

Моторин Р.М.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку, аудиту і статистики
Українського державного університету фінансів
та міжнародної торгівлі

ГАРМОНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ Й НАЦІОНАЛЬНОГО РАХІВНИЦТВА

Обґрунтовано методичні підходи до гармонізації національних систем бухгалтерського обліку й національного рахівництва. Визначено співвідношення і взаємозв'язки бухгалтерського і статистичного обліку в сучасних умовах та виявлено передумови до гармонізації бухгалтерського обліку і СНР. Охарактеризовано підхід до узгодження понятійного апарату бухгалтерського обліку і СНР у цілях гармонізації облікової інформації. Систематизовано базові елементи бухгалтерської (фінансової), податкової звітності та СНР.

In the article scientifically grounded are the methodical approaches to harmonization of the national systems of book-keeping and the system of national accounts (SNA). The followings tasks are decided: correlation and intercommunications of the book-keeping and statistical account in modern terms are determined; pre-conditions to harmonization of book-keeping and SNA are revealed; potential of book-keeping is exposed in relation to its harmonization with SNA; approach is described to the concordance of book-keeping and SNA concept for harmonization of accounting information; the basal elements of accounting (financial) reports, tax accounting and SNA are systematized.

Ключові слова: гармонізація, бухгалтерський облік, податкова звітність, національне рахівництво.

Глобальна економіка й міжнародна конкуренція все більше впливають на методологію бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічної статистики (зокрема системи національних рахунків — СНР). Для України також актуально є проблема єдності інформаційного простору. Пошук шляхів гармонізації бухгалтерського обліку і статистики, під якими ми розуміємо виявлення принципів систематизації та уніфікації облікової інформації, визначив вибір теми й актуальність дослідження.

Наукові розробки з питань взаємозв'язку бухгалтерського обліку й економічної статистики у вітчизняній теорії і практиці є досить нечисленними. В Україні аналітичні публікації про СНР та її взаємозв'язки з бухгалтерським обліком з'явилися внаслідок запровадження СНР у вітчизняну практику від початку другої половини 80-х років минулого століття. Серед них відзначимо, зокрема, праці науковців С.С. Герасименка, В.А. Головка, І.М. Нікітіної, А.В. Головача, М.Я. Меламеда, Т.М. Моториної, П.А. Нагірняка, Ю.М. Іванова, В.Г. Швеця¹.

¹ Герасименко С.С., Головка В.А., Нікітіна І.М. Система національних рахунків: Навч. посіб. — К., 2005. — С. 216; Головач А.В. Статистичне забезпечення управління економікою. — К.: КНЕУ, 2004; Меламед М. Система национальных счетов и усовершенствование управления экономикой Украины // Бизнес. — 1994. — 8 февр.; Моторин Р.М., Моторина Т.М. Система національних рахунків: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2001. — 336 с.; Нагірняк П. Система національних рахунків України: реальність і можливості майбуття // Інформаційний бюлетень Державного комітету

Отже, метою статті є обґрунтування методичних підходів до гармонізації національних систем бухгалтерського обліку і СНР. Досягнення мети потребує вирішення таких завдань:

- визначити співвідношення і взаємозв'язки бухгалтерського і статистичного обліку в сучасних умовах;
- виявити передумови до гармонізації бухгалтерського обліку і СНР;
- розкрити потенціал бухгалтерського обліку щодо його гармонізації з СНР;
- охарактеризувати підхід до узгодження понятійного апарату бухгалтерського обліку і СНР із метою гармонізації облікової інформації;
- систематизувати базові елементи бухгалтерської (фінансової) звітності, податкової звітності та СНР.

Об'єктом дослідження виступають основні поняття й категорії бухгалтерського обліку і СНР, базові елементи економічної статистики, бухгалтерської (фінансової) й податкової звітності підприємств України. Предметом дослідження є питання теорії і практики гармонізації бухгалтерського обліку і СНР.

