

Отже, основними напрямками подальшого вдосконалення вітчизняної підсистеми бухгалтерського обліку бюджетних установ можна вважати:

- поступову розробку та впровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності бюджетних організацій;
- розробку в межах вищезазначених стандартів методики обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ;
- суцільну автоматизацію облікового процесу;
- удосконалення системи організації бухгалтерського обліку в частині носіїв облікової інформації та їх руху;
- формування механізму державного стимулювання підвищення престижу професії бухгалтера бюджетних організацій;
- підвищення якості підготовки спеціалістів за програмою «Облік і аудит в управлінні бюджетними і фінансовими організаціями».

**О. Бородкін**, д-р екон. наук, проф.  
Інститут статистики, обліку і аудиту

### **РЕФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРОТИВ УСЛОЖНЕНИЯ И УДОРОЖАНИЯ**

В настоящее время, когда опубликованы и на предприятиях повсеместно изучаются основные нормативные документы по реформированию бухгалтерского учета и отчетности, вводится План счетов бухучета, можно уже сделать предварительные выводы о новой системе бухгалтерского учета, ее достоинствах и недостатках.

Известно, что постановлением Кабинета Министров Украины от 28 октября 1998 г. № 1706 «Об утверждении Программы реформирования системы бухгалтерского учета с использованием международных стандартов» предусмотрено следующее: разработать и усовершенствовать действующие положения (стандарты бухгалтерского учета), которые гармонизировали бы с основными принципами и требованиями международных стандартов; пересмотреть первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и другие носители учетно-экономической информации, которые относятся к унифицированной бухгалтерской и отчетной документации; утвердить План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий; усовершенствовать методику бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства; внести изменения в

структуру затрат и порядок формирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Таким образом, учитывая логику данного документа, четко прослеживается разрушение прежней советской системы бухгалтерского учета и создание новой системы учета с новыми первичными документами, учетными регистрами, методами учета издержек производства и других хозяйственных процессов и явлений, Планом счетов бухгалтерского учета и формами отчетности, которую условно можно назвать «западной». Глубоко понимая объективную необходимость наряду с произошедшими изменениями в обществе внесения существенных преобразований в бухгалтерском учете, перед руководителями предприятий, бухгалтерии, учетными подразделениями встает ряд актуальных вопросов, которые условно разделены на такие группы:

1) почему Министерство финансов Украины, его Методологический совет по бухгалтерскому учету в самом начале реформы не представили и не обсудили с бухгалтерской общественностью концепцию новой системы бухучета, ее структуру, построение, взаимную увязку составных элементов;

2) кому и зачем потребовались ликвидация в полном объеме прежней системы бухгалтерского учета с ее Планом счетов, стандартами, учетными регистрами и даже первичными документами. Были преданы забвению ценные научные и методические разработки по учету и контролю, богатый профессиональный опыт бухгалтеров, накопленный в течение многих десятилетий, что тем самым нанесло ущерб национальным интересам Украины;

3) оправданы ли многомиллионные расходы государства на внедрение новой системы бухгалтерского учета, наиболее сложной в методологическом и технологическом плане, чем прежняя; она во многих случаях лишена внутренней экономической логики с преобладанием многих технических приемов и расчетов, что, естественно, ведет к усложнению учета.

Идеологи перестройки бухгалтерского учета в предреформенный период в печати и на семинарах весьма усердно твердили о необходимости и преимуществах трансформации учета для обеспечения акционеров, кредиторов, инвесторов необходимой информацией, как будто прежняя система учета и финансовая отчетность была лишена такой возможности. Но они «забыли» об огромном объеме работ, который ляжет на плечи рядового бухгалтера, и многомиллиардных убытках, которые понесет государство от проведения реформы учета.

