

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОЦІНКА СТАНУ І ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ДОСВІДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН У ВІТЧИЗНЯНУ СИСТЕМУ ОБЛІКУ

EVALUATION AND PROSPECTS OF IMPLEMENTATION FOREIGN EXPERIENCE IN THE NATIONAL ACCOUNTING SYSTEM

У статті розглянуто проблеми бухгалтерського обліку в Україні. Згадано про досвід зарубіжних країн. Проведено аналіз переваг канадської системи бухгалтерського обліку і звітності. Досвід системи бухгалтерського обліку в Канаді може бути прикладом для України.

Ключові слова: стан, перспективи, зарубіжні країни, Канада, система обліку, фінансові результати, звітність, стратегічні плани.

В статье рассмотрены проблемы бухгалтерского учета в Украине. Упомянуто об опыте зарубежных стран. Проведен анализ преимуществ канадской системы бухгалтерского учета и

отчетности. Опыт системы бухгалтерского учета в Канаде может быть примером для Украины.

Ключевые слова: состояние, перспективы, зарубежные страны, Канада, система учета, финансовые результаты, отчетность, стратегические планы.

Problems of accounting in Ukraine has been studied. Benefits of Canadian accounting and reporting has been analysed. We believe that the experience of accounting system in Canada can be an example for Ukraine.

Key words: state, prospects, foreign countries, Canada, the accounting system, financial results, reporting and strategic plans.

УДК 657.1

Гуменна-Дерій М.В.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільський національний економічний університет

Постановка проблеми. Часті зміни законодавчої бази, нестабільність національної валюти, воєнні дії на сході України розхитують економічну, соціальну та політичну ситуацію в державі. Важкий стан вітчизняної економіки негативно впливає на систему обліку і фінансову звітність, а також на позиціонування вітчизняних контрагентів за кордоном як потенційних партнерів. Незважаючи на те що облік міжнародних операцій ведеться за вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО, МСФЗ), більшість високорозвинених країн використовують водночас і національні стандарти для ведення обліку. Отже, стабільність національної економіки є фундаментом для виконання Міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оцінки стану та перспективи впровадження досвіду зарубіжних країн у вітчизняну систему обліку досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, як К. Безверхий, А. Бітзі, С.Ф. Голов, В. Дерій, Н. Ільченко, У. Шнайдер та ін. Проте не всі питання, висвітлені цими вченими, вичерпані, а тому вважаємо за необхідне розглянути переваги впровадження міжнародного досвіду в систему вітчизняного обліку та звітності. Враховуючи зазначені аргументи, тема дослідження є актуальною.

Постановка завдання. Метою дослідження є оцінка стану і з'ясування перспективи впровадження досвіду зарубіжних країн у вітчизняну систему обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Формування України як незалежної держави призвело до змін і в системі обліку, зокрема ухвалення

Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», створення нового Плану рахунків бухгалтерського обліку, ухвалення Національних стандартів бухгалтерського обліку на основі Міжнародних стандартів фінансового обліку, затвердження нових форм фінансової звітності. Проте і нині існує чимало проблем та недоліків у системі бухгалтерського обліку, фінансової звітності й оподаткування.

Вітчизняна система обліку хоч і наближена до міжнародних її зразків, однак є чимало перешкод, пов'язаних із пережитками старої системи бухгалтерського обліку: недосконала законодавча база; регульований план рахунків бухгалтерського обліку; нестабільний фінансовий клімат; відсутність формування нефінансової звітності у значній кількості підприємств; популяризація одного програмного продукту з різними функціями на всій території України. Розглянемо ці проблеми детальніше.

Постійні нововведення до нормативно-правових актів України змушують бухгалтерів підприємств підписуватись на сайти практичної бухгалтерії, бути постійними передплатниками журналів про бухгалтерський облік, брати участь у дорогих семінарах, адже якщо бухгалтер підприємства несвоєчасно вніс зміни до існуючої системи обліку і звітності в конкретному підприємстві, то йому можуть загрозувати певні штрафи чи додаткові витрати.

