

УДК 657 (477)

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ

ЛЮБОВ НАПАДОВСЬКА,
доктор екон. наук,
професор, завідувач кафедри
бухгалтерського обліку
Київського національного
торговельно-економічного
університету

БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Розроблено й обґрунтовано пропозиції щодо напрямів розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку, які відповідають сучасним вимогам глобалізації економіки та розвитку ринкових відносин. Сформульовано критерії якості інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку; виявлено вплив якості інформації на стабільність та конкурентоспроможність підприємств в умовах невизначеності й розвитку ринкових відносин.

Ключові слова: критерії якості інформації, оперативність інформації, гармонізація облікових систем, розширення інформаційної бази, фінансові показники, якість нормативно-правових актів, переорієнтація облікової системи на конкретного споживача, створення передумов для розвитку бухгалтерського обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ефективність діяльності вітчизняних підприємств у сучасний період визначається якістю системи менеджменту, яка переважно залежить від інформаційного ресурсу та вміння його використовувати для вирішення конкретних стратегічних, тактичних і оперативних завдань. Важливою функцією управління є бухгалтерський облік, який покликаний забезпечувати його інформацією для прийняття управлінських рішень.

У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік охарактеризовано як «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [1]. Проте бухгалтерський облік, створений Л.Пачолі більше як півтисячоліття тому, не може однаково добре задовольняти потреби користувачів в ті часи і тепер – в умовах розвитку ринкового середовища. Оскільки облікова система має відповідати запитам зовнішніх і внутрішніх користувачів, а завдання у них різні, то, очевидно, доречно зупинитися на ключових аспектах якості її формування.

Розвитку та вдосконаленню системи бухгалтерського обліку присвячено цілу низку наукових робіт як зарубіжних, так і вітчизняних авторів, проте узагальненого бачення на розвиток вітчизняного бухгалтерського обліку з конкретизацією на основні його напрями бракує.

Метою статті є розробка й обґрунтування пропозицій щодо розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку, які б відповідали сучасним вимогам глобалізації економіки та розвитку ринкових відносин.

До основних завдань слід віднести:

- виявлення критеріїв якості інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку;
- акцентування уваги на наслідках, до яких призводить неякісна інформація.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Розвиток економіки будь-якої країни характеризується рівнем життя населення, його платоспроможністю та можливістю задовольняти власні потреби, а не величиною податкового тягара, який лягає на його плечі.

В умовах розвитку ринкових відносин основним критерієм конкурентоспроможності підприємств є якість продукції (товарів, робіт і послуг), які підприємство виробляє чи надає. Оскільки у світі існує перевиробництво матеріальних благ, то головною проблемою стає вже не їх виробництво, а реалізація та ефективне використання. Проте потреби покупців швидко змінюються, а якісні характеристики товарів, робіт і послуг у більшості випадків їх уже не задовольняють. Ось чому основною характеристикою облікової системи стає оперативність інформації, що дає змогу на її основі приймати необхідні управлінські рішення. Звичайно, в такому вигляді, в якому існує на сьогодні система бухгалтерського обліку, вона не в змозі задовольнити потреби як внутрішніх, так і зовнішніх ко-

ристувачів, а отже, допомогти вирішити всі їх завдання, про що свідчить безліч публікацій.

Крім того, в умовах постіндустріальної економіки цінність продукту, який виробляється, залежить від частки в ньому інтелекту: чим вона більша, тим продукт має більшу цінність, і навпаки. Тому надзвичайно великі вимоги висуваються до системи обліку як джерела інформації – формування ключового ресурсу, який значно більшою мірою, ніж будь-який інший уже відомий нам ресурс, забезпечує конкурентні переваги.

Очевидно, інформація також має бути якісною й адекватно впливати на економічну стабільність підприємств та подальший їх розвиток. Розглянемо, які критерії якості інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, можна виділити.

1. Критерій гармонізації внутрішньої облікової системи з міжнародними стандартами (МСФЗ), що пов'язано з необхідністю трансформації вітчизня-

ної економіки в міжнародний простір у зв'язку з посиленням конкуренції, широким використанням інформаційних технологій та процесами глобалізації в світову економіку. Стандартизація форм звітності – це свого роду засіб міжнародної комунікації. Оскільки і МСФЗ, і Директиви ЄС – стандарти, які мають рекомендаційний характер та дають обмежену можливість вибору альтернативних методів, вибраний підприємством метод повинен суворо дотримуватись і розкриватись в наказі про облікову політику підприємства.

Так, в останніх змінах до Концептуальних основ фінансової звітності відповідно до МСФЗ порівняно з попередньою версією акцентується увага на їх призначенні, а саме «...забезпечувати гармонізацію правил, облікових стандартів і процедур, пов'язаних з наданням фінансової звітності, за рахунок забезпечення основи для зменшення кількості альтернативних облікових трактувань, дозволених МСФЗ» [2].

Отже, гармонізація внутрішньої облікової системи з міжнародними стандартами необхідна через те, що розвиток вітчизняної системи бухгалтерського обліку, яка не повинна суперечити МСФЗ, пов'язана не тільки з глобалізацією світової економіки, а й з посиленням прав інвесторів, забезпеченням прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу і залученню іноземних інвестицій в національну економіку.

Крім того, в Концептуальних основах фінансової звітності відповідно до МСФЗ наведено якісні характеристики фінансової звітності (Qualitative characteristics of financial statements), яким має відповідати інформація, що наводиться в фінансовій звітності (зрозумілість, доречність, надійність, порівнянність і обмеження, пов'язані з доречністю та надійністю).

2. Спрямованість на розширення інформаційної

бази за рахунок введення нефінансових показників. Згідно із ст. 5 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України [1]. Разом з тим крім основних форм фінансової звітності до МСФЗ входять також Примітки, які включають опис облікової політики й іншу пояснюючу інформацію, в тому числі нефінансову [2].

Отже, спостерігається невідповідність вимог вітчизняного законодавства рекомендаціям МСФЗ, що потребує подальшого узгодження та розвитку.

Розглянемо, який стан справ у практичній діяльності компаній-респондентів. Для прикладу наведемо

дані зарубіжного досвіду, що характеризують використання нефінансової інформації (таблиця) [3, с. 56].

Таблиця

ВИКОРИСТАННЯ НЕФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ КОМПАНІЙ-РЕСПОНДЕНТІВ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ РОЗРАХУНОК ОКРЕМИХ ПОКАЗНИКІВ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ, %

Бізнес-процес	Показники не розраховуються	Нефінансові показники результатів	Нефінансові показники операційних характеристик	Агреговані показники витрат	Показники витрат за видами внутрішньогосподарської діяльності в рамках бізнес-процесу
Сегментування ринку	29,2	24,6	29,2	27,7	6,2
Позиціонування	40,6	20,3	20,3	20,3	7,8
Постачання	6,2	29,2	21,5	72,3	27,7
Виробництво	3,1	40	44,6	64,6	63,1
Розподіл/продаж	3,1	27,7	30,8	72,3	32,3
Обслуговування	10,8	29,2	35,4	53,8	23,1
Просування продажів	24,6	21,5	15,4	46,2	20
Реклама	30,8	18,5	7,7	46,2	20
Загальні управлінські процеси	10,8	13,8	15,4	70,8	30,8

Для вивчення особливостей використання показників діяльності в анкету було включено питання про склад показників, які використовують компанії для моніторингу бізнес-процесів у розрізі ланцюга створення вартості. Наведені в таблиці узагальнені результати відповідей показали, що більш як 90% компаній здійснюють детальне багатогранне вимірювання процесів постачання, виробництва, розподілу продажів і обслуговування, а також загальних управлінських процесів.

Так, 63,1 % компаній розраховують витрати за видами внутрішньогосподарської діяльності в межах виробничого процесу, 32,3 % компаній – у рамках бізнес-процесів розподілу та продажів, 30,8 % компаній – у межах загальних управлінських бізнес-процесів, 27,7% компаній – у межах процесу постачання. Дані таблиці свідчать про надзвичайно важливе значення нефінансових показників, яким надають менеджери, для здійснення управління бізнес-процесами.

Отже, необхідно розширювати інформаційну базу для прийняття управлінських рішень за рахунок нефінансових показників.

3. Якість нормативно-правових актів, які регулюють методологічні засади фінансового та податкового обліку, а також наслідки їх впровадження в Україні. Практика показує, що при розробці законів, інструкцій та положень дуже часто організаторам і розробникам бракує необхідної професійної підготовки, системності в організації роботи, тому поспіхом прийняті нормативно-правові акти часто суперечать вже існуючим та викликають проблеми в їх практичному застосуванні, наслідком чого є внесення багатьох змін після їх прийняття, що негативно впливає на якість бухгалтерського обліку та відволікання бухгалтерів від виконання їх прямих функціональних обов'язків. Наприклад, змінам і доповненням (в період 2000–2011 рр.) підпадав кілька разів Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», лише за один рік змінювалася тричі форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, вносилися десятки разів різні зміни до окремих нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Бюджетного кодексу України, внесено понад 200 змін (практично до кожної третьої статті) чинного Податкового кодексу України тощо.

Безумовно, такий стан справ негативно впливає не тільки на розвиток бухгалтерського обліку, якість та достовірність його даних, що, в свою чергу, не дає змоги адекватно реагувати на зміни, які відбуваються у зовнішньому середовищі, та потреби менеджменту, а й на імідж Міністерства фінансів України та довіру до нього з боку інвесторів і бухгалтерів.

4. Переорієнтація облікової системи на конкретного споживача. Це пояснюється тим, що одна й та сама інформація не може однаково добре задовольняти потреби всіх груп користувачів обліковою інформацією. Так, фінансова звітність зорієнтована на інвестора та необхідна для прийняття рішень про

надання ресурсів підприємствам. Саме на це вказано в останніх змінах Концептуальних основ фінансової звітності за МСФЗ. Основний акцент у них зроблено на те, що інвесторам необхідна інформація *про майбутні потоки грошових коштів* підприємства [2]. У зв'язку з цим було введено *принцип нарахування* для відображення фінансових результатів, який на відміну від відображення минулих потоків грошових коштів *орієнтований на майбутнє підприємства*, оскільки «облік методом нарахування відображує ефект від операцій з економічними ресурсами і вимогами підприємства в ті періоди, коли цей ефект відбувся, незважаючи на те, що надходження та платежі грошовими коштами були в інші періоди. Останнє пояснюється тим, що інформація про економічні ресурси і вимоги та їх зміни протягом звітного періоду дає змогу краще *оцінити минулі й можливі майбутні результати*, ніж інформація лише про виплати і надходження грошових коштів за даний період» [2].

Проте інформаційні потреби всіх користувачів (зовнішніх і внутрішніх) не можна задовольнити стандартним набором форм фінансової звітності та даними, які в них містяться. Тому на підприємствах розробляють крім фінансової нефінансову звітність, яка містить інформацію, наприклад про соціальну відповідальність бізнесу, екологічні показники тощо.

Інші групи користувачів, зокрема менеджери, регулюючі органи і представники громадськості, використовують додатково форми внутрішньої звітності або спеціальної звітності, призначеної розкривати корисні для них аспекти, оскільки фінансова звітність не спрямована безпосередньо на інтереси цих груп [4, с. 9].

Потреби індивідуальних груп користувачів можуть вступати між собою в конфлікт, тому принципом підготовки форм внутрішньої звітності повинен стати принцип «різна звітність – для різних цілей конкретних користувачів».

Отже, для менеджерів необхідно створювати спеціальні форми внутрішньої звітності (управлінської звітності), які б забезпечили їх необхідною інформацією на всіх рівнях управління, для прийняття оперативних, поточних і стратегічних рішень у процесі здійснення операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Дослідженню методології, організації та методи формування управлінської звітності присвячена низка зарубіжних джерел, проте ми не будемо зупинятись детально на цій проблемі саме в нашій статті, а зазначимо лише, що питання є актуальним і належна його розробка в майбутньому сприятиме формуванню якісної інформації для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств.

5. Створення передумов для розвитку бухгалтерського обліку на кожному підприємстві. Якщо врахувати, що бухгалтерський облік – це система, яка покликана задовольнити потреби різних груп користувачів, то очевидно, що самі користувачі мають чітко знати, яка їм інформація необхідна. Щодо зовнішніх користувачів, то тут цілком зрозуміло: є стандарти (П(С)БО, МСФЗ тощо), бухгалтер знає правила і вимоги підготовки показників різних форм фінансової звітності та терміни її подання. Щодо внутрішніх форм звітності (управлінської звітності), то очевидно, що менеджери повинні вміти формулювати завдання та вимоги до підготовки інформації, яка їм необхідна, форм та термінів подання цієї інформації. Зокрема, на це та-

кож акцентують увагу деякі вітчизняні фахівці у своїх роботах [5; 6].

Так, М. Пушкар наголошує на тому, що «лише економічно грамотні керівники підприємств примушують бухгалтерів організовувати збір та обробку інформації на запит менеджерів» [5, с. 28].

О. Мазіна вказує на те, що «саме менеджери повинні бути «економічно грамотними», мати чітке уявлення, яка інформація може формуватися в системі бухгалтерського обліку, яка інформація потрібна для управління і в якій формі її необхідно надавати» [6, с. 17].

На превеликий жаль, у практичній діяльності переважної більшості вітчизняних підприємств часто бувають випадки, коли система бухгалтерського обліку і система менеджменту існують не взаємопов'язано, взаємодоповнюючи та взаєморозвиваючи одна одну, а «паралельно», ізольовано. Це призводить, по-перше, до дублювання інформації в різних системах та нераціонального витрачання часу працівниками і до браку корисної інформації для прийняття управлінських рішень, а в підсумку – до погіршення фінансової ситуації на підприємствах.

Сучасні складні економічні проблеми можуть бути вирішені лише на стику різних галузей (сфер знань). Отже, надзвичайно важливе значення має тісний зв'язок між фахівцями структурних підрозділів, де формується «ключова інформація», та їх спільний розвиток.

6. Гармонізація облікових систем, а саме фінансового обліку, управлінського обліку та податкового обліку. Мається на увазі саме обліку, а не звітності. Оскільки всі ці системи обліку здійснюються на одному й тому самому підприємстві, то для них характерне відображення однакових операцій. Проте принципи та вимоги до форму-

вання окремих показників у різних облікових системах і складання форм звітності є різними. Тому виникає проблема гармонізації облікових систем з метою економії всіх видів ресурсів (трудових, основних і матеріальних) та якнайповнішого забезпечення всіх груп користувачів необхідною і корисною інформацією.

Для цього треба розробити чіткі вимоги до організації обліку в різних облікових системах, а первинний облік будувати за принципом оптимальних інформаційних потоків, які б сприяли уникненню дублювання однієї й тієї самої інформації. Поточний та зведений облік слід здійснювати за принципами, прийнятними для конкретних систем.

7. Вирішення екологічних і соціальних проблем. Вичерпаність природних ресурсів і порушення екосистеми призвели до суттєвих катаклізмів і вимагають посилення контролю (у тому числі бух-

галтерського) за економічним витрачанням природних ресурсів та зменшенням викидів в атмосферу. Серйозна ситуація в світі викликала необхідність створення нової галузі менеджменту – **екомене-**

джменту, важливим інформаційним джерелом якої також є бухгалтерський облік. Це ще одна сфера, де бухгалтерському обліку має належати

виняткова роль у формуванні інформації для прийняття рішень щодо збереження навколишнього середовища.

ВИСНОВКИ

З розвитком ринкових відносин та глобалізацією економічних процесів бухгалтерський облік має стати важливою і визначальною складовою системи менеджменту і брати активну участь у поліпшенні ситуації в економіці та в суспільстві.

Бухгалтерський облік як інформаційна система має постійно розвиватись і вдосконалюватися відповідно до економічних процесів, які відбуваються на макро- і мікрорівнях. Оскільки потреби та пріоритети зовнішніх і внутрішніх користувачів постійно зростають і змінюються, система бухгалтерського обліку повинна адекватно змінюватися з тим, щоб задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів для постановки тих проблем, які їм потрібно вирішувати в їх діяльності. Для цього в роботі здійснена спроба сформулювати деякі критерії якості інформації, які позитивно впливають на вирішення цих проблем. Подальше дослідження цих критеріїв дасть змогу уникнути багатьох недоліків, передбачити їх наслідки, а систему бухгалтерського обліку суттєво вдосконалити відповідно до глобалізаційних процесів, що відбуваються в сучасний період.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=16&ArtID=12>

2. *Conceptual Framework* (2010) – International Financial Reporting Standards as issued at 1 January.2011. – Part A. IFRS Foundation. – 2011.

3. *Шигаев А.И.* Ориентация на потребителей в управленческом учете за рубежом // Международный

бухгалтерский учет. – 2011. – №35 (185). – С. 48–60.

4. *Соловьева О.В.* Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности / О.В. Соловьева. – М.: Эксмо, 2010. – С. 9.

5. *Сучасні проблеми обліку* [монографія]; за ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль:ТНЕУ, 2010. – 268 с.

6. *Мазіна О.І.* Мета бухгалтерського обліку та основні напрями її досягнення // Школа професійного бухгалтера. – 2011. – №5 (123). – С. 17.

Разработаны и обоснованы предложения по основным направлениям развития отечественной системы бухгалтерского учета, соответствующих современным требованиям глобализации экономики и развития рыночных отношений. Сформулированы критерии качества информации, которая формируется в системе бухгалтерского учета; выявлено влияние качества информации на стабильность и конкурентоспособность предприятий в условиях неопределенности и развития рыночных отношений.

Ключевые слова: критерии качества информации, оперативность информации, гармонизация учетных систем, расширение информационной базы, финансовые показатели качества нормативно-правовых актов, переориентация учетной системы на конкретного потребителя, создание предпосылок для развития бухгалтерского учета.

The article elaborated and substantiated proposals on major directions of development of the national accounting system, corresponding to modern requirements of economic globalization and the development of market relations. We have formulated criteria for the quality of information, which is formed in the accounting system, revealed the influence of the quality of information on the stability and competitiveness of enterprises in conditions of uncertainty and the development of market relations.

Key words: quality criteria for information, timeliness of information, harmonization of accounting systems, expanding the knowledge base, financial indicators of quality regulations, the reorientation of the accounting system to a specific user, creating the preconditions for the development of accounting.