Значительное увеличение синтетических счетов и субсчетов по сравнению с прежним Планом счетов; введение многочисленных оценок по учету активов и обязательств; новых журналов-ордеров; первичных документов; коренная перестройка технологии учета по всем без исключения объектам учета (основных средств, производственных запасов, издержек производства, расчетов, финансовых результатов и др.); новая финансовая отчетность в целом — все это во много раз усложняет бухгалтерский учет на предприятиях, в том числе и на малых. Подобные «новшества» привели к значительному увеличению расходов на содержание бухгалтерского аппарата, обучение персонала, приобретение средств вычислительной техники, печатание бухгалтерских бланков и др.

Считаем, что не вся информация от перестроечного учета и финансовой отчетности в таком объеме нужна и будет использована в управлении предприятием. Взять, к примеру, Российскую Федерацию, где бухгалтерский учет при переходе на МСБУ не подвергся столь глубокой «экзекуции», как в Украине, сохранились прежние принципы ведения учета, а следовательно, там избежали больших расходов на реформу учета.

Существенным недостатком в проведении реформы отечественного бухгалтерского учета является то, что Министерство финансов Украины своевременно не разработало концепцию новой системы учета, включающую План счетов бухгалтерского учета, национальные стандарты учета, учетные регистры и первичные документы. Оно не провело широкое обсуждение и экспертизу. В «пожарном» порядке, на «ходу» разрабатывало и публиковало в печати нормативные документы (за исключением первичных документов и учетных регистров). Взять, например, Национальные положения (стандарты) как важнейшие нормативные документы, регламентирующие в будущем ведение бухгалтерского учета в Украине. Они не обсуждались ни в печати, ни в вузах, а «варились» только непосредственно в Методологическом совете Минфина Украины, а этого явно недостаточно, на наш взгляд. Некоторые из них представляют собой не что иное как перепечатку из многочисленных зарубежных изданий, содержание которых не имеет «стыковку» с украинской действительностью и для бухгалтерских работников часто малопонятны и бесполезны. Все это сказалось на качестве подготовки национальных стандартов по учету, а поэтому после их опубликования научные и практические работники высказали много серьезных критических замечаний. Минфин Украины вынужден был внести ряд изменений и

дополнений в некоторые стандарты, например 7, 9, 16 и др. Таким образом, было внесено так много изменений и дополнений, что национальные стандарты требуют переиздания. Хотя новый План счетов бухгалтерского учета уже введен с января 2000 г., но до настоящего времени не разработаны новые журналы-ордера, а прежние согласно полной и сокращенной журнально-ордерной форме учета не пригодны для использования. Это также является тормозом для ускорения внедрения нового Плана счетов.

По нашему мнению, при разработке национальных стандартов по учету нужно было предварительно по каждому разделу учета (основных средств, материалов, учета издержек производства и калькулирования себестоимости продукции и др.) тщательно выработать набор методик и приемов с учетом МСБУ и сохранением традиций и разработок, а не дословно их списывать. Международные учетные стандарты не являются догмой, нормативными документами, регламентирующими конкретные способы ведения бухгалтерского учета и нормы составления отчетности. Они определяют лишь основные ориентиры, основополагающие принципы ведения бухучета без детализации отдельных вопросов и проблем, что дает возможность специализированным организациям отдельных стран выработать на их основе свои стандарты бухгалтерского учета, а конкретным организациям — формировать свою учетную политику, конкретные правила ведения бухгалтерского учета и порядок составления отчетности. В этой связи хотелось напомнить высказывание народного депутата Украины И. А. Белоусовой на сессии Верховной Рады Украины при принятии Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»: «Переход на национальные стандарты, базирующиеся на международных рынках, не означает демонтаж существующей системы бухгалтерского учета и ее замену заграничными системами. Как методологически, так и технологически система бухгалтерского учета Украины в целом себя оправдала и нет потребности ее разрушать, отбрасывая позитивный опыт прогрессивной формы и методы ведения учета»<sup>1</sup>.