Іншою проблемою вважаємо застосування централізованого Плану рахунків бухгалтерського обліку. Наукову дискусію щодо уніфікації Плану рахунків бухгалтерського обліку та його застосування ведуть С. Голов та В. Дерій. При цьому

С. Голов зауважує, що уніфікований План рахунків та Інструкцію з його застосування треба замінити методичними рекомендаціями [2, с. 7]. В. Дерій погоджується з думкою С. Голова, що уніфікація є гальмом розвитку бухгалтерського обліку в Україні, однак тут виникає серйозна проблема ризиків щодо вигод і втрат (ризик можна оцінювати у мільярди гривень) під час самого переходу наших підприємств від уніфікації системи обліку до реуніфікації. Крім того, з'являться значні проблеми у сфері податкового контролю над діяльністю підприємств [3, с. 134]. З іншого боку, науковці ведуть дискусію щодо Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, виявляючи його переваги та недоліки.

Вдало згрупував види Планів рахунків бухгалтерського обліку К.В. Безверхий, який стверджує, що існує три основні підходи до побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ. Перший підхід полягає в розширенні вже існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку за НП(С)БО згідно з МСФЗ. Другий підхід пропонує використовувати загальноприйняті принципи побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку відповідно до англосаксонської моделі обліку. Третім підходом є синтез елементів першого і другого підходів до побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ [1, с. 24].

За нашим переконанням, більшої уваги варто надавати другому та третьому підходам, оскільки нині підприємства не є винятково національними, адже мають іноземні інвестиції та займаються експортно-імпортною діяльністю. Іншим аргументом є те, що Національні стандарти бухгалтерського обліку України максимально наближені до міжнародних.

У Національних стандартах бухгалтерського обліку США, зазначають У. Шнайдер та А. Бітзі, дається тільки базова структура Плану рахунків. Деталі можуть бути розроблені кожним підприємством відповідно до принципів релевантності, порівняності, зрозумілості, достовірних і об'єктивних уявлень [10, с. 4].

Якщо брати до уваги досвід американських та канадських компаній, то варто зазначити, що в їхній науковій літературі менше уваги приділяється шифрам рахунків. Там кожне підприємство самостійно може встановити потрібний шифр і набір рахунків. Уважаємо, що у вітчизняній літературі занадто велика увага надається назвам рахунків, але важливішими є їх зміст та суть, які у них закладені. Проаналізувавши подані вище думки вчених-економістів, вважаємо за необхідне надати вітчизняним бухгалтерам більшої свободи у формуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку.

В умовах нестабільного економічного та політичного клімату виникає нова проблема – стрімкий ріст курсу валют. Їх постійні зміни впливають на формування курсових різниць, які здебільшого є

негативними з боку покупців. Такі операції відображаються у вітчизняному обліку за рахунками 942 «Витрати-продаж на купівлю іноземної валюти», 945 «Втрати від операційної курсової різниці» та 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць». Така ситуація може призвести до зменшення кількості експортно-імпорتنих операцій. Відповідно, відпадає і потреба в інтеграції до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, через це варто стабілізувати курс валют.

Ще одна проблема полягає в незацікавленості низки вітчизняних підприємств формувати нефінансові звіти, зокрема Звіту сталого розвитку за GRI (Global Reporting Initiative). Як зазначає Н. Ільченко, зважаючи на євроінтеграційний курс України, вітчизняному бізнесу необхідно активізувати свої дії у сфері сталого розвитку, зокрема підготовки нефінансової звітності саме за стандартами, які пропонуються в Європейському Союзі та інших розвинутих країнах [4].

Погоджуємось із думкою вченого і вважаємо, що окремі статті нефінансової звітності за GRI (ті, які є фундаментальними і насамперед пов'язані з людським капіталом та збереженням екології) мають бути обов'язковими з метою поліпшення економічної, соціальної та екологічної складових щодо діяльності кожного підприємства. Крім усіх перелічених вище проблем, виникають проблемні питання, пов'язані з програмним забезпеченням. Переважна більшість підприємств застосовують програмне забезпечення «1С: Бухгалтерія», оскільки чимало програмних продуктів компаній Sage, SAP, Microsoft є дорогими. Через це варто посилити державне фінансування для розробок та застосування вітчизняних програмних продуктів із бухгалтерського обліку, адже в Україні є потенціал та ресурс для цього.

Вважаємо, що першим кроком до вирішення всіх зазначених вище проблем стало використання МСБО і МСФЗ. Вони визначені у статтях 12.1 та 14 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Відповідно до пунктів 2 і 3 статті 12 цього Закону, публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, становлять фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за Міжнародними стандартами. Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій цієї статті, самостійно визначають доцільність застосування Міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності [6].