У міжнародній практиці існують два традиційних підходи до організації бухобліку, наслідки яких для системи державних органів статистики є протилежними.

Перший підхід спрямовано на задоволення ряду вимог, зокрема, забезпечення зіставності даних про підприємства. Здійснюється класифікація доходів і витрат, внаслідок чого з'являється можливість економічного аналізу. Статистичні макроекономічні системи використовують дані джерела як основні при побудові відповідних моделей.

Другий підхід передбачає аналіз звітності підприємства (зокрема звіт про прибутки і збитки), націлений на розрахунок показників, що відображають рентабельність інвестицій. Тут не проводиться концептуальне розмежування управлінського й фінансового обліку. У звіті про прибутки і збитки розкривається інформація щодо фінансових результатів, яким пильну увагу приділяють інвестори й акціонери. При такому поданні інформації не характеризується процес основної діяльності підприємства, тобто використання факторів виробництва. Отже, структура цього підходу є незадовільною з погляду економічного аналізу.

Зазначені підходи до організації бухгалтерського обліку зумовлюють різні взаємовідносини між статистикою і бухгалтерським обліком у різних країнах. Там, де застосовують перший підхід (наприклад, у Франції), статистики активно використовують інформацію бухгалтерського обліку, а система бухгалтерського обліку і звітності призначена для структуризації інформаційної системи. Система статистичних даних про підприємства є сильно інтегрованою, практикується широкомасштабне об'єднання баз даних. Очевидно, що інтеграція мов обліку, статистики, оподаткування й законодавства забезпечує значну економію ресурсів суспільства, зокрема, внаслідок скорочення загальної вартості отримання інформації.

статистики України. — 1997. — № 7—8; Основы национального счетоводства (международный стандарт): Учеб. / Под ред. проф. Ю.Н. Иванова. — М.: ИНФРА-М, 1995. — 480 с.; Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. — К.: Знання, 2004. — 447 с.

Водночас у країнах, де дотримуються другого підходу (наприклад, у США), статистики не використовують дані бухгалтерського обліку підприємств, тому їм доводиться проводити значно більше операцій для узгодження різних джерел інформації на макроекономічному рівні. У цьому разі спостерігається досить низький ступінь інтеграції статистичної системи й не відбувається об'єднання баз даних. Статистики не використовують даних фінансової звітності. Раз у п'ять років вони проводять опитування, які охоплюють всю систему виробництва, а також проводять щорічні обстеження підприємств. Облік податків не має зв'язків з існуючою практикою бухгалтерського обліку й не грає істотної ролі у статистиці.

Внаслідок застосування такого підходу знижується достовірність статистичних показників через відсутність гармонізації між статистичними й бухгалтерськими концепціями: останні формулюються підприємствами для цілей внутрішнього обліку. Крім того, значно зростає вартість надання інформації, що навряд чи можуть дозволити собі країни з перехідною економікою, до яких належить і Україна.

Тому незалежно від методу збору інформації статистикам доводиться обробляти дані, які надходять від підприємств у цілях підготовки зведених показників, необхідних для економічного аналізу.

Отже, в Україні потрібно розробити базу даних щодо бухгалтерського обліку, гармонізовану зі статистикою, націлену на всі категорії користувачів. З цієї причини перехід до СНР в Україні був тісно пов'язаний із реформуванням бухгалтерського обліку, на що прямо вказано в ряді нормативно-правових документів, зокрема, в Концепції розвитку системи національних рахунків, Програмі розвитку системи національних рахунків на період до 2010 року, Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, постановах Кабінету Міністрів України². Таким чином, у вітчизняній практиці склався так званий континентальний підхід до організації бухгалтерського обліку, який допускає використання даних бухгалтерського обліку численними зовнішніми користувачами, включаючи органи статистики. У зв'язку з цим набуває актуальності питання про можливості й шляхи зближення СНР і бухгалтерського обліку передусім щодо термінології, трактування і класифікації активів, доходів, витрат, податків, інших понять і показників.

