

УДК 630*673.001.73(477)

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ

*канд. экон. наук, проф. С.Ф. ГОЛОВ
(Международный институт менеджмента, Киев)*

Рассмотрены вопросы перехода Украины к общепринятой в международной практике системе учета и статистики. Дана критическая оценка принципов и методов международных стандартов финансовой отчетности и соответствие их содержания национальным принципам ведения учета в Украине. Определены направления программы реформирования бухгалтерского учета в Украине. Освещена роль профессионального образования бухгалтеров и аудиторов и место Федерации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины в этом вопросе. Раскрыты перспективы развития бухгалтерского учета в Украине.

Развитие рыночных отношений, создание предприятий разных форм собственности, необходимость определения и отображения финансовых результатов их работы потребовали кардинальных изменений в организации и методологии бухгалтерского учета на Украине. Возможности выхода украинских организаций на рынки капитала непосредственно зависят от прозрачности и достоверности бухгалтерской отчетности, на основании которой инвестор мог бы принимать решения о целесообразности и объеме инвестиций, осуществлять контроль за их эффективным использованием. Исходя из этого в 1992 году Указом Президента Украины «О переходе Украины к общепринятой в международной практике системе учета и статистики» было положено начало реформе в области бухгалтерского учета. В 1993 году Кабинет Министров Украины утвердил Концепцию построения национальной системы статистики Украины и Государственную программу перехода на международную систему учета и статистики. Однако, несмотря на определенные изменения в нормативных документах и формах отчетности, после издания Указа Президента на Украине фактически не осуществлялась продуманная и организованная комплексная реформа системы бухгалтерского учета. Фактически до 1998 года учет продолжал обслуживать фискальные потребности государства.

Последовательное реформирование бухгалтерского учета началось с перехода украинских банков на МСФО с 1 января 1998 года. 28 октября 1998 года Кабинет Министров Украины утвердил Программу реформирования бухгалтерского учета, которая предусматривала переход в 1999 – 2001 годах всех субъектов хозяйствования на принципы и методы МСФО.

Приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО осуществляется по таким направлениям:

- законодательное закрепление принципов ведения бухгалтерского учета;
- формирование нормативной базы – положений (стандартов);
- методическое обеспечение (методические рекомендации, комментарии);
- кадровое обеспечение (подготовка, переподготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных специализированных профессиональных организациях).

С целью практической реализации программы реформирования бухгалтерского учета в 2000 – 2007 годах были осуществлены важные шаги в этих направлениях, а именно:

- принят Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности на Украине», который на законодательном уровне закрепил принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности на Украине;
- утверждены и введены в действие 32 Положения (стандарта) бухгалтерского учета (П(С)БУ), которые определяют методологические принципы формирования отчетной информации об основных объектах учета и порядке их отражения в финансовых отчетах;
- разработан и введен в действие План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, а также Инструкция по его применению;
- разработаны методические рекомендации перенесения сальдо счетов и субсчетов старого Плана счетов на счета и субсчета нового Плана счетов;
- разработаны методические рекомендации по учету затрат в основных отраслях экономики;
- пересмотрены программы подготовки специалистов в учебных заведениях, изданы учебники и пособия, в которых рассматривается новая система бухгалтерского учета;
- развивается программа сертификации бухгалтеров, начатая Федерацией профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины (ФПБАУ), которая стала ассоциированным членом Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

Регулирование бухгалтерского учета. Правовые принципы регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности на Украине определены Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности на Украине». Этот закон распространяется на все юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Украины, независимо от их организационно-

правовых форм и форм собственности, а также на представительства зарубежных субъектов хозяйственной деятельности. Для обеспечения научного обоснования и гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с МСФО был образован Методологический совет, который действует как совещательный орган при Министерстве финансов Украины. Главными задачами Методологического совета являются:

- разработка проектов национальных Положений (стандартов) бухгалтерского учета, других нормативно-правовых актов относительно ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности; совершенствование организационных форм и методов бухгалтерского учета на Украине;
- методологическое обеспечение внедрения современной технологии сбора и обработки учетно-экономической информации; разработка рекомендаций по усовершенствованию системы подготовки.

На протяжении 1998 – 2005 годов деятельность Методологического совета по бухгалтерскому учету была направлена главным образом на разработку, экспертизу и внедрение национальных Положений (стандартов) бухгалтерского учета.

В соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности на Украине» **национальное Положение (стандарт) бухгалтерского учета** – это нормативный документ, утвержденный Министерством финансов Украины, который определяет принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые не противоречат международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ). Таким образом, Закон не требует полного соответствия национальных положений (стандартов) МСФО. Отсутствие такого требования объясняется тем, что МСФО ориентированы прежде всего на крупные транснациональные корпорации и компании, акции которых копируются на фондовых рынках; МСФО – это в некоторой степени «компромисс» между системами бухгалтерского учета разных стран; МСФО разработаны с учетом определенного уровня экономического и социально-культурного развития; МСФО не охватывают всех вопросов, например, продолжается разработка стандартов относительно «отраслевых» особенностей учета (страховая деятельность, добывающая промышленность и т.д.); действующая на Украине система статистики и права не дает возможности применять «свободные» формы отчетности и принцип существенности.

П(С)БУ охватывают большинство действующих МСФО, но не копируют их. Некоторые национальные стандарты (например, П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции», П(С)БУ 16 «Расходы» и т.д.) объединяют положения нескольких МСФО, а с другой стороны, есть национальные стандарты, которые не имеют аналогичного международного стандарта. В отличие от МСФО украинские стандарты не предусматривают альтернативный подход при определении учетной политики, в частности относительно: исправления существенных ошибок и изменений в учетной политике, корректировки справедливой стоимости после приобретения зарубежной компании; расходов на займы; инвестиций в дочерние и ассоциированные предприятия; отражения в консолидированных отчетах доли участия в совместных предприятиях; оценки инвестиционной недвижимости и др.

Важным инструментом реализации международных принципов и методов бухгалтерского учета является План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций, введенный в действие с 1 января 2000 года. Структура нового Плана счетов соотносится со структурой финансовых отчетов. В новом Плане счетов использована десятичная система кодирования, по которой каждая цифра в коде счета определяет соответствующую составную часть (класс, счет, субсчет) Плана счетов. Это означает, что максимально возможное количество счетов в новом Плане равняется 99, а каждый счет может включать до 9 субсчетов (счетов второго порядка). На сегодня новый План счетов включает 80 синтетических счетов, 73 из которых предназначены для всех видов деятельности.

По согласованию с Министерством финансов Украины организации могут вводить дополнительные субсчета в пределах существующих счетов. Дополнительную систему счетов аналитического учета в соответствии со ст. 8 Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности на Украине» организация определяет самостоятельно.

Развитие системы профессионального образования. Важной составной частью реформирования бухгалтерского учета на Украине является дальнейшее развитие системы сертификации бухгалтеров. Обязательная сертификация бухгалтеров законодательством Украины не предусмотрена.

Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины (ФПБАУ) с 1996 года осуществляет программу сертификации своих членов, целью которой является обеспечение высокого качества их услуг и повышение их конкурентоспособности на рынке труда. Эта программа была подготовлена в соответствии с требованиями Международной федерации бухгалтеров и зарекомендовала себя как эффективная программа, охватывающая достаточно широкий круг специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту. В 2002 году ФПБАУ начала активно осуществлять подготовку сертифицированных международных профессиональных бухгалтеров (СРА).

Перспективы развития бухгалтерского учета. Несмотря на все достижения последних лет, реформирование системы бухгалтерского учета на Украине нельзя считать завершенным. Практика использования П(С)БУ и нового Плана счетов свидетельствует, что эти документы требуют дальнейшей доработки и согласования. Основные трудности возникли, в частности, при составлении отчета о движении денежных средств, определении отсроченных налоговых активов и обязательств и др. В значительной мере внедрение принципов и методов международных стандартов зависит от развития налоговой системы и право-

вых отношений. Существенные расхождения между налоговой и бухгалтерской трактовкой одних и тех же объектов привели к увеличению объемов работы бухгалтеров и росту их «психологического» напряжения в ожидании санкций за возможные ошибки и несогласованность в условиях существующего правового поля. Поэтому одновременно с усовершенствованием П(С)БУ необходимы соответствующие изменения в методологии определения прибыли, которая является объектом налогообложения. Налоговая прибыль должна базироваться на показателе прибыли, которая формируется в системе бухгалтерского учета и отражается в отчете о финансовых результатах. Такой подход позволит упростить составление налоговой отчетности и будет содействовать повышению эффективности контроля за платежами в государственный бюджет.

В соответствии с постановлением Кабинета Министров «Об утверждении мероприятий по реализации основных направлений развития фондового рынка на 2001 – 2005 годы» предприятия-эмитенты, ценные бумаги которых допущены к торговле на организационно оформленных рынках, профессиональные участники фондового рынка и институты совместного инвестирования начиная с 2003 г. должны были составлять финансовую отчетность в полном соответствии с МСФО. Наряду с этим переход открытых акционерных обществ на МСФО предусмотрено осуществить в 2004 – 2005 годах. Однако это постановление и расположение фактически не выполняются, поскольку не согласуются с законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». В связи с этим был подготовлен проект изменений к закону, в соответствии с которым финансовую и консолидированную отчетность, которая подлежит обнародованию (открытые акционерные общества, предприятия-эмитенты облигаций, банки, доверительные общества, валютные и фондовые биржи, инвестиционные компании, кредитные союзы, негосударственные пенсионные фонды, страховые компании и другие финансовые организации), следует составлять в соответствии с МСФО. Это в свою очередь требует принципиальных изменений системы статистической отчетности. В противном случае предприятия будут вынуждены составлять два комплекта отчетности: неунифицированный (по МСФО) для обнародования и унифицированный (согласно П(с)БУ) для органов статистики. Это требует либо введения параллельного учета в соответствии с МСФО, либо трансформации отчетности, составленной в соответствии с П(С)БУ. Это обусловлено тем, что хотя П(С)БУ существенно и не противоречат международным стандартам, все же не полностью охватывают все требования МСФО относительно предоставления и раскрытия информации в финансовой отчетности. Поскольку принципы и методы оценки статей отчетности, предусмотренные П(С)БУ, согласовываются с МСФО, трансформация может осуществляться на основе финансовых отчетов, составленных в соответствии с требованиями П(С)БУ. Вместе с тем трудоемкость трансформационных процедур и динамичность процессов гармонизации подходов к финансовой отчетности не позволяют считать трансформацию оптимальным методом составления отчетности по МСФО.

Принятие новых международных стандартов и внесение существенных изменений в действующие привели к углублению расхождений между национальными и международными стандартами. Отсюда возникает необходимость внесения соответствующих изменений в национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета по мере издания новых или замены существующих международных стандартов. Решение этой проблемы возможно путем: 1) установления законодательных требований к готовому отчету, а не только относительно финансовой отчетности; 2) дифференциации требований к финансовой отчетности с учетом перспективы вступления Украины в ЕС. В частности, годовой отчет должен содержать статистическую, финансовую, социальную и экономическую информацию о деятельности предприятия. Статистическую информацию целесообразно ограничить обобщающими показателями (о затратах по элементам, основных средствах, капитальных инвестициях в разрезе государственных классификаторов), необходимыми для управления на макроуровне, а финансовую информацию формировать исходя из потребностей широкого круга пользователей с использованием классификаций основных средств, запасов и т.п., принятых предприятием. Кроме того, требует уточнения статус П(с)БУ, поскольку уже сейчас все их требования, касающиеся раскрытия информации, распространяются только на предприятия, которые обязаны обнародовать финансовую отчетность. В случае непосредственного применения МСФО этими предприятиями полное соответствие П(с)БУ международным стандартам теряет смысл.

По нашему мнению, все субъекты хозяйственной деятельности должны применять единые принципы оценки и раскрытия информации, но объем информации, который подлежит раскрытию, определяется исключительно потребностями пользователей. Поэтому на законодательном уровне следует установить предусмотренные Директивами ЕС минимальные требования к составу финансовой отчетности тех субъектов хозяйствования, которые не обязаны обнародовать финансовую отчетность по МСФО.

Выводы. Учитывая усложнение положений МСФО, ориентация регулирования финансовой отчетности неакционерных обществ на требования Директив ЕС является наиболее перспективной для Украины. Требования составления отчетности в соответствии с МСФО целесообразно распространить только на предприятия, которые должны обнародовать финансовую отчетность в соответствии со ст. 14 Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности Украины». Формы финансовых отчетов других предприятий и объем информации, который подлежит раскрытию в примечаниях к ним, следует согласовать с Директивами ЕС. Дальнейшая дифференциация требований к финансовой отчетности будет способствовать развитию фондового рынка Украины и упрощению учета и отчетности некорпоративных субъектов хозяйствования.

Поступила 23.07.2008