Ухвалення такого рішення посилило облік міжнародних операцій України з іншими країнами. Більшість країн, що прагнуть вийти на міжнародний рівень, використовують у своїй діяльності МСФЗ (табл. 1).

Порівняльна таблиця впровадження Міжнародних стандартів у різних країнах світу

Країна	Рівень впровадження МСФЗ	Дата впровадження МСФЗ	Назва контролюючого органу
Гонконг	часткове	січень 2005 р.	Інститут сертифікованих публічних бухгалтерів (Institute of Certified Public Accountants (HKICPA))
Індія	часткове	квітень 2011 р. травень 2006 р.	Інститут сертифікованих бухгалтерів Індії (Institute of Chartered Accountants of India (ICAI))
Японія	часткове	червень 2011 р. серпень 2007 р.	Рада із стандартизації обліку в Японії (Accounting Standards board of Japan)
Південна Африка	повне	січень 2005 р.	Рада із практики ведення обліку (Accounting Practices Board (APB))
Австралія	часткове	січень 2005 р.	Австралійський Рада з фінансової звітності (Australian Financial Reporting Council (AFC))
Бразилія	часткове	січень 2010 р.	Комісія з цінних паперів (Comissão de Valores Mobiliários)
Канада	часткове	січень 2011 р.	Рада стандартизації з обліку (Accounting Standards Board (AcSB)), Канадський інститут дипломованих бухгалтерів (Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)), Комітет зі стандартів бухгалтерського нагляду (Accounting Standards Oversight Committee (AsSOC))
Китай	часткове	квітень 2010 р.	Китайський комітет облікових стандартів (China Accounting Standards Committee (CASC)), Департамент регулювання обліку (Accounting Regulatory Department)

Джерело: розроблено автором на основі [9]

Як бачимо із табл. 1, більшість країн лише частково застосовують МСФЗ. Це пов'язано з тим, що МСФЗ стосуються переважно тих публічних підприємств, які ведуть міжнародний облік. У цих країнах облік і звітність регулюються відповідно до національних стандартів. Наприклад, якщо Південна Африка повністю застосовує МСФЗ, то Центральна – лише частково. При цьому в Габоні та інших країнах Центральної Африки застосовують досвід французької системи обліку. Це пов'язано з історичними подіями, а також із тим, що офіційна мова Габону – французька. Так і План рахунків бухгалтерського обліку в цій країні є централізованим та затверджений на французькій мові. Тобто на розвиток системи бухгалтерського обліку у світі впливають також географічні, історичні і політичні чинники.

Вважаємо за необхідне виокремити систему обліку в Канаді, оскільки саме в такій системі державні органи влади створили вдалу законодавчу базу, що дає змогу обліку, фінансовій і нефінансовій звітності, оподаткуванню перебувати на високому рівні розвитку.

До переваг обліку в Канаді варто віднести таке: 1) затверджено стратегічний план формування Національних стандартів для ведення обліку в Канаді на 2011–2016 рр.; 2) вільний Інтернет-доступ до фінансової звітності підприємств; 3) можливість вибору програмного забезпечення різних ІТ-компаній; 4) корпорації формують нефінансові звіти (за GRI), крім того, діє спеціальна модель, що називається «Моделлю вдосконалення якості і здорового робочого місця» [7, с. 131]; 5) навчання бухгалтерів в університетах передба-

Таблиця 2

Склад Стратегічного плану до Національних стандартів Канади на 2011–2016 рр.

№ з/п	Назва категорії Стратегічного плану обліку в Канаді на 2011–2016 рр.
1	Короткий опис стратегії
2	Різні стратегії для різних категорій підприємств щодо подання звітності:
-	– для публічних підприємств
-	– для приватних підприємств
-	– для неприбуткових підприємств
3	Роль, структура, процеси та ресурси Ради з бухгалтерського обліку
4	Стандартні порушення
5	Зв'язок із радою стандартизації з обліку
6	Контактні особи
7	Основи для інформації як базис для висновків
8	Введення
9	Процес розробки плану
10	Загальний підхід до розробки плану
11	«Один розмір не обов'язково підходить для всіх» (тобто у кожного виду підприємства є свої особливості)
12	Міжнародні стандарти фінансової звітності
13	Приватні підприємства
14	Некомерційні організації
15	Ролі, структура, процеси і ресурси Ради з бухгалтерського обліку
16	Стандартні порушення
17	Зв'язок
18	Контактні особи
19	Прогнози на майбутнє

Джерело: розроблено автором на основі [8]

чає створення «фейкової» бухгалтерії – розробку так званих ситуаційних завдань із використанням студентами персональних комп'ютерів. Перевага таких стандартів у тому, що вони затверджуються кожні п'ять років і бухгалтер має час для ознайомлення і використання їх у своїй практичній діяльності (табл. 2).