Гармонізація бухгалтерського обліку і СНР як форма їх співвідношення в сучасних умовах

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилася увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку і статистики. Нині відомі два основних підходи до розв'язання цієї проблеми: гармонізація і стандартизація.

² Концепція розвитку системи національних рахунків: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.07.2002 № 413-р. — <http://www.ukrstat.gov.ua>; Програма розвитку системи національних рахунків на період до 2010 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.04.2003 № 475. — <http://www.ukrstat.gov.ua>; Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. — <http://www.ukrstat.gov.ua>; Про впровадження системи національних рахунків: Постанова

Гармонізація обліку передбачає певну відповідність і злагоженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку і статистики, складання звітності групою країн або їх об'єднанням, наприклад, країнами ЄС, СНД.

Гармонізація передбачає поєднання і взаємну відповідність законодавств країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку й системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони істотно не відрізнялися від аналогічних стандартів у інших країнах — членах співдружності.

Стандартизація обліку і статистики передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, які відносно регулюють облікову подію та її відображення у звітності.

Стандартизація дає можливість глобалізувати облікову політику, принципи й систему бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності. Під стандартизацією обліку розуміють існування уніфікованого набору стандартів для якої-небудь облікової ситуації в якій-небудь країні, отже, відпадає потреба в розробці національних стандартів.

Бухгалтерський облік є обліковою системою, яка може відповідати на інформаційні запити широкого кола користувачів, дає змогу агрегувати фінансові показники шляхом складання консолідованої та зведеної бухгалтерської (фінансової) звітності. Будучи обліковою системою мікрорівня, бухгалтерський облік необхідний як джерело інформації для проведення макроекономічних узагальнень, зокрема, для складання статистичної системи національних рахунків. Водночас існує проблема узагальнення даних, їх взаємного узгодження.

Так, І.М. Нікітіна, виступаючи на конференції “Розвиток національної статистики у світлі рекомендацій глобальної оцінки статистичної системи України, проведеної у рамках проекту програми TACIS “СТАТИСТИКА-8”, яка проходила в Держкомстаті України, зазначила, що в нашій державі “...виникають проблеми, пов’язані, зокрема, з різними методологічними принципами первинного обліку та розробкою фінансової звітності в окремих інституційних секторах економіки і навіть у рамках одного сектору. Насамперед це стосується сектору загальнодержавного управління (ЗДУ) та фінансових корпорацій”. На її думку, діюча економічна бюджетна класифікація видатків, принципи обліку операцій у бюджетній звітності не вповні відповідають міжнародним стандартам, відсутній єдиний підхід щодо складання фінансової звітності Держказначейства, Пенсійного фонду й фондів соціального страхування.

Якщо у СНР облік операцій здійснюється згідно з методом нарахувань, то у звітах про виконання державного й місцевих бюджетів за доходами й видатками — у момент проведення відповідних платежів, тобто за касовим методом. Отже,

Кабінету Міністрів України від 28.12.1992 № 727. — <http://www.ukrstat.gov.ua>; Про концепцію побудови національної статистики України та Державної програми переходу на міжнародну систему обліку і статистики: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.05.1993 № 326. — <http://www.ukrstat.gov.ua>.

потрібно вдосконалити систему бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів і здійснити перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності. Вирішення цього питання передбачається, зокрема, в рамках Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки³.

Крім того, різні класифікації фінансових активів і зобов'язань, що використовуються для складання фінансових звітів різних інституційних секторів і підсекторів економіки, ускладнюють розробку фінансового рахунку за видами фінансових активів згідно з відповідною єдиною міжнародною класифікацією.

У зв'язку з цим виникає питання про межі використання даних бухгалтерського обліку для цілей СНР.

