

Розділ I. ТРАНСФОРМАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В. Пархоменко, академік АЕН України, доц.
начальник Управління методології
бухгалтерського обліку у виробничій сфері
Міністерства фінансів України

ДОСВІД І ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ВИРОБНИЧІЙ СФЕРІ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Трансформація економіко-правового середовища народного господарства України, курс, прийнятий вітчизняною економікою на ринковій перетворення, супроводжуються нормативним урегулюванням згідно з МСБО бухгалтерського обліку вексельних і валютних операцій, фінансових інвестицій і собівартості, приватизаційних процесів та орендних відносин, основних фондів і нематеріальних активів, обігу майнових і компенсаційних сертифікатів, застосуванням єдиного принципу нарахування при визначенні доходів і витрат підприємства, проведенням інвентаризації і оформленням документів, складанням переглянутої бухгалтерської звітності, включаючи її скорочений варіант для малих підприємств. Неабиякого значення в економічній діяльності господарюючих суб'єктів набув аудит.

Зрозуміло, що ці нововведення не означають, що проблема реформування бухгалтерського обліку вичерпана, особливо на перехідному етапі економіки, коли внутрішні фактори та зовнішні умови і події змінюються бурхливіше, ніж у стабільній економіці. До того ж вони (зміни) часто носять кардинальний характер.

З метою реалізації програмних положень щорічного звернення Президента України до народу і Верховної Ради України Кабінет Міністрів затвердив Програму реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності (постанова КМУ від 28 жовтня 1998 р. № 1706), яка передбачає здійснення в 1999—2001 рр. переходу суб'єктів господарювання на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Мабуть, тут потрібно навести відповідь на запитання бухгалтерів і представників інших професій, чому подальше реформування національної системи бухгалтерського обліку має бути здійснено відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Під фінансовою звітністю слід розуміти бухгалтерську звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності підприємства в звітному періоді.

Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку може проводитись тільки на підставі міжнародних стандартів фінансової звітності, оскільки вони відображають умови ринкової економіки, мають міжнародне визнання, сформувались на основі компромісу системи обліку, що застосовується в країнах з розвинутою ринковою економікою, і дають змогу забезпечити більшу порівнянність обліково-звітної інформації, яку представляють українські та зарубіжні господарюючі суб'єкти і структури. Крім того, звітність за такими стандартами дозволяє підвищити загальні споживчі якості для її користувачів, які не можуть інакше, ніж через публічну звітність, отримати відомості про здійснення вкладень інвестора і фінансовий стан підприємства.

Підготовка Програми реформування бухгалтерського обліку має спиратися на положення про необхідність адаптації міжнародного досвіду до конкретного економіко-правового середовища, тобто вказівки щодо регулювання бухгалтерського обліку формуватимуться, орієнтуючись на його традиції в нашій країні і міжнародні стандарти, щоб взагалі стати синхронними або хоча б не мати принципових розбіжностей з міжнародними стандартами. Такий підхід застосовується в багатьох країнах. Зокрема, у Німеччині і Франції у 1998—1999 рр. було вжито організаційних заходів із застосування міжнародних стандартів, а Європейською комісією, наприклад, ухвалено рішення до 2006 р. запровадити міжнародні стандарти фінансової звітності в першу чергу для всіх тих компаній, акції яких котируються на фінансових ринках ЄС. Європейська комісія також рекомендувала країнам—членам ЄС поширити застосування міжнародних стандартів фінансової звітності на інші компанії, акції яких не котируються на організованих фінансових ринках Євросоюзу.

Значне коло питань і заходів, що потребують реалізації, зумовлюють нереальність переходу до застосування міжнародних стандартів у режимі «ввечері не застосовували — вранці застосуємо». Мабуть, робота по перегляду Цивільного, створенню Податкового

кодексу має бути гармонійно врахована при формуванні нормативно-правової бази бухгалтерського обліку.

Головним завданням трансформації бухгалтерського обліку згідно з Програмою реформування є приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності. Крім того, необхідно визначити з боку держави правила і процедури обробки інформації та складання фінансової звітності тільки для зовнішніх користувачів, а безпосередньо суб'єктам підприємництва дати змогу самостійно встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління, включаючи ведення в окремій системі рахунків і реєстрів обліку доходів, витрат, товарно-грошових потоків з необхідними самому підприємству деталізацією та регламентацією.

Невідворотність реформування бухгалтерського обліку в Україні, гармонізованого з міжнародними стандартами фінансової звітності, закріплена прийнятим 16 липня 1999 р. у другому слуханні Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Закон набув чинності з 2000 р., і ця дата була синхронізована з основною датою початку реалізації Програми реформування бухгалтерського обліку з застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності.

В Україні передбачено спрощену систему обліку і звітності для суб'єктів малого підприємництва, яку практика застосування відшліфує і вдосконалить. Подібні спрощувальні методики варто запропонувати і для неприбуткових, громадських організацій.

На виконання зазначеної Програми Міністерство фінансів України затвердило Перелік і терміни затвердження і запровадження у практику Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО).

Передбачувані стандарти можна згрупувати таким чином:

I група — пов'язана з бухгалтерською (фінансовою) звітністю. В ній 7 положень (стандартів), які були затверджені в I півріччі 1999 р. і почали застосовуватись з 2000 р.;

II група — пов'язана з урахуванням майна і зобов'язань підприємства — основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів, зобов'язань по кредитах, оплаті боргів;

III група — спрямована на врегулювання облікових процедур з формування фінансових результатів — доходів, витрат;

IV група — податкові та інфляційні аспекти, фінансові інструменти.

Відповідно до зазначеного Переліку положення (стандартів) приймаються заздалегідь, для того щоб користувачі мали час для їх вивчення та опрацювання. Із запланованих 25 стандартів переважної кількості підприємств стосуватимуться лише 18—20.

Проблема реформування бухгалтерського обліку — це не вузько професійне питання, а загальноекономічний захід. Наприклад, дві принципових відмінності, закладені в П(С)БО 7 «Основні засоби», потребували розгляду в Урядовому комітеті економічного розвитку. Перша — це надання підприємствам права самостійно приймати рішення про розміри (норми) і методи амортизації основних засобів. Друга — виключення з переліку об'єктів основних засобів, на які не нараховується амортизація, продуктивної худоби, жилих будинків, об'єктів зовнішнього благоустрою та автомобільних доріг загального користування. Аналіз цих питань на рівні Кабінету Міністрів України потрібен був ще й тому, що у той самий час Міністерством економіки України разом з деякими іншими міністерствами і науковими закладами розроблялася Концепція державної амортизаційної політики. В ній, хоча і з певною лібералізацією, закладалися традиційні для останніх 30 років підходи до встановлення централізовано єдиних норм амортизації та обмеження переліку об'єктів нарахування амортизації. У прийнятих стандартах передбачено оцінку майна, фінансових інвестицій за справедливою вартістю, розширено діапазон методик оцінки, амортизації.

Одночасно з прийняттям рішення про складові П(С)БО 7 (об'єкти амортизації, норми амортизації) Урядовий комітет економічного розвитку з метою недопущення викривлень у ціноутворенні та у зв'язку з новими підходами до питань амортизації доручив Мінекономіки разом з Держбудом, Мінтрансом, Укравтодором надавати роз'яснення щодо нарахування такої амортизації при обчисленні і встановленні цін і тарифів.

З метою опрацювання і науково-практичного обґрунтування шляхів вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні 19—20 березня 1999 р. в Києві на рівні Мінфіну і Комітету ВР України була проведена Всеукраїнська конференція «Реформування бухгалтерського обліку в Україні». Учасники відзначили, що ринкові перетворення, що започатковуються і впроваджуються у країні, потребують відповідних змін у системі бухгалтерського обліку. Фахівці, що зібрались на конференції, визнали еволюційний шлях реформування як найбільш спроможний забезпечити зважене використання

міжнародних стандартів із збереженням стабільності вдосконалення системи бухгалтерського обліку і виконання функцій з підготовки інформації для управління.

При цьому вони висловили стурбованість процесом створення окремої системи обліку для податкових цілей, яка будується на менш ефективних, ніж метод подвійного запису, способах реєстрації та узагальнення інформації, на закріпленні різних процедур інтерпретації одних і тих же фінансово-господарських подій.

З метою висвітлення ходу виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, поліпшення роз'яснювальної роботи з питань практичного впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку Міністерством фінансів України проведено нараду-семінар з керівними працівниками та особами, відповідальними за організацію бухгалтерського обліку в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади. Учасники наради-семінару висловили твердження про необхідність об'єднати зусилля державних органів, представників наукових і громадських кіл, практикуючих професіоналів з бухгалтерського обліку і аудиту та іноземних експертів для здійснення дійових організаційно-інформаційних заходів по запровадженню підприємствами оновлених правил бухгалтерського обліку, для подальшої розробки і запровадження гармонізованих з міжнародними стандартами нормативних документів.

На виконання доручення Кабінету Міністрів України центральні та регіональні органи виконавчої влади провели галузеві і регіональні наради-семінари з підприємствами та організаціями з метою опанування фахівцями нормативної бази реформованої системи бухгалтерського обліку. Ці заходи пройшли в листопаді — грудні 1999 р., тобто напередодні запровадження величезної групи першочергових змін разом з положеннями (стандартами) та оновленою фінансовою звітністю 15 міністерств, Державної податкової адміністрації України, 20 комітетів і відомств, 20 обласних державних адміністрацій. Десятки семінарів для бухгалтерів провели громадські об'єднання і клуби бухгалтерів, аудиторів. На сторінках спеціалізованої періодики відбулися читацькі конференції.

Значну роль у висвітленні реформування бухгалтерського обліку відіграє преса. У провідних економічних виданнях постійно друкуються правові акти, розглядаються конкретні приклади для розрахунку окремих показників, наводяться коментарі фахівців, що в цілому полегшує опанування спеціалістами нормативної бази.

Зважаючи на значний інтерес, що виявляється до переходу до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, з одного боку, і занепокоєність новизною, — з іншого, Міністерством фінансів України на початку 2000 р. у провідних фахових журналах і газетах було надруковано пояснювально-порівнювальний матеріал про зміни у фінансовій звітності.

З метою посилення наукового обґрунтування та подальшої гармонізації національної системи бухгалтерського обліку наказом Міністерства фінансів України від 29 жовтня 1997 року № 230 була утворена Методологічна рада з бухгалтерського обліку. Тепер можна впевнено говорити, що то був правильний крок, який дозволив у найкоротший термін виконати величезну роботу з розробки оновлених методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності. Методологічна рада з бухгалтерського обліку стала науково-практичним центром з питань методології бухгалтерського обліку і звітності, розробки заходів і нормативних документів щодо подальшої гармонізації національної системи бухгалтерського обліку МСБО.

Діє Методологічна рада на громадських засадах як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України і проводить свою роботу за річним планом, що затверджується на її засіданні з урахуванням доручень керівництва Міністерства фінансів України і пропозицій членів ради. До складу Ради входять висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств і відомств, підприємств і організацій України (Держкомстату, Державної податкової адміністрації, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку, Антимонопольного комітету, Спілки орендарів і підприємців, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державного комітету промислової політики, Держпідприємництва, Ради підприємців України, міністерств юстиції, енергетики, АПК, транспорту, освіти, фінансів, Національної академії наук України, провідних вищих учбових закладів економічного профілю, Українського товариства фінансових аналітиків, громадських об'єднань бухгалтерів і аудиторів, Українського Союзу промисловців і підприємців та Координаційно-експертного центру об'єднань підприємців).

Відповідно до графіка розробки та впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженого

наказом Міністерства фінансів України від 1 грудня 1998 р. № 248, в 2001 р. планується затвердити останні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Методологічна рада має включитися в підготовку документів наступного за стандартами рівня: методологічних вказівок з техніки бухгалтерського обліку і вчасно їх обговорити і, якщо вони відповідають певним вимогам, схвалити.

Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в Україні зумовив значну заінтересованість іноземних компаній і громадських світових організацій. Міністерством фінансів України в 1998 р. була підписана Заява про співробітництво і технічну допомогу з боку експертів Євросоюзу у питаннях реформування бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). У 1998 р. експерти Європейського Союзу розпочали реалізацію проекту «Підтримка впровадження реформи бухгалтерського обліку на підприємствах України».

Основна мета Проекту — створення кількох проектів нових стандартів, надання експертних оцінок до 15 уже розроблених проектів стандартів, підготовка коментарів до всіх стандартів, перевірка на практиці підходів МСФЗ в дослідно-показових компаніях, розробка навчальної програми для персоналу Міністерства фінансів України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, проведення семінарів для персоналу Мінфіну та дослідно-показових компаній по вивченню результатів практичного застосування нових стандартів.

У рамках здійснення Проекту за програмою TACIS (за участю спеціалістів управління методології бухгалтерського обліку у виробничій сфері, іноземних експертів та спеціалістів пілотних підприємств) у листопаді 1999 р. була проведена нарада-семінар з питань впровадження реформованої системи бухгалтерського обліку на пілотних підприємствах. Перевірка на практиці підходів МСФЗ в дослідно-показових компаніях поєднала дві ключові цілі Проекту: написання стандартів та їх впровадження, що забезпечило набуття практичного досвіду та вирішення проблем, з якими взагалі можуть зіткнутися у країні при переході на стандарти, що базуються на МСФЗ.

Були розроблені матеріали для самостійного вивчення персоналом українських компаній, професіоналами бухгалтерського обліку та викладачами вузів. Ці матеріали також пояснювали механіку, що лежить в основі нових принципів бухгалтерського обліку в Україні.

Для популяризації матеріалів для самостійного вивчення TACISom було проведено 15 семінарів у різних регіонах України, які на практичних прикладах з реального життя, тісно пов'язаних з матеріалами для самостійного вивчення, розглядали ключові принципи МСБО. Загалом семінари відвідало понад 1300 слухачів.

Проект TACIS також поширювався і на зв'язки з університетами. Результатом такої співпраці стали проект навчальної програми з підготовки бакалаврів з бухгалтерського обліку та аудиту, матеріали про Європейську систему кредитів, а також Глобальна навчальна програма професійної освіти професійних бухгалтерів. TACIS надав вузам пакет матеріалів для самостійного вивчення, провів семінар з великою групою викладачів кафедр бухгалтерського обліку вищих закладів освіти.

Етапи реформування бухгалтерського обліку в Україні порівнюються і аналізуються з подібними заходами, що здійснюються в країнах колишнього СРСР, постсоціалістичних країнах Східної Європи. Зокрема, через Координаційну раду з Методології бухгалтерського обліку країн СНД триває пошук конкретних методик застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах переходу країни до ринкової економіки, розробка детальних рекомендацій щодо інструментарію бухгалтерського обліку.

Реформування бухобліку в Україні свідчить про еволюційний шлях реформування, який дозволяє гармонійно поєднати національні традиції з рекомендаціями міжнародних стандартів фінансової звітності. Наприклад, традиційні примітки до щорічного балансу укладені у типову форму річної звітності, що спростить роботу підприємств при складанні річної фінансової звітності. Або: міжнародні стандарти фінансової звітності пропонували два методи визначення обсягу руху грошових коштів від операційної діяльності, але при опрацюванні формату П(С)БО 4 при підготовці даних про рух грошових коштів був обраний простіший для застосування метод.

Неабияке значення при реформуванні бухгалтерського обліку мало питання визначення суттєвості інформації. Міжнародні стандарти ступінь подібної оцінки віддають для вирішення конкретному виконавцеві. Такий підхід за сьогоднішніх відчизняних умов (після багатьох десятиріч «інструктажу» і «супроводження») викличе у практиків розгубленість. Означена проблема врахована в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: рівень суттєвості поки що конкретно оцінюється (вимірюється). Взагалі варто було б організувати дискусію щодо вироблення концепції суттєвості інформації у фінансовій звітності.

На кінець 2000 р. вже застосовувалися 20 стандартів, План рахунків бухгалтерського обліку з Інструкцією про його застосування, Методичні рекомендації з перенесення сальдо рахунків і субрахунків, Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку.

На завершення хотілося б висловити надію, що всі зацікавлені в інтеграції економіки України в світогосподарську систему — керівники, менеджери, власники і, звичайно, бухгалтери, активно діятимуть у межах реалізації Програми реформування бухгалтерського обліку і наповнять її власними конкретними здобутками.

В. Ричаківська, канд. екон. наук
заслужений економіст України
головний бухгалтер — директор Департаменту
бухгалтерського обліку
Національного банку України

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ДОСВІД РЕФОРМУВАННЯ В БАНКІВСЬКІЙ СИСТЕМІ

Триває становлення України як незалежної держави, в економіці відбуваються структурні зрушення. Важко, повільно, але невідворотно наша країна переходить до ринкових відносин. Усе це — реалії сьогодення, з якими не можна не рахуватися. Зрозуміло, щоб аналізувати перебіг економічних процесів, необхідно мати достовірну інформацію. Часто такої інформації бракує навіть владним структурам, про що, зокрема, свідчать деякі прийняті останнім часом законодавчі та нормативні акти. Якісної економічної інформації гостро потребують також основні її користувачі — внутрішні (менеджмент підприємств) і зовнішні (органи виконавчої влади, акціонери, вітчизняні та іноземні інвестори, населення та ін.).

Враховуючи важливість питання, ще на початку становлення незалежної держави — у травні 1992 р. — Президент України видав Указ «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики». На підставі цього Указу відповідно до постанови Кабінету Міністрів № 326 від 04.05.93 було розроблено і затверджено Державну програму переходу України на міжнародну систему обліку та статистики. Втілюючи її в життя, Міністерство статистики України впровадило ряд класифікаторів, Національний банк — платіжний баланс, банківську статистику, Міністерство фінансів відкоригувало згідно з новими вимогами облік певних фінансових операцій.

Однак термін виконання програми закінчувався, а ряд передбачених найважливіших заходів (у тому числі комплексне реформування бухгалтерського обліку) лишався нездійсненим.

Не лише рядок урядового документа — саме життя зобов'язувало енергійніше проводити реформи, адже основою формування будь-якої економічної інформації є грамотно змодельована система бухгалтерського обліку. Тож навряд чи можна створити нові економічні моделі, реформувати різні сектори національної економіки, не володіючи достовірною інформацією. Враховуючи реалії та вимоги часу, було розроблено нову Програму реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджену постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28.10.98. Зазначимо, що останнім часом склалися передумови для прискореного її втілення:

- суспільство висунуло підвищені вимоги щодо якості економічної інформації;
- змінилося податкове законодавство та впроваджено новий вид обліку — податковий;
- прийнято Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність, побудований на принципах міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- МСБО було з успіхом апробовано в банківському секторі економіки України;
- при Міністерстві фінансів України створено Методологічну раду з бухгалтерського обліку, яка на основі МСБО розробляє національні стандарти бухгалтерського обліку;
- МСБО перекладено та видано українською мовою, розгорнуто широку їх пропаганду;
- організацію обліку за МСБО почали вивчати у навчальних закладах економічного профілю.

Реформування бухгалтерського обліку та звітності — надзвичайно важлива подія в економічному житті держави. Ця, здавалося б, вузькоспеціалізована галузь пронизує всю сферу господарювання. Вона покликана забезпечувати правильну організацію діяльності господарюючих суб'єктів, від чого значною мірою залежить кінцевий фінансовий результат. Лише чітка економічна мета повинна визначати стратегію і тактику формування бухгалтерського обліку. Домінантою має бути саме реальна економіка, а не «велика політика».