В Україні постійні зміни законодавчої бази призводять до того, що бухгалтер безперервно повинен їх вивчати, бо інакше зробить помилку і платитиме штраф. Це означає, що в Україні дуже важко вести стратегічний облік як на рівні держави, так і на рівні підприємства. Таким чином, фінансовий результат підприємства може бути непередбаченим або навіть призводити до додаткових сум витрат чи збитків.

Варто зазначити, що основна інформація Стратегічного плану до Національних стандартів Канади була затверджена в 2007 р., а далі її наповнювали новими елементами. Така стратегія дає можливість здійснювати прогнозування обліку підприємствам різного галузевого спрямування, а отже, зменшує ризики неплатоспроможності чи банкрутства підприємств. В Україні немає стабільного стратегічного плану розвитку на законодавчому рівні чи на рівні підприємства відповідно. Враховуючи ці проблемні моменти, вважаємо, що кожен бухгалтер має брати участь у формуванні стратегічного плану підприємства.

На основі окреслених вище проблем можемо висловити декілька пропозицій щодо майбутніх перспектив розвитку вітчизняної системи обліку в українських підприємствах, проте вважаємо, що значною мірою ці зміни залежать від змін на макrorівні, зокрема: 1) ухвалювати стратегічні плани розвитку обліку хоча б на три-п'ять років, для того щоб підприємства могли робити прогнози на майбутнє, а бухгалтери могли впевнено виконувати свою роботу; 2) пропонуємо децентралізований План рахунків бухгалтерського обліку в Україні, щоб кожне підприємство самостійно вибирало шифр рахунків. При цьому Міністерство фінансів мало б надавати лише перелік можливих рахунків та субрахунків без зазначення шифрів; 3) стабілізувати курс валюти, що має вплив на формування курсових різниць та ведення експортно-імпортних операцій. Окрім того, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку варто надати більш глибоке розшифрування субрахунків 942 «Витрати-продаж на купівлю іноземної валюти» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а також навести відповідні приклади їх застосування [2].

Підприємства також мали б приділяти більше уваги формуванню нефінансової звітності за GRI, а Державна фіскальна служба України – запровадити податкові пільги для соціально відповідальних підприємств.

На мікрорівні варто застосовувати такі пропозиції: 1) кожен бухгалтер повинен брати участь у формуванні стратегічного плану підприємства з метою формування стратегічного обліку; 2) подавати окремі показники фінансової звітності на сайт власного підприємства.

Практична реалізація таких пропозицій значно поліпшить систему обліку та сприятиме залученню нових іноземних інвестицій в Україну. Більшість наших пропозицій стосується макrorівня, адже неможливо чекати на зміни в підприємствах, якщо в системі державного управління є суттєві недоліки і прорахунки. З іншого боку, самі підприємства мають бути ініціативнішими та частіше залучати науковців для одержання пропозицій із метою поліпшення системи фінансового та управлінського обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Вітчизняна система обліку хоч і наближена до міжнародних її зразків, однак є чимало перешкод, пов'язаних із пережитками старої системи бухгалтерського обліку: недосконала законодавча база; регульований план рахунків бухгалтерського обліку; нестабільний фінансовий клімат; відсутність формування нефінансової звітності у значній кількості підприємств; популяризація одного програмного продукту з різними функціями на всій території України. Якщо брати до уваги досвід американських та канадських компаній, то варто зазначити, що в їхній науковій літературі менше уваги приділяється шифрам рахунків. Там кожне підприємство може самостійно встановити потрібний шифр і набір рахунків.

У своїх подальших дослідженнях науковці повинні продовжувати ретельно вивчати передовий зарубіжний досвід розвитку теорії, методології й організації обліку на різних рівнях управління та пропонувати його творче застосування в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безверхий К. План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 23–30.
2. Голов С. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 3–7.
3. Дерій В.А. Місце доходів і витрат / В.А. Дерій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Gev/2011_1/ACCOUNTING_AUDIT_AND_ANALYSIS/022.pdf.
4. Ільченко Н.В. Світові тенденції розвитку нефінансової звітності та розкриття інформації зі сталого розвитку / Н.В. Ільченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4297>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій :

Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page19>.

6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1996 р. 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

7. Фротет О.С. Особливості запровадження с-ми соц. відповідальності / О.С. Фротет [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eapk.org.ua/sites/default/files/eapk/13_02_24.pdf.

8. Accounting standards of Canada: Building on New Directions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.frascanada.ca/accounting-standards-board/what-we-do/strategic-plan/item79121.pdf>.

9. International GAAP 2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Volume 1. – P. 1–1710.

10. Schneider U. Comparing Russian Accounting Standards with US GAAP / U. Schneider, A. Bitzi, Rusiabriefing VI, NII, Asiabriefing Ltd., 2010. – P. 3–10.

ХАРАКТЕРИСТИКА ТА АНАЛІТИЧНІ МОЖЛИВОСТІ ЗВІТНОСТІ З ОПЛАТИ ПРАЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

CHARACTERISTICS AND ANALYTICAL POSSIBILITIES REPORTING ON PAYROLL PAYMENTS AT STATE-FUNDED ORGANIZATIONS

УДК 657.37

Сремьян О.М.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Херсонський національний технічний університет

Сергеева Г.С.

студентка Херсонський національний технічний університет

У статті досліджено й узагальнено склад та особливості змісту форм звітності з оплати праці бюджетних установ. Надано рекомендації щодо встановлення зв'язку звітних форм із завданнями економічного аналізу, що сприятиме підвищенню якості підготовки його інформаційної бази та скороченню трудоемності проведення аналітичних розрахунків.

Ключові слова: звітність, оплата праці, бюджетні установи, користувачі, економічний аналіз, аналітичні можливості.

В статье исследованы и обобщены состав и особенности содержания форм отчетности по оплате труда бюджетных учреждений. Предложены рекомендации по установлению связи отчетных форм с задачами экономического анализа, что будет способствовать

повышению качества подготовки его информационной базы и сокращению трудоемкости проведения аналитических расчетов.

Ключевые слова: отчетность, оплата труда, бюджетные учреждения, пользователи, экономический анализ, аналитические возможности.

The article the composition and generalized features and content of reporting on payroll payments at state-funded organizations. The recommendations on the reporting forms to communicate with the tasks of economic analysis, which will help improve the quality of its information base and reduce трудоемности analytical calculations.

Key words: accounting, payroll payments, state-funded organizations, users, economic analysis, analytical capabilities.

Постановка проблеми. У рамках сучасної політики, спрямованої на ефективність функціонування та розвиток суб'єктів господарювання, забезпечення формування відповідних індивідуальних і колективних стимулів, основною формою є оплата праці різних категорій персоналу. Сьогодні на перший план виходить перебудова організації заробітної плати, проведення відповідної реформи з метою поетапного підвищення заробітної плати і створення ефективного мотиваційного механізму, який ґрунтується на поєднанні економічних стимулів і соціальних гарантій. Зважаючи на це, розрахунки з оплати праці є важливим об'єктом бухгалтерського обліку та показником більшості форм звітності бюджетних установ.

Саме на основі звітності зацікавлені користувачі в змозі контролювати рівень оплати праці та виконання роботодавцями обов'язків щодо своєї частини та в повному обсязі виплати заробітної плати працівникам бюджетної сфери, дотриман-

ням встановлених державою соціальних гарантій, ефективного та цільового використання бюджетних коштів та ін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними і методологічними дослідженнями в галузі аналізу в бюджетних установах займалися різні вчені та економісти: Т. Білуха, Л. Желюк, Ю. Іванченко, Д. Панков, І. Ткаченко, та ін. Однак незважаючи на значне соціально-економічне значення звітності з оплати праці, ці питання майже повністю залишилися поза увагою науковців. Причиною цього є жорстка регламентованість методики складання, форм та строків подання звітності бюджетних установ. Проте, на нашу думку, заслуговує на увагу дослідження змісту звітних форм із метою встановлення дублювання показників та оцінки їх аналітичних можливостей.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення складу і особливостей змісту форм звітності з оплати праці бюджетних установ та надання характеристики її аналітичних можливостей.