Порівняння концептуальних основ бухгалтерського обліку і СНР зробимо за такими ознаками:

- визначення;
- мета й завдання;
- об'єкти обліку;
- інструментарій;
- користувачі інформації;
- якісні характеристики;
- показники.

З точки зору визначення в СНР використовується версія агрегатного балансування, адекватний ринковій економіці облік, що завершується на макроекономічному рівні системою взаємопов'язаних синтетичних показників. Його побудовано у вигляді певного набору рахунків і балансових таблиць, які відображають процес відтворення. У бухгалтерському обліку створено впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення інформації у грошовому вираженні про активи, власний капітал, зобов'язання підприємств, його доходи й витрати.

Метою СНР є інформаційне забезпечення державного регулювання економіки, завданнями — моніторинг економічного стану; макроекономічний аналіз; ухвалення рішення й розробка економічної політики; міжнародні порівняння. Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень, завданнями — формування повної, достовірної інформації про діяльність підприємства і його фінансовий стан; забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності для контролю дотримання законодавства України при здійсненні господарських операцій та їх доцільності, наявності й руху активів і пасивів, використання ресурсів; запобігання негативним результатам господарської діяльності підприємств, виявлення внутрішньогосподарських резервів, аналіз фінансової стійкості.

³ Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. — <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Об'єктами обліку в СНР виступають потоки, запаси, економічні операції — характеристики макроекономічних процесів на всіх стадіях процесу відтворення (виробництво, первинний розподіл доходів, вторинний розподіл доходів, використання доходів на кінцеве споживання й нагромадження), у бухгалтерському обліку — активи, власний капітал і зобов'язання, доходи й витрати, господарські операції.

Інструментарій у СНР — це Концепція розвитку системи національних рахунків, Програма розвитку системи національних рахунків на період до 2010 року, міжнародний стандарт СНР–93⁴, Методологічні положення зі статистики Держкомстату України. У бухгалтерському обліку — це Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність⁵, нормативно-правові акти (положення (стандарти) бухгалтерського обліку), методичні рекомендації, інструкції з ведення обліку окремих операцій та облікових реєстрів тощо.

Користувачами інформації в СНР може бути необмежене коло користувачів аж до населення (Закон про інформацію, Закон про статистику⁶), у бухгалтерському обліку — внутрішні користувачі: керівники, засновники, учасники і власники підприємств, а також зовнішні: інвестори, кредитори та ін. (Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність), необмежене коло користувачів (принципи МСФЗ).

Якісними характеристиками в СНР є: подвійний запис і метод нарахування; оцінка результатів економічних операцій: ринкові ціни кінцевих споживачів, ціни виробників, основні ціни. У бухгалтерському обліку це подвійний запис; допущення: автономність, безперервність діяльності, послідовність застосування облікової політики, часова визначеність фактів господарської діяльності (метод нарахування); вимоги: повнота висвітлення, вчасність, обачність, пріоритет змісту перед формою, раціональність.

Що стосується останньої ознаки проведеного нами порівняння, то у СНР показниками результатів економічної діяльності на макроекономічному рівні є: випуск товарів і послуг; проміжне споживання; валова додана вартість, ВВП; споживання основного капіталу; валовий прибуток, змішаний дохід; доходи від власності тощо. У бухгалтерському обліку показниками фінансового стану й фінансових результатів на мікроекономічному рівні є оборотні й необоротні активи; зобов'язання; власний капітал; доходи; прибуток; витрати.

За підсумками порівняння концептуальних основ бухгалтерського обліку і СНР можна стверджувати, що бухгалтерський облік і СНР — облікові системи, які можуть бути взаємопов'язані, оскільки:

⁴ Система национальных счетов 1993. — Брюссель/Люксембург, Вашингтон, Нью-Йорк, Париж, 1998. — 725 с.

⁵ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // ВВР. — 1999. — № 40.

⁶ Про внесення змін до Закону України “Про державну статистику”: Закон України від 13.07.2000 № 1922-III. — <http://www.ukrstat.gov.ua>; Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. — <http://www.ukrstat.gov.ua>.

- мета й завдання бухгалтерського обліку і СНР не суперечать одне одному;
- інструментарій облікових систем визначений, формалізований і доступний для вивчення;

- показники бухгалтерської звітності та СНР взаємопов'язані та допускають трансформацію.

При цьому слід урахувати, що бухгалтерський облік і СНР мають різні цілі й завдання, а отже, різні об'єкти обліку, якісні характеристики, показники. У разі не дуже глибокого дослідження концептуальних основ облікових систем з'являються ризики спотворення, неправильного трактування, недооцінки інформації, що формується у певній інформаційній системі.

За відсутності концептуальних суперечностей самостійні облікові системи можуть бути взаємопов'язані. При цьому, виходячи з підходів до співвідношення СНР і бухгалтерського обліку, форма і зміст узгодження цих систем із теоретичної точки зору можуть бути такими:

- інтеграція на основі СНР, що припускає спеціальну організацію бухгалтерського обліку;

- взаємодія (доповнення) облікових систем СНР і бухгалтерського обліку;

- конвергенція (взаємопроникнення і взаємозбагачення) СНР і бухгалтерського обліку;

- узгодження (гармонізація) СНР і бухгалтерського обліку як самостійних облікових систем.

Потенціал бухгалтерського обліку в гармонізації облікових систем бухгалтерського, податкового обліку і СНР

Потенціал бухгалтерського обліку зумовлений його місцем серед облікових систем. Лише облікові системи СНР, бухгалтерського й податкового обліку визнано на державному рівні. Саме з цими обліковими системами стикається будь-яке підприємство, тож і податковий, і бухгалтерський облік можна розглядати як джерела корисної інформації для цілей СНР. Офіційний статус бухгалтерського, податкового обліку і СНР зумовлює потребу їх гармонізації для узгодження облікової інформації на різних рівнях економіки.

Можливість гармонізації офіційних облікових систем зумовлена властивими їм спорідненими характеристиками, якими є:

- використання економічних категорій у понятійному апараті;

- орієнтація на зовнішніх користувачів інформації;

- застосування принципів рахівництва;

- агрегація (консолідація, узагальнення) отриманих даних;

- основа для рейтингових оцінок;

- використання грошових вимірників;

- ініціативи щодо постійного поліпшення якості інформації.

Шлях створення облікових систем методом “по відхиленнях” потребує проведення великої дослідницької та описової роботи (передусім в області понятійного

апарату) для встановлення правил трансформації показників бухгалтерської звітності в показники СНР.

Визначальну роль гратиме система бухгалтерського обліку, оскільки з усіх облікових систем лише ця система через свій предмет, метод, розроблені у процесі багатовікової практики, потенційно здатна представити факт господарської діяльності у вигляді, що максимально відображає його економічну сутність. Облікова політика підприємств дає можливість здійснити вибір економічно обґрунтованих способів обліку для достовірного відображення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Організація бухгалтерського обліку з погляду інтересів статистичних органів теоретично можлива, проте порушує принцип нейтральності бухгалтерської (фінансової) звітності, що захищає інтереси інших користувачів цієї звітності.

Недооцінка аналітичних можливостей бухгалтерського обліку призводить до порушення балансу інтересів учасників економічного обороту. Крім того, слід взяти до уваги, що бухгалтерська (фінансова) звітність складається спеціально підготовленими фахівцями й підлягає обов'язковій перевірці з допомогою аудиту, чим підтверджується достовірність інформації, що міститься в бухгалтерській (фінансовій) звітності, й підвищується її корисність як джерела інформації щодо статистичних даних.

Системний вигляд базових елементів бухгалтерської (фінансової) звітності, податкової звітності та СНР

Після виявлення обґрунтованих і необґрунтованих розбіжностей у термінології СНР і податкового обліку з урахуванням узгодженого понятійного апарату можуть бути виявлені показники бухгалтерської (фінансової) звітності, які можна використовувати для побудови національних рахунків. Інакше кажучи, може бути створено алгоритм пов'язування показників бухгалтерської (фінансової), податкової звітності та СНР у розрізі рахунків СНР: рахунку виробництва, рахунку утворення доходів, рахунку розподілу первинних доходів, рахунку капіталу й фінансового рахунку.

Порівняльний аналіз понять “виручка від продажів”, “виручка від реалізації”, “випуск”, “дохід”, “капітал” — показників, що характеризують ділову активність економічного суб'єкта на мікро- й макрорівнях, дає такі основні результати:

- показники “випуск” у СНР і “виручка від реалізації” в бухгалтерському обліку не збігаються як у якісному, так і в кількісному аспектах. Термін “реалізація” для цілей ПДВ близький до терміна “випуск” для СНР, оскільки включає оцінені за ринковими цінами товари;

- термін “послуги” в СНР відповідає терміну “послуги, роботи” в бухгалтерському й податковому обліку;

- термін “товар” (частина матеріально-виробничих запасів, призначених для продажу) в бухгалтерському обліку вузьчий, ніж у СНР і податковому обліку, де під товаром розуміють, по суті, продукти, призначені для реалізації;

— термін “випуск продукції для власного кінцевого використання” в СНР збігається з терміном “споживання для власних потреб” податкового обліку, отже, потрібна уніфікація термінології в цій частині;

— потрібна уніфікація термінології щодо цін, які використовуються в облікових системах.

Здійснений аналіз понятійного апарату облікових систем продемонстрував реалізацію принципу семантичності при гармонізації термінів, крім того, став основою для створення алгоритму пов’язувань показників (елементів) бухгалтерської (фінансової), податкової звітності та СНР, оскільки сприяв виявленню показників бухгалтерської звітності, які можуть використовуватися для побудови, наприклад, рахунку виробництва. У ресурсній частині рахунку виробництва для економіки в цілому показують випуск товарів і послуг у основних цінах, чисті податки на продукти й чисті податки на імпорт. Випуском товарів і послуг є вартість товарів і послуг, що є результатом виробничої діяльності резидентів протягом даного часу на економічній території країни та за її межами.

Розрізняють ринковий і неринковий випуски. Обсяг ринкового випуску товарів повинен охоплювати реалізовану продукцію (включаючи передану іншим закладам певного підприємства і працівникам як оплата праці в натуральній формі), зміну запасів готової продукції, напівфабрикатів власного виготовлення й незавершеного виробництва.

Неринковий випуск охоплює вироблені в поточному періоді товари й послуги, використані для власного кінцевого використання або нагромадження основного капіталу, надані іншим інституційним одиницям безкоштовно або за цінами, які не впливають на попит, залишені у вигляді запасів матеріальних оборотних коштів виробником для неринкового використання в подальших періодах.

Відповідно до міжнародного стандарту СНР-93 рахунок виробництва включає випуск “тіньової економіки”. Зрозуміло, бухгалтерська звітність не містить такої інформації.

У графі “Використання” рахунку виробництва показують проміжне споживання, під яким розуміють вартість спожитих у процесі виробництва товарів (за вирахуванням основного капіталу) і ринкових послуг протягом даного періоду.

Джерелами інформації для складання національних рахунків слугують форми бухгалтерської (фінансової) звітності: Баланс (форма № 1), Звіт про фінансові результати (форма № 2), Звіт про власний капітал (форма № 3), Звіт про рух грошових коштів (форма № 4), примітки до фінансової звітності (форма № 5), податкові й митні декларації.

Таким чином, розв’язання зазначених проблем дасть можливість користувачам здійснювати поглиблений аналіз макроекономічних процесів, структурних зрушень в економіці, поліпшити якість прогнозування економічного розвитку країни й розробки державної економічної політики.