В Украине пошли иным путем. Вместо эволюционного трансформирования отечественного бухгалтерского учета и приближения его к требованиям МСБУ стали осуществлять реформирование (а точнее, искусственное перенесение) зарубежного учета и адаптацию его к отечественным условиям на базе прежней

---

<sup>1</sup> Белоусова И. А. Украине нужны единые принципы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет и аудит. — 1999. — № 6. — С. 5.

системы учета. Такая политика обусловлена положениями Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», где в статье 6 (пункт 2) записано: «Регулирование по вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности осуществляется Министерством финансов Украины, которое утверждает национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета и отчетности, которые не могут противоречить международным стандартам, другим нормативно-правовым актам по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности». Таким образом, из этой статьи Закона вытекает, что Министерство финансов Украины в части методологии бухгалтерского учета обязано в законодательном порядке придерживаться канонов МСБУ. Это, по нашему мнению, наносит большой моральный и материальный ущерб национальным интересам Украины. Хотя даже в официальном предисловии к МСБУ записано: «Каждая страна имеет социальные, законодательные особенности», а поэтому Украина может при разработке своих национальных стандартов по учету брать во внимание отличия собственного, отечественного экономического и социального развития.

Введенный в 2000 году новый План счетов бухгалтерского учета, на наш взгляд, содержит ряд существенных недостатков. Остановимся на некоторых путях его дальнейшего улучшения.

План счетов представляет собой классификатор общей номенклатуры синтетических показателей бухгалтерского учета. Это — учетная модель, которая составляет основу всей информационной системы бухгалтерского учета, так необходимой для управления производством. План счетов должен содержать обязательную для применения номенклатуру синтетических счетов, обеспечивающую взаимосвязанную систематизацию, группировку и обобщение информации о хозяйственной деятельности, единообразную методологию учета в народном хозяйстве, обобщение и контроль показателей финансовой отчетности. Являясь эффективным документом, он гарантирует всестороннее, взаимосвязанное и единообразное отражение процессов и явлений, совершаемых в субъектах предпринимательской деятельности, в бухгалтерском учете. На его основе строятся классификаторы аналитических счетов, вся система кодирования бухгалтерской информации и установление информации и корреспонденции счетов по отражению хозяйственных операций предприятий. Поэтому одной из важнейших проблем, которая стояла перед разработчиками, была выработка концептуальных подходов, позволяющих обеспечить построение Плана счетов бухгалтерского

учета, удовлетворяющего потребности управляющей системы в необходимой и в нужном объеме учетной информации.

При построении Плана счетов могут быть использованы следующие три основных подхода: матричный, линейный и иерархический.

К достоинствам Плана счетов бухгалтерского учета следует отнести то, что с его помощью впервые представляется возможность в системном порядке, т. е. на счетах бухгалтерского учета, определить величину валового внутреннего продукта (ВВП) на микроуровне, а с помощью национальных счетов — на макроуровне. Для этих целей предложены счета классов 8 и 9, а именно: 80 «Материальные затраты», 81 «Затраты на оплату труда», 82 «Отчисления на социальные мероприятия», 83 «Амортизация», 91 «Общепроизводственные расходы», 92 «Административные расходы» и др. Положительным является введение новых синтетических счетов в классе 4 «Собственный капитал» и обеспечение обязательств, которые позволят производить учет наличия и движения капитала: 41 «Паевой капитал», 42 «Дополнительный капитал», 43 «Резервный капитал», 45 «Изъятый капитал», 46 «Неоплаченный капитал» и др.; классе 5 «Долгосрочные обязательства»: 51 «Долгосрочные векселя выданные», 52 «Долгосрочные обязательства по облигациям», 53 «Долгосрочные обязательства по аренде», 54 «Отсроченные налоговые обязательства» и др. Дополнены новыми синтетическими счетами и другие классы Плана счетов бухгалтерского учета. Все эти счета предназначены для получения необходимой информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия в новых рыночных условиях.

Анализ научного уровня и практической направленности Плана счетов позволяет, однако, сделать вывод о том, что в его формировании и строении имеется ряд существенных недостатков. К ним относятся следующие:

1. При формировании Плана счетов не учтена ни одна научная концепция в группировке синтетических счетов по классам в зависимости от экономического содержания учитываемой информации, а поэтому ее нельзя признать полностью удачной. В Плате счетов отсутствуют такие важные классы, как «Учет затрат на производство» и «Расчеты». По нашему мнению, в класс «Учёт затрат на производство» должны быть включены счета, предназначенные для отражения затрат, связанных с основной деятельностью предприятий по: выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции; выполнению строительных, монтажных,

проектно-изыскательских и геологоразведочных работ; эксплуатации всех видов транспорта; выполнению транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных работ на транспорте; осуществлению научно-исследовательских и конструкторских работ; выполнению других видов основной производственной деятельности, в том числе выпуску собственной продукции на предприятиях общественного питания. Этот класс должен охватывать также счета для отражения затрат вспомогательного производства для нужд основной деятельности, а также счета, предназначенные для отражения затрат, связанных с социально-бытовым обслуживанием работников (оказание жилищно-коммунальных услуг, бытовое обслуживание, содержание дошкольных, оздоровительных и культурных учреждений, производство продукции подсобными сельскими хозяйствами и т. д.). Сюда следует отнести счета по учету расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Счета, включенные в этот класс, позволяют обеспечить:

- своевременное, полное и достоверное отражение в учете фактических затрат, связанных с производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- контроль за правильным использованием сырья, материалов, топлива и электроэнергии, расходов на оплату труда и др., за соблюдением установленных схем расходов по обслуживанию производства, управлению, оказанию услуг;
- достоверного калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг;
- выявление результатов по себестоимости продукции цехов, производств и других подразделений предприятия.

Таким образом, с помощью счетов этого класса будет достигаться полное отражение всех издержек производства, связанных с выпуском продукции, выполнением работ, услуг, а также все потери, относящиеся к данному отчетному периоду. К сожалению, в новом Плане счетов счета производственных затрат рассредоточены в трёх классах: 2, 8 и 9. Исчезли счета, которые были в прежнем Плане счетов: 23 «Вспомогательные производства», 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», 25 «Общепроизводственные расходы», а вместо счета 26 «Общехозяйственные расходы» предусматривается «ущемленный» счет 92 «Административные расходы», на котором фиксируется только часть расходов по управлению и обслуживанию производства.

Считаем, что ведение учета производственных расходов основного производства, вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств на едином, вновь введенном счете 23 «Производство» является большой методологической ошибкой разработчиков Плана, т. к. такое объединение теоретически необоснованно, а практически нецелесообразно. Это «новшество» лишь обедняет учет производственных затрат, превращая его во второстепенный. Что это дает для практического бухгалтера? Реальность сокращения объема работ, наглядность? Наоборот, введение субсчетов полезного эффекта не даст, а объединение на счете 23 издержек и вспомогательного производства с учетом расходов, связанных с социально-бытовым обслуживанием работников предприятия, значительно затруднит экономический анализ. Это в полной мере относится к предложению об учете расходов по содержанию машин и оборудования и общепроизводственных расходов на едином вводимом счете 91 «Общепроизводственные расходы». Ведь эти расходы следует вести по цехам, производствам, а внутри — по статьям затрат.

Вызывает также возражения предусмотренный в Плана счетов обособленный учет общепроизводственных и административных расходов (класс 9) от затрат по элементам (класс 8) и основного синтетического счета, на котором ведется обобщение производственных затрат (счет 23). По нашему мнению, все эти счета должны быть сосредоточены в одном классе «Затраты на производство».

Серьезным недостатком Плана счетов, а также П(С)БУ 16, является то, что разработчики не предусматривают составление калькуляции фактической себестоимости выпущенной продукции не по производственной себестоимости, т. к. значительная сумма расходов, учтенная на счете 92 «Административные расходы», полностью списывается на субсчет 791 «Финансовые результаты от основной деятельности», по полной — в связи с тем, что расходы на сбыт и прочие операционные расходы также относятся на финансовые результаты. Такое упрощенчество в учете издержек производства и калькулировании себестоимости продукции принесет вред учету, контролю и всей экономической работе предприятия. Примером может служить статья 23 «Положение (стандарта)» № 2 «Баланс», предусматривающая запись затрат на незавершенное производство и неоконченные работы (услуги) в форме № 1 «Баланса» в группе «Производственные запасы». По экономическому содержанию «Затраты» и «Запасы» неодинаковы, значит относить затраты на неоконченную продукцию (счет 23 «Производство») во 2 класс Плана счетов бухгалтерско-

го учета считаем ошибочным. Его следует включать в самостоятельный класс счетов — «Затраты на производство», а при составлении баланса остатки незавершенного производства показывать отдельной строкой вне группы «Запасы».

2. В Платежном плане счетов не предусмотрен класс счетов по расчетам в качестве самостоятельного, что считаем не совсем верным. Счета этого класса предназначены для учета всех видов расчетов с различными предприятиями и организациями, бюджетом, рабочими и служащими, покупателями и заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами и др. Рациональная организация учета расчетов должна способствовать укреплению договорной и платежной дисциплины, выполнению обязательств по поставкам продукции в заданном ассортименте и необходимого качества, повышению ответственности предприятий и организаций за соблюдение платежной дисциплины, сокращению дебиторско-кредиторской задолженности и ускорению оборачиваемости оборотных средств. К сожалению, в новом Платежном плане счетов счета расчетов почему-то сосредоточены в таких трех разных по экономическому содержанию классах: класс 1 «Необоротные активы» (счет 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность»); класс 3 «Денежные средства, расчеты и прочие активы» (счета 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 64 «Расчеты по налогам и платежам», 65 «Расчеты по страхованию», 66 «Расчеты по оплате труда» и др.). Подобный разброс счетов по учету, близких по экономическому содержанию, для учета расчетных операций по нескольким классам, по нашему мнению, не является правильным.

Нельзя признать экономически обоснованным утверждение, приведенное в пп. 2, 18 Положения (стандарта) бухгалтерского учета «Баланс»: «В статье «Долгосрочная дебиторская задолженность» (следовательно, и на счете 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность». — *Авт.*) показывается задолженность физических и юридических лиц, которая не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после 12 месяцев с даты баланса. Не ясно, что считать «нормальным операционным циклом» и почему на счете 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность» должны отражаться обязательства, погашения которых намечено после истечения года с момента их возникновения? Считаем, что все расчетные операции (в Платежном плане счетов они в одном случае отнесены (класс 3), а в другом — как текущее обязательство (класс 6)) независимо от того, в отношении чего они возникли и сроков погашения задолженности, должны учитываться на соответствующем счете, относящемся к классу «Расче-

ты». Остатки по счетам этого класса могут быть использованы для заполнения статей раздела III и IV Баланса.

В классе 1 на субсчете 113 «Малоценные и необоротные материальные активы» предусмотрен учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП), срок эксплуатации которых превышает один год, а МБП, сроком эксплуатации менее одного года, будет отражаться в составе оборотных активов и учитываться на счете 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы».

Как известно, в состав МБП включается множество самых разных предметов (ранее стоимостью до 500 грн.), срок эксплуатации которых колеблется от нескольких месяцев до нескольких лет. Все их можно разделить на такие группы: 1) инструменты специального назначения, спецоснастка; 2) инструменты общего назначения; 3) сменное оборудование (в металлургии); 4) хозяйственный инвентарь; 5) спецодежда и спецобувь; 6) постельные принадлежности. Даже опытные специалисты не могут с определенной точностью по отдельным предметам определить срок их службы, поскольку на МБП, за исключением спецодежды и спецобуви, отсутствуют какие-либо разработанные нормативы эксплуатации. Взять, например, стол канцелярский стоимостью 250 грн. Кто с достоверной точностью определит срок его службы? Очевидно, срок его эксплуатации свыше одного года. Тогда он должен учитываться в составе необоротных активов на субсчете 113. Однако с действующим в настоящее время Положением по учету МБП по своей стоимости этот предмет должен учитываться в классе 2 «Производственные запасы». А как определить срок эксплуатации такого изделия, как штамп, предназначенного для изготовления какого-то конкретного изделия, стоимость которого может быть несколько тысяч гривень, а срок службы — более или менее года, в зависимости от количества выпускаемых изделий. Такое условное деление МБП по двум классам будет оказывать влияние на реальность баланса, на достоверность определения финансовых результатов. Неизвестно также, по каким нормам в новых условиях следует начислять износ по МБП, которые учитываются в составе необоротных активов. Если начисление износа проводится в размере 50 и 100 % их стоимости в момент передачи в эксплуатацию, то это еще раз подтверждает нецелесообразность учета МБП на счете 11.

Статьей 23 П(С)БУ 9 предусмотрено: «Стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов, переданных в эксплуатацию, исключается из состава активов (списывается в баланс) с дальнейшей организацией оперативного количественного учета

таких предметов по местам эксплуатации и соответствующим лицам в течение срока их фактического использования». Такое «новшество», когда МБП будут списываться на затраты, производство в момент передачи в эксплуатацию окажет негативное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности и значительно усложнит внесистемный учет за их движением, ослабит контроль за сохранностью. Считаем, что прежний порядок учета наличия, движения и начисления износа МБП в методическом и организационном аспектах проще и доступнее, чем предложенный в П(С)БУ 9, поэтому его следует сохранить.

Далее из класса 2 «Запасы» предлагается исключить счета 23 «Производство», 24 «Брак в производстве» и 25 «Полуфабрикаты» и поместить их во вновь вводимый класс счетов «Затраты на производство», а счета 26 «Готовая продукция», 27 «Продукция сельскохозяйственного производства» и 28 «Товары» — во вновь вводимый класс счетов «Готовая продукция, товары и реализация».

В составе счетов класса 6 «Текущие обязательства» предусмотрен счет 69 «Доходы будущих периодов». Природа его неизвестна и, судя по названию, он должен быть помещен в класс счетов 7 «Доходы и результаты деятельности».

Вызывает возражения против размещения в классе 9 счетов по учету «чистых» потерь и убытков, к которым относятся такие субсчета: 977 «Потери от курсовых разниц», 978 «Недостатки и потери от порчи ценностей»; счет 99 «Чрезвычайные убытки» (субсчета 991 «Потери от стихийного бедствия», 992 «Потери от техногенных аварий», 993 «Прочие чрезвычайные расходы»). Счет 99 «Чрезвычайные убытки» и указанные субсчета, по нашему мнению, должны быть перенесены в класс 4 «Собственный капитал и обеспечение обязательств» и учитываться на счете 4 «Прибыли и убытки». На этом же счете должны учитываться возвращение безнадежных (ранее списанных в убыток) долгов, возмещение убытков от чрезвычайных событий и других, которые в новом Плане счетов предусматривается учитывать на счете 75 «Чрезвычайные доходы».

В Плане счетов не предусмотрены счета по реализации продукции, работ и услуг. Для этих целей предназначены счета класса 7 «Доходы и результаты деятельности», которых насчитывается 6 плюс 21 субсчет. Вряд ли целесообразно предусматривать такое количество синтетических счетов. Информацию для составления отчета о финансовых результатах можно получить из записей по субсчетам. К числу счетов, на которых определяются результаты деятельности, почему-то не относится счет 44 «Прибыли и убыт-

ки нераспределенные», который помещен в класс 4 «Собственный капитал и обеспечение обязательств».

Для того чтобы определить финансовые результаты за отчетный период, Планом счетов предусмотрен отдельный учет доходов (класс 7) и расходов (класс 9). Анализ счетов по учету расходов деятельности предприятия показывает, что здесь приведены счета, на которых учитываются только расходы, а доходы находят отражение на соответствующих счетах, находящихся в классе 7. Считаем, что для сокращения количества синтетических счетов целесообразно, чтобы доходы и расходы по соответствующим операциям учитывались на одном счете. Например, на счетах 74 «Прочие доходы» и 97 «Прочие расходы» учитываются доходы и расходы от разных операций предприятия:

- реализации основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг, иностранной валюты и других активов;
- курсовых разниц;
- полученных и уплаченных пени, штрафов, неустоек;
- недостач и потерь от порчи ценностей и др.

Вместо двух счетов следует ввести один счет, назвав его условно «Доходы и расходы от прочих операций» (счет 74), на котором по кредиту отражать полученные доходы, а по дебету — производственные расходы и допущенные потери. Сальдо по этому счету подлежит списанию на счет 79 «Финансовые результаты». Это также относится к счетам 70 — 73, 75, 90 — 96, 99.

Планом счетов не предусмотрено введение регулирующего счета, на котором отражались бы использованные прибыли в течение года (счет 81 прежнего Плана счетов к счету 80 «Прибыли и убытки»). Предусмотрено при начислении налога на прибыль составлять такую бухгалтерскую проводку: дебет счета 98 «Налоги на прибыль», кредит счета 64 «Расчета по налогам и платежам». К счету 98 предусмотрены два субсчета: 981 «Налоги на прибыль от обычной деятельности» и 982 «Налоги на прибыль от чрезвычайных событий». В конце года сальдо счета 98 списывается в дебет счета 79 «Финансовые результаты» (счет 80 в прежнем Плана счетов). Таким образом, счет 98 будет выполнять своего рода роль регулирующего счета к счету 79. Но предприятия могут в течение года производить расходы за счет прибыли (приобретение основных средств, содержание культурно-бытовых учреждений и др.). Отсюда возникает необходимость учета этих расходов на отдельном счете для последующего списания на счет 79 «Финансовые результаты». Такой счет не предусмотрен в Плана счетов, а непосредственное списание расходов

на счет 79, не имеющего для этих целей субсчета, снижает контрольные функции учета за их использованием.

Принятые национальные Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету вряд ли можно назвать «национальными». Так, в большинстве из них переписан зарубежный учет, а отечественный остался «за бортом». Большинство стандартов написаны таким образом (очень часто представляют собой дословный перевод с иностранных изданий), что для их воплощения в жизнь для практических работников учета нужно дополнительные инструкции, разъяснения, которыми Министерство финансов Украины не обеспечивает. Кстати, оно занимает такую позицию, как будто это его не касается. Выручают такие специализированные периодические издания, как «Баланс», «Все о бухгалтерском учете», «Бухгалтерский учет и аудит», «Вестник бухгалтера и аудитора» и др., которые всеми силами и средствами стараются заполнить информационный вакуум и издают для бухгалтеров очень ценные комментарии и рекомендации по важнейшим разделам учета.

Вызывают возражение многие положения, изложенные в П(С)БУ 16 «Расходы», которые перечеркивают отечественную методологию учета производственных расходов, систему калькулирования себестоимости продукции и ведут к значительному усложнению издержек производства, увеличению учетно-вычислительных работ и, как следствие, к снижению контроля за формированием себестоимости продукции. В связи с этим возникает законный вопрос, почему Типовое положение по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденное постановлением Кабинета Министров Украины от 26.04.96 № 473, не было взято за основу при разработке П(С)БУ 16? Ведь это Положение прошло апробацию в промышленности, получило положительную оценку научных и практических работников, не противоречит требованиям МСБУ. Это был бы в действительности национальный стандарт по учету производственных расходов и калькулированию себестоимости продукции. Поэтому следует остановиться на существенных недостатках П(С)БУ 16 «Расходы».

По сравнению с прошлым Типовым положением в национальном стандарте 16 «Расходы» значительно хуже приведена классификация расходов и состав расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). В нем отсутствуют классификации по местам возникновения (цех, участок, производство), основные (обусловленные технологическим процессом) и накладные расходы (связанные с управлением и обслуживани-

ем производства), по видам расходов (по экономическим элементам и по статьям калькуляции). В нем нет подразделения расходов на общехозяйственные, расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования и общехозяйственные (общепроизводственные), что значительно обедняет группировку затрат и снижает контрольные функции учета за расходами. Зато в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) предусматривается включение общепроизводственных расходов (расходы на управление производством, амортизация основных средств производственного назначения и нематериальных активов общепроизводственного назначения, расходы на совершенствование технологии и организации производства и др.), учет которых не предусматривается ни по местам возникновения (в целом по предприятию), ни по структурным подразделениям, что ведет к снижению ответственности лиц, отвечающих за формирование производственной себестоимости продукции и контроль за расходованием средств.

П(С)БУ 16 предусматривает деление общепроизводственных расходов на постоянные и переменные с перечислением расходов, относящихся к той или иной группе. Такое деление общепроизводственных расходов является весьма условным, оно может быть использовано как прием в экономическом анализе. Однако в практической деятельности разделить в учете производственные расходы на постоянные и переменные практически невозможно и нецелесообразно.

Серьезным недостатком П(С)БУ 16 является то, что им не предусматривается включение административных расходов в себестоимость продукции. Странно, что такие расходы, как оплата командировок и содержание аппарата управления предприятием и другого общехозяйственного персонала, содержание основных средств, других материальных необоротных активов общехозяйственного пользования (операционная аренда, страхование имущества, амортизация, ремонт, отопление, освещение, водоснабжение, охрана) и другие оказались вне формирования производственной себестоимости продукции. Это не дает возможность определить общую сумму производственных расходов, связанных с производством продукции, составить калькуляцию себестоимости единицы продукции изделия, которая многие десятилетия использовалась руководителями предприятий для принятия управленческих решений. Отказ от калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) как на стадии заключения договоров запуска в производство, так и после выпуска окажет

негативную роль как в ценообразовании, так и рачительном ведении хозяйства. Думается, что реализация положений П(С)БУ 16 по отмене планирования и учета фактической себестоимости продукции в настоящее время является преждевременной.

Согласно П(С)БУ 16 постоянные общепроизводственные расходы предусмотрено распределять на каждый объект калькулирования пропорционально одной из таких баз: заработной платы, часов труда, объема деятельности, прямых расходов и др. Приводится пример распределения расходов пропорционально нормальной мощности, к ее понятию относят ожидаемый средний объем деятельности, который может быть достигнут при условиях обычной деятельности предприятия в течение нескольких лет операционных циклов с учетом запланированного обслуживания производства. Но таких предприятий с идеальными условиями очень мало. А как быть на предприятиях с многономенклатурным выпуском продукции? Эта база распределения общепроизводственных расходов на этих предприятиях не проблема. Очевидно, такая база должна быть определена на каждом предприятии, исходя из конкретных условий. Наиболее приемлемыми, по нашему мнению, являются машиночасы, заработная плата.

В пункте 4 П(С)БУ 16 дано правильное определение объекту учета расходов. В нем записано: «Объект учета расходов — продукция, работы, услуги или виды деятельности предприятия, требующие определения, связанных с их производством (выполнением) расходов». Объектом учета расходов являются не виды продукции (заказ, изделие, группа однородных изделий), а расход материалов, топлива, запасных частей и других активов, а также оплата труда, стоимость услуг и другие расходы, т. е. все расходы, формирующие производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Вызывает много нареканий со стороны бухгалтеров предприятий очень сложный бухгалтерский учет наличия и движения производственных запасов и товаров, