методов этих стандартов как для европейского, так и для национального законодательства. Определен перечень приоритетных заданий по формированию эффективной системы бухгалтерского учета в Украине с учетом мирового опыта гармонизации бухгалтерского учета в странах Европейского Союза, а также приближения действующего и будущего законодательства Украины к законодательству ЕС.

Ключевые слова: гармонизация, учетная политика, бухгалтерский учет, система бухгалтерского учета, финансовый отчет, международный стандарт финансовой отчетности.

ANNOTATION

The article is devoted to the harmonization of accounting and financial reporting, as well as defining its role in the system in the Ukraine accounting reform. The attention is focused on theoretical

and practical problems in Ukraine reform of the accounting system. We examine key aspects of the experience of the European Union in the field of accounting policy of the enterprises to meet the requirements of European legislation. The mechanism of direct application in Ukraine, International Financial Reporting Standards (IFRS), which is the main issue of adaptation of Ukrainian legislation to the international standards in terms of integration processes. Noted aspects of the change of the vector of the international financial reporting standards of harmonization to convergence by determining the single best principles and practices of these standards both for European and for national legislation. The list of priority tasks for the formation of an effective accounting system in Ukraine, taking into account international experience of harmonization of accounting in the European Union, as well as the proximity of existing and future legislation of Ukraine to the EU legislation.

Keywords: harmonization, accounting policy, accounting, accounting system, financial reports, international financial reporting standards.

Постановка проблеми. Важливим напрямом реформування бухгалтерського обліку в Україні є гармонізація фінансової звітності вітчизняних підприємств з міжнародними стандартами.

Формування ефективної системи бухгалтерського обліку в Україні було і залишається одним з найважливіших завдань національного законодавства. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетною складовою процесу інтеграції України до Європейського Союзу, що є пріоритетним напрямом зовнішньоекономічної політики. Серед головних напрямів такої адаптації визначено бухгалтерський облік, який є важливим об'єктом гармонізації в межах ЄС. Облікова політика підприємства розглядається як важливий інструмент, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання реформування законодавства України в аспекті європейської інтеграції піднімалося в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Важливий внесок у всебічне вивчення процесу формування ефективної системи бухгалтерського обліку зробили такі вчені, як, зокрема, С. Кочерга, К. Пилипенко, І. Бураковський, Г. Немиря, О. Павлюк, В. Гомонай, С. Голов, С. Грищак, Г. Друзенко, О. Євлевська, Т. Качка, Ю. Мовчан, І. Кравчук,

М. Парапан, В. Опришко, В. Чалий. В їхніх наукових працях детально проаналізовано нормативну базу стосунків Україна – ЄС у сфері облікової політики, визначено, чим ЄС привабливий для України, чим Україна приваблива для ЄС як економічний партнер, намічено основні заходи щодо подальшої інтеграції України в ЄС.

Проте, враховуючи наявні теоретичні розробки, можна сказати, що проблеми удосконалення методики бухгалтерського обліку в Україні досі залишаються невирішеними.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на широке коло наукових досліджень, питання реформування національної облікової системи залишаються актуальними. Недостатньо проаналізовано світовий досвід, а саме досвід країн Європейського Союзу щодо становлення, формування та розвитку ефективної системи обліку, оподаткування і звітності в умовах реформування нормативно-правової бази в Україні, тому вивчення цього питання вимагає більш детального дослідження.

Мета статті полягає у вивченні досвіду країн Європейського Союзу щодо формування ефективної системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог Європейського законодавства стосовно розширення рамок порівнянності звітності та покращення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з метою досягнення відповідності нормативної системи України у процесі її інтеграції до ЄС, зміцнення зовнішньоекономічних зв'язків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Правова основа політики у сфері бухгалтерського обліку визначена в статті 44(2)(g) «Договору про заснування Європейського Співтовариства». Тому в рамках щорічних планів з виконання Програми [5] було започатковано роботу щодо запровадження механізму безпосереднього застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що є основним питанням адаптації законодавства України до *acquis communautaire* у сфері бухгалтерського обліку.

Термін «облікова політика» (англ. *accounting policies*) офіційно почав використовуватись у міжнародній практиці з 1973 року, з'явившись у МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року діє новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі цих стандартів, який містить вимоги до розкриття інформації в обліковій політиці [9]. Варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», що розкриває відповідні питання [9], а також Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містить вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування стандартів, сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах.

В Україні ж можливість використання підприємствами окремих елементів облікової політики з'явилася в 90-х роках минулого століття. Однак в офіційний обіг термін «облікова політика» був введений в 1999 році Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10].

Необхідність формування облікової політики суб'єктів господарювання встановлена в законодавчому порядку. Зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV її визначено як спеціальний термін. У ст. 1 зазначено, що «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності», а в ст. 8 (п. 5) цього Закону вказано, що «підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства» [10].

Водночас Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» зустрічаємо визначення «облікові політики» [9]. Згідно із зазначеним нормативно-правовим документом облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансової звітності.

Нескладно помітити, що у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення поняття «облікова політика» в однині, а в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» це поняття характеризується у множині. Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от з огляду на національне тлумачення зазначеного поняття сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства [11].

У будь-якому разі йдеться про облікову політику підприємства, яка є, по суті, конкретизованим кодексом правил, прийомів і процедур ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності, який забезпечує дотримання єдиної методики відображення господарських операцій суб'єкта господарювання упродовж тривалого періоду із дотриманням основних методологічних принципів бухгалтерського обліку та звітності.

В останні роки за рахунок зростання темпів інтернаціоналізації торгівлі та інвестицій все частіше виникають питання необхідності порівняння показників фінансової звітності у міжнародному масштабі, що передбачає впровадження єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності з узгодженням національних стандартів бухгалтерського обліку.

Важливим напрямом реформування бухгалтерського обліку в Україні є гармонізація фінансової звітності вітчизняних підприємств з міжнародними стандартами.

Такі заходи частково вже були здійснені у межах Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706.

Результатом впровадження цієї Програми стало ухвалення Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО), нового плану рахунків. Це спричинило прогресивні зміни в навчальних планах і методиках викладання бухгалтерського обліку у вищих навчальних закладах. Водночас реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалась адекватними змінами в інших сферах, зокрема в статистиці, оподаткуванні, системі права [5].

На сучасному етапі розвитку країн Європейського Співтовариства відбувається зміна вектору міжнародної стандартизації фінансової звітності з гармонізації на конвергенцію. Іде зближення стандартів різних юрисдикцій шляхом визначення єдиних оптимальних принципів і методів цих стандартів.

Прагнення України стати членом ЄС вимагає відповідних змін у законодавстві, нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Директиви ЄС визначають загальні вимоги до складу, змісту та подання фінансових звітів, але зберігається багато розбіжностей щодо оцінки, подання та розкриття інформації в річних фінансових звітах товариств та консолідованих фінансових звітах.

Річна фінансова звітність у державах-членах ЄС складається з балансу, звіту про прибуток і збиток та приміток до фінансових звітів. Водночас вони можуть дозволяти або вимагати включення інших звітів до складу річної фінансової звітності, розкриття іншої інформації [8, с. 24].

Законодавством Бельгії, Данії, Фінляндії, Греції, Ірландії, Португалії, Іспанії, Швеції та Великої Британії вимагається складання і подання у складі річної звітності інших звітів, які не включені у сферу Четвертої Директиви ЄС:

- звіт про рух грошових коштів (Данія, Фінляндія, Ірландія, Португалія, Швеція, Велика Британія);
- звіт про загальні визнані прибутки та збитки (Ірландія, Велика Британія);
- узгодження з прибутками та збитками за історичною собівартістю (Ірландія);
- звіт про джерела та використання коштів (Іспанія);
- звіт про розподілення прибутку (Греція);
- соціальний звіт (Бельгія).

Головною вимогою до фінансової звітності країн ЄС є правдиве та справедливе висвітлення фінансового становища товариств і фінансових результатів їх діяльності [8, с. 85].

Законодавство країн світу вимагає застосування єдиних принципів оцінювання статей фінансових звітів:

- припущення безперервної діяльності;
- послідовність застосування методів оцінювання;
- відображення у звітності доходів і витрат звітного періоду незалежно від дати надходження або витрати коштів, пов'язаних з цими доходами та витратами;
- роздільне оцінювання статей активів і зобов'язань; оцінювання на основі розсудливості;
- баланс на початок фінансового року повинен кореспондувати з балансом на кінець попереднього року.

Водночас законодавством Бельгії, Ірландії, Люксембургу, Великої Британії, Швеції, Нідерландів та Португалії допускається відступ від наведених принципів за певних обставин.

У всіх державах-членах ЄС основним принципом оцінювання є оцінювання за ціною придбання або виробничою собівартістю. В окремих державах вимагається або дозволяється застосовувати такі методи оцінки, як альтернативи історичної собівартості, а саме метод відновлювальної вартості (Данія, Ірландія, Люксембург, Нідерланди, Швеція, Велика Британія); методи, що враховують інфляцію (Люксембург, Португалія); переоцінювання активів (усі держави, крім Австрії, Німеччини та Італії) [2].

Держави-члени ЄС можуть складати скорочений баланс, якщо на дату подання балансу не перевищено межу із трьох критеріїв: підсумок балансу становить 3 650 000 євро; чистий оборот – 7 300 000 євро; середня чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року, – 50.

Законодавство держав-членів ЄС визначає різні підходи до можливості складання скороченого балансу підприємствами. Не дозволяється складати скорочений баланс в Австрії, Данії та Швеції.

У всіх державах, крім Греції, дозволяється включати до собівартості основних активів витрати на позики, а також вимагається списання балансової вартості основних активів у всіх країнах, крім Франції [1].

Існують певні розбіжності у країнах ЄС у підходах до оцінки основних активів. У Данії, Франції, Німеччині, Ірландії, Португалії та Великій Британії вимагається враховувати ліквідну вартість під час визначення щорічної суми амортизації. Аналогічний підхід дозволяється в Австрії, Фінляндії, Італії, Іспанії та Нідерландах, але він відсутній у Бельгії, Греції, Швеції та Люксембурзі.

У країнах ЄС зберігаються значні розбіжності щодо капіталізації витрат на нематеріальні активи, термінів амортизації капіталізованих витрат та методів відображення гудвілу у фінансових звітах. Капіталізація організаційних витрат дозволена у Данії, Швеції та Великій Британії. Максимальний термін амортизації

капіталізованих організаційних витрат у всіх державах становить 5 років.

В Австрії, Бельгії, Німеччині, Греції, Люксембурзі та Іспанії капіталізовані організаційні витрати відображаються окремою статтею балансу, а у Фінляндії, Франції, Італії, Нідерландах та Португалії такі витрати включаються до складу статті «Нематеріальні активи».

У Бельгії, Фінляндії, Франції, Греції, Італії, Люксембурзі, Нідерландах, Іспанії, Португалії, Швеції дозволяється капіталізація витрат на дослідження та розробки, у Данії, Ірландії та Великій Британії – лише на розробки. А в Австрії та Німеччині жоден з аспектів не здійснюється [2].

В Ірландії та Великій Британії максимальний термін амортизації капіталізованих витрат не встановлено. У Португалії він залежить від витрат. В інших державах він становить 5 років, у Фінляндії – 20 років у виняткових випадках.

Списання гудвілу безпосередньо за рахунок власного капіталу дозволяється у Данії, Ірландії, Великій Британії, Нідерландах та Португалії. Крім того, у Бельгії, Данії, Греції, Нідерландах, Німеччині дозволяється списувати гудвіл на витрати звітного періоду. Максимальний період амортизації гудвілу в Іспанії становить 10 років; у Фінляндії, Португалії, Швеції, Великій Британії – 20 років; в інших державах він не визначений [6, с. 114].

У країнах ЄС існують відмінності також у підходах щодо капіталізації витрат на інші нематеріальні активи. У більшості держав вимагається капіталізувати витрати на придбання нематеріальних активів. Винятком є заборона стосовно капіталізації витрат на придбання програмного забезпечення фірмової марки та бази даних в Італії.

Капіталізація витрат на нематеріальні активи, створені власними силами, заборонена в Австрії, Данії, Нідерландах і Німеччині, але дозволяється в інших державах.

У країнах ЄС існують розбіжності у підходах до нарахування доходу. У Фінляндії, Греції, Ірландії, Італії, Люксембурзі, Португалії, Іспанії, Швеції та Великій Британії такий підхід відображається у складі статті «Передоплати та Нарахований дохід». В Австрії, Бельгії, Данії, Франції, Німеччині, Нідерландах та Великій Британії його наводять у складі дебіторської заборгованості. У всіх державах (крім Ірландії, Нідерландів, Португалії та Великої Британії) вимагається розкривати такий дохід (якщо він суттєвий) у примітках до фінансових звітів [2].

Визначення та вимоги щодо створення забезпечень загалом однакові у всіх країнах ЄС. Забезпечення майбутніх витрат дозволяється створювати в Австрії, Фінляндії, Німеччині, Люксембурзі, Португалії; вимагається у всіх інших державах і забороняється у Греції та Італії.

У країнах-членах ЄС існують різні точки зору щодо визначення змісту окремих статей звіту про прибуток і збиток. У Данії, Італії, Люксем-

бурзі, Нідерландах та Португалії вимагається наводити дохід від участі в капіталі окремою статтею у звіті про прибуток і збиток. В інших державах така вимога не застосовується.

Існують також різні підходи до відображення податку на прибуток від надзвичайної діяльності. У Бельгії, Фінляндії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Люксембурзі, Португалії та Швеції дозволяється, а в Австрії вимагається об'єднувати податок на прибуток від звичайної та екстраординарної діяльності в одну статтю. У Данії, Ірландії, Нідерландах, Іспанії та Великій Британії вони подаються окремо [3].

Існують різні вимоги щодо складання річного звіту малими підприємствами, які мають скорочений баланс. В Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Німеччині, Італії, Люксембурзі та Нідерландах вони можуть не складати річного звіту. В інших державах вимагається його складання. У Португалії малі товариства не складають звіт, якщо вони не є об'єктом обов'язкового аудиту [8, с. 182].

Практика свідчить про наявність теоретичних і практичних проблем реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, які зумовлені розбіжностями у підходах до обліку в Україні та в західних країнах; суперечливими положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), покладеними в основу П(С) БО; відсутністю комплексності в реформуванні державних інституцій України; відмінностями у трактуванні управлінського обліку [4].

Таким чином, в країнах ЄС існують суттєві розбіжності у підходах до складання річної звітності, застосування альтернативних методів оцінювання її статей, обліку нематеріальних активів, витрат на дослідження і розробки, методів відображення гудвілу тощо.

Сучасні міжнародні стандарти фінансової звітності є динамічною системою, яка спрямована на уніфікацію принципів і методів визнання, оцінювання і розкриття інформації у фінансовій звітності на основі зближення зі стандартами світового бухгалтерського обліку.

Правовий та організаційний аспект формування ефективної системи бухгалтерського обліку, його реформування та обґрунтування необхідності застосування нової парадигми є невід'ємною частиною національної облікової політики. Розвиток бухгалтерського обліку, вдосконалення його теорії, методології та практики – найважливіші завдання в умовах адаптації національного законодавства до європейських норм з урахуванням світового досвіду гармонізації бухгалтерського обліку в країнах ЄС.

Висновки. Досвід інтеграційних процесів бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Європі свідчить про те, що протягом тривалого часу (більше 40 років) відбувалася поступова гармонізація систем бухгалтерського обліку країн-членів ЄС шляхом адаптації національного законодавства та узгодження методологій обліку різних країн, зокрема для малого бізнесу.

З 80-х років ХХ ст. ЄС розробив кілька директив гармонізації фінансової звітності з метою зниження різноманітності процедур ведення обліку і складання фінансової звітності. Подальший розвиток гармонізації спостерігався протягом 90-х років з прийняття рішення щодо розширення рамок порівнянності звітності та покращення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

Європейська інтеграція та державна політика України щодо адаптації національного законодавства до європейських норм з урахуванням світового досвіду гармонізації бухгалтерського обліку в країнах ЄС повинні визначити перелік пріоритетних завдань наближення діючого та майбутнього законодавства України до законодавства ЄС, що є важливою передумовою зміцнення економічних зв'язків між Україною та ЄС у найближчому майбутньому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. International Financial Reporting Standard for Non-publicly Accountable Entities (formerly IFRS for Small and Medium-sized Entities) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/BBF5F938-93E7-44D1-85FD-A87D35415F03/0/SMEprojectupdateAug2008.pdf>.
2. Haller A. Financial Accounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects / A. Haller // The European Accounting Review. – 2002. – Vol. 11. – № 1.
3. International accounting norms [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://circa.europa.eu/irc/dsis/acccstat/info/data/en/accounting%20for%20website.htm>.
4. Preparing for the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.esma.europa.eu/system/files/03_514.pdf.
5. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18 березня 2004 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
6. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Голов. – К., 2007. – 522 с.
7. Каланов А. Трудности и перспективы распространения МСФО / А. Каланов // МСФО. Практика применения. – 2006. – № 4.
8. Кочерга С. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / С. Кочерга, К. Пилипенко. – К., 2005. – 216 с.
9. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010?test=XX7MfyrcSgkyfR QIZiSHJw7PHI41 Ms80msh8le6.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Яцишин С. Аспекти формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Вип. 8 (29). – Ч. 4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua;http://library.tneu.edu.ua/index.php/nmkd/73-resursy-biblioteky/pratsi-vykladachiv-tneu/ya/588-2011-12-13-08-04-11>.