

У Звіті про прибуток дохід наводиться на первинною величиною, скоригованою на загальний індекс цін, а витрати відображаються за поточною вартістю, скоригованою на загальний індекс цін. Це призводить до появи нової статті – реального прибутку (збитку) по статтях немонетарного характеру від змін у їх поточній вартості (це різниця між поточною вартістю цих статей та їх первинною вартістю у порівнювальних цінах). Дана складова прибутку показується у складі власного капіталу як резерв дооцінки.

Саме поточна вартість дає реальну картину фінансового стану підприємства, тобто його ресурси або кошти визначаються як такі, що необхідні для досягнення певної продуктивності або фізичної виробничої потужності. Інформація фінансових звітів за даною концепцією більше відповідає якісним характеристикам, і саме Концепція збереження фізичного капіталу вимагає застосування оцінки за поточною вартістю.

За умов гіперінфляції завжди робиться перерахунок, оскільки фінансова звітність, що складена за типовими правилами, не має сенсу. Характерними рисами гіперінфляційної економіки є те, що (1) населення надає перевагу зберігання своїх заощаджень в негровій формі або в стабільній іноземній валюті, (2) ціни, зазвичай, вказуються в стабільній іноземній валюті, (3) кредитні операції здійснюються за цінами, що компенсують очікувані збитки за купівельною вартістю, (4) облікові ставки, заробітна плата та ціни прив'язані до індексів цін, (5) сукупне зростання інфляції за три роки наближається або перевищує 100% (тобто в середньому річний рівень інфляції більший за 26%).

Рівень індексу цін в Україні відповідав цим умовам у 1992-1995 рр. (див. табл. 2), коли ще звітність в країні не складалася за Національними стандартами (положеннями) і фінансова інформація того часу не відповідала вимогам щодо якісної інформації.

Таблиця 2. Індекси цін в Україні за 1991-1999 роки [6]

місяць	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
I	-	385,2	173,2	119,2	121,2	109,4	102,2	101,3	101,5
II	-	115,3	128,8	112,6	118,1	107,4	101,2	100,2	101,0
III	-	112,1	122,1	105,7	111,4	103,0	100,1	100,2	101,0
IV	-	107,6	123,6	106,0	105,8	102,4	100,8	101,3	102,3
V	-	114,4	127,6	105,2	104,6	100,7	100,8	100,0	102,4
VI	-	126,5	171,7	103,9	104,8	100,1	100,1	100,0	100,1
VII	-	122,1	137,6	102,1	105,2	100,1	100,1	99,1	99,0
VIII	104,0	108,3	121,7	102,6	104,6	105,7	100,0	100,2	101,0
IX	104,5	110,6	180,3	107,3	114,2	102,0	101,2	103,8	101,4
X	105,9	112,4	166,1	122,6	109,1	101,5	100,9	106,2	101,1
XI	116,5	122,0	145,3	172,3	106,2	101,2	100,9	103,0	102,9
XII	124,6	135,1	190,8	128,4	104,6	100,9	101,4	103,3	104,1
Сума	390,0	2100,0	10256,0	501,0	281,7	139,7	110,1	120,0	119,2

За таких умов перерахунок фінансової звітності вимагає перерахування усіх статей Звіту про прибуток з урахуванням загального індексу цін, перегляд Балансу підприємства, де монетарні статті залишаються без змін, а всі інші статті перераховуються, крім статей за відновлюваною вартістю тощо.

Таким чином, однією із актуальних проблем сучасного економічного розвитку є такий соціально-економічний феномен як інфляція, яка має місце практично в кожній країні і веде до підвищення загального рівня цін. В той же час фінансова звітність складається за номінальною грошовою оцінкою і статті, таким чи-

ном, відображають ціни різних періодів, що порушує критерії якості інформації. Існують різні методи коригувань. Кожен з цих методів має свої особливості, слабкі та сильні сторони, є діючим і використовується в залежності від обставин.

1. International Financial Reporting Standards 2009. – IASB, 2009.
2. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. 3. *Велл Глен А., Шорт Деніел Г.* Основи фінансового обліку / Пер. з англ. – К.: Основи, 2003. – 943 с. 4. *Ковалев В.В.* Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с. 5. www.ukrstat.gov.ua www.mynews.-in.net/political/2008/07/08-29k-

Надійшла до редколегії 17.03.10

Л. Ловінська, д-р екон. наук, проф.

УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

У статті розкриваються концептуальні основи реформування бухгалтерського обліку в Україні. Ключовим напрямком розвитку бухгалтерського обліку визначено адаптацію нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

In the article the author gives coverage to conceptual framework of accounting reform in Ukraine. Adaptation of regulatory and legal framework of accounting in Ukraine to European Community legislation and International Financial Reporting Standards is determined as the crucial area of focus.

Важливим напрямком наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку з початку дев'яностих років є його удосконалення відповідно до ринкових умов господарювання. Реформування обліку як інформаційної інфраструктури ринкової економіки в практичній площині розпочалося у 1999 році з ухвалення Верховною Радою Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Сьогодні маючи значні позитивні результати у створенні сучасного нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в

Україні необхідно дати відповіді на питання, які слабкі місця є у бухгалтерського обліку і як він має розвиватися в подальшому, що треба зробити для того, щоб бухгалтерський облік забезпечував реалізацію тих функцій, які на нього покладені. До невирішених проблем бухгалтерського обліку слід віднести такі:

1) внесення змін до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку та диференційованого підходу до встановлення

вимог з розкриття інформації у фінансовій звітності за МСФЗ в залежності від масштабів та характеру господарської діяльності суб'єктів господарювання;

2) розроблення методологічного, методичного та організаційного забезпечення складання декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку, тобто вирішення "проблеми податкового обліку";

3) стандартизація бухгалтерського обліку та звітності державного сектору;

4) удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих підприємств відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для малих та середніх підприємств.

Удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку є найважливішим напрямком реформування бухгалтерського обліку в Україні. Економіка країн, що знаходяться на терені колишнього Радянського Союзу на сучасному етапі перебуває в стані переходу від командно-адміністративної системи до змішаної. Для змішаної економічної системи притаманні розвинені ринкові відносини, демократизація власності, державне регулювання, соціальна орієнтація. Поєднання ринкового саморегулювання та державного регулювання – яскрава риса економічних систем найбільш розвинутих країн світу. Вплив на ринкове середовище, на підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання – мета державного регулювання. Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в індустріально розвинених країнах здійснюється за безпосередньою участю держави. Бухгалтерський облік – є частиною такої інфраструктури, оскільки представляє собою інформаційну систему господарської діяльності підприємства, організації, установи й уряду в цілому.

Бухгалтерський облік є, з одного боку, інструментом державного регулювання, а з іншого – його об'єктом. Саме через регламентацію методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки. Слід зазначити, що концептуальні засади державного регулювання бухгалтерського обліку в країнах колишнього Радянського Союзу знаходяться ще в стадії становлення. З цієї причини правове забезпечення цього процесу ще недосконале, містить суперечності та неузгодженості. Прикладом цього є ситуація, що склалася в Україні. Закон "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" не дає відповіді на такі питання: в чому зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб'єктом, а що – об'єктом, які складові входять в національну систему обліку, який взаємозв'язок між ними є і яка їх підпорядкованість. Наслідком такої ситуації є нерегульованість на практиці питань відповідальності за розробку і впровадження методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку, відсутність єдиних підходів щодо реформування бухгалтерського обліку в різних галузях національної економіки.

З метою вирішення зазначеної проблеми запропоновано частину другу статті 6 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" викласти у такій редакції:

"2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке забезпечує:

реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку;

впровадження єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерство фінансів України:

затверджує національні положення (станданти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

затверджує національні положення (станданти) бухгалтерського обліку фінансової звітності у державному секторі економіки;

затверджує нормативно-правові акти з питань регулювання облікової політики суб'єктів державного сектору економіки (крім банків);

координує діяльність центральних органів виконавчої влади, а також Державного казначейства України, державних цільових фондів щодо організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також регулювання облікової політики суб'єктів державного сектору, що належать до сфери їх управління, та погоджує нормативно-правові акти із зазначених питань".

Без державного регулювання не можливо у повному обсязі здійснити адаптацію нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку до законодавства Європейського союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку вимагає рішення цієї проблеми на національному рівні. Адже слід усвідомлювати, що міжнародні стандарти, це лише певна збірка правил, трактування яких може відрізнятися в різних країнах з перехідною економікою, тому механічне перенесення МСФЗ і МСБО в ту або іншу економіку може мати непередбачувані наслідки. Впровадженню певної облікової норми повинне передувати глибоке розуміння економічної суті цього процесу.

МСФЗ виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Разом з тим запровадження МСФЗ на підприємствах України породжує багато наукових та суто практичних проблем. В умовах реформування бухгалтерського обліку з метою його відповідності міжнародним стандартам залишається не з'ясованим, що являє собою національна система бухгалтерського обліку як об'єкт стандартизації, з яких підсистем та елементів вона складається. Дослідження цієї проблеми дає відповідь на питання: чи потрібно створювати національну нормативну базу з бухгалтерського обліку, чи можливо замінити її міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Варіант відповіді впливає на визначення шляхів розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Таким чином, національна система бухгалтерського обліку в Україні може розвиватися двома альтернативними шляхами. Важливо визначити, який шлях є більш ефективним з точки зору виконання завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком, а також більш легким для суб'єктів господарювання. Впровадження МСФЗ потребує тривалого часу й значних зусиль. Новим кроком на шляху до реалізації поставлених завдань щодо реформування бухгалтерського обліку є розробка та затвердження Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (далі – стратегія), метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [2].

Стратегія визначає диференційований підхід до встановлення вимог з розкриття інформації у фінансовій звітності в залежності від масштабів господарської діяльності. Максимальними є вимоги з розкриття інформації до великих корпорацій цінні, папери яких знаходяться у лістингу фондових бірж. Стосовно цих суб'єктів вимоги до застосування МСФЗ є обов'язковими. Встановлення методології складання фінансової звітності інших підприємств здійснюється національними стандартами розробленими на базі міжнародних.

На виконання цього напрямку стратегії запропоновано частину четверту статті 14 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" викласти у такій редакції:

"4. Відкриті акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, професійні учасники ринку цінних паперів, банки, страховики, установи недержавного пенсійного забезпечення та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність разом із аудиторським висновком шляхом публікації у періодичних виданнях або поширенням як окремих друкованих видань з розміщенням у мережі Інтернет.

Підприємства-емітенти, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банки і страховики подають та оприлюднюють фінансову та консолідовану фінансову звітність, яка складається за міжнародними стандартами.

Підприємства, зазначені в абзаці першому цієї частини, можуть прийняти рішення про складання і подання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Підприємства інформують Державний комітет статистики України про складання та подання ними фінансової звітності за міжнародними стандартами у порядку визначеному Кабінетом Міністрів України".

Створення методологічного, методичного та організаційного забезпечення складання декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку є не тільки проблемою теорії та практики бухгалтерського обліку. Це також проблема удосконалення податкового законодавства. Закон про оподаткування прибутку підприємств був уведений в дію у 1994 році. Він був абсолютно адекватним касовому методу визнання доходів та був захисником надходжень до бюджету в умовах кризи неплатежів. Сьогодні визнання доходів за першою подією в оподаткуванні та метод нарахування та відповідності доходів та витрат у бухгалтерському обліку перебувають у "методологічному конфлікті", який перешкоджає складанню декларації за даними бухгалтерського обліку і утворює шпарину для тінізації доходів. Зараз йде робота над проектом податкового кодексу. Саме вдосконалення його положень в частині критеріїв визнання доходів та витрат сприятиме спрощенню процедури складання декларації з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку.

Дотично до цієї проблеми є проблема удосконалення бухгалтерського обліку у малому бізнесі. Фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку малого та середнього підприємства має бути об'єктом оподаткування податком на прибуток. Між доходами та витратами, визнаними для бухгалтерського обліку та оподаткування, взагалі повинна бути повна відповідність. Саме з цієї причини запровадження концептуальних підходів міжнародних стандартів малого та середнього бізнесу в нормативно-правове забезпечення бух-

галтерського обліку та податкове законодавство є надзвичайно актуальним.

Одним з найважливіших напрямків удосконалення бухгалтерського обліку є його реформування в секторі державного управління. Це пов'язано з тим, що реформування системи управління державних фінансів має здійснюватися на підґрунті реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (далі – МСБОДС). Бухгалтерський облік та фінансова звітність суб'єктів державного сектору – є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні. Саме бухгалтерський облік впливає на змістовне наповнення та методологічне забезпечення управління державними фінансами, оскільки є інформаційною інфраструктурою процесу управління. Методологія розрахунку звітних, прогнозних та планових показників має бути однаковою. В зворотному випадку фінансовий контроль стає неможливим.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до МСБОДС є революційним для системи управління державними фінансами України. По-перше, діюча система бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі методологічно орієнтована на відображення виконання кошторису, вона ще несе в собі методологію централізованого керівництва планової економіки в умовах державної власності. МСБОДС орієнтовані на ведення обліку суб'єктом державного сектору в умовах державного регулювання економіки, а не централізованого планування. Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, складена відповідно до МСБОДС має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватись в якості прогнозів або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Окрім того, вона може також надавати дані щодо отримання ресурсів відповідно до ухваленого порядку, встановленого законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних та контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору дещо інші у порівнянні з використанням фінансової звітності, яка ще складається в даний час. По-друге, бухгалтерський облік та фінансова звітність відповідно до МСБОДС засновані на концепції обліку та звітності корпорацій, тобто недержавних структур. З цього випливає, що за форматом, структурою, методологією оцінки та визнання окремих показників звітності суб'єкту державного сектору є подібною до звітності приватного або корпоративного підприємства. По-третє, МСБОДС вимагають складання звітності за однакою форматом як для бюджетів усіх рівнів, так і для бюджетних установ. Ці зміни тягнуть за собою не тільки формальні перетворення, але й перегляд підходів до бюджетної класифікації, планування бюджетних призначень, оцінки зобов'язань тощо. Найголовнішим, є зміна ідеології управління державними фінансами, яка має врахувати особливості формування та використання бюджетних ресурсів, а також функціонування бюджетних установ в ринковому середовищі. Результатом цього напрямку наукових досліджень були розробка та затвердження постановами Кабінету Міністрів України Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 рр. та Порядку проведення органами державної контрольно-

ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [3, 4].

Стратегія встановила терміни розробки та запровадження стандартів бухгалтерського обліку та звітності суб'єктів сектору державного управління. Разом з тим концепція самого стандарту як основи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку не була встановлена.

Концептуально вирішити проблему будови стандарту можливо двома шляхами. Перший шлях обраний Міжнародною федерацією бухгалтерів (далі – МФБ) при розробці МСБОДС. МСБОДС представляють собою офіційно прийняті вимоги до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (далі – МСФЗ), виданих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з врахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому в тексті МСБОДС максимально зберігаються підходи, визначені в МСБО, якщо по тому чи іншому питанню обліку або звітності не має суттєвих відхилень чи особливостей в державному секторі. Другий шлях – використання для суб'єктів державного сектору стандартів корпорацій (в Україні – це П(С)БО) з виділенням у кожному з них окремого розділу, присвяченого висвітленню особливостей обліку державного сектору стосовно конкретного об'єкту обліку. Лише по деяким аспектам та об'єктам обліку передбачено розроблення окремих стандартів, якщо таких об'єктів або аспектів обліку немає в обліку корпорацій. Слід зазначити, що обидва шляхи є можливими і припустимими. Однак шлях обраний МФБ має більше аргументів "за". Вони такі.

1. Багато понять та категорій мають нетотожне тлумачення для суб'єктів державного та недержавного секторів. Наприклад, трактування принципів облікової політики стосовно суб'єктів державного сектору має свої специфічні аспекти. Зокрема, відображення економічної сутності, яка є превалюючою над юридичною формою операцій, передбачене в МСФЗ, в МСБОДС тлумачаться вже як відображення економічної суті, а не лише юридичної форми, тобто адекватність відображення юридичної форми є обов'язковою. Ця обставина обумовлена функцією інформаційного забезпечення даними фінансової звітності, фінансового контролю ресурсів, наданих суб'єкту господарювання державного сектору.

Принцип безперервності, який передбачає під час складання фінансової звітності оцінку здатності суб'єкта продовжувати діяльність на безперервній основі, також має свої особливості. Такі особливості обумовлені необхідністю при складанні фінансової звітності суб'єктів господарювання аналізувати вплив таких чинників, як потенційні та оголошені структурні перебудови організаціїних одиниць у майбутньому, можливість надходження подальшого державного фінансування, пошук інших джерел фінансування, тощо. Тобто за певних умов дотримання принципу безперервності при складанні фінансової звітності може бути не доречним. Окрім того, цей принцип не розповсюджується на фінансову звітність органів державної влади.

2. Запровадження стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі України стане певною революцією не тільки для методології та нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, але й для самих бухгалтерів – практиків. Їм належить опанувати нову методологію обліку. Якщо нормативно-правове забезпечення обліку в державному секторі буде побудоване за "методом відхилення" від обліку в недержавному секторі, то його засвоєння та використання фахівцями в практичній діяльності суттєво ускладниться.

Тож, головним висновком з вище наведеного є те, що при створенні нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку сектору державного управління в Україні стосовно стандартів обліку доцільно дотримуватись підходів, закладених в МСБОДС. Усі розглянуті напрямки знайшли своє відображення у плані роботи Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України і втіленні у зміни до чинного нормативно-правового забезпечення та нові нормативні документи.

1. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / Редкол.: М. Я. Азаров (голова), В. А. Копилов, Т. І. Ефименко, Ф. О. Ярошенко, Л. Г. Ловінська, М. Г. Чумаченко. – К.: НДФІ, 2007 2. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Затверджена розпорядженням Кабінету міністрів України № 911-р від 24.10.2006. 3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 рр. Затверджена постановою Кабінету міністрів України № 34 від 16.01.2007. 4. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Затверджений постановою Кабінету міністрів України № 1017 від 10.08.2004.

Надійшла до редколегії 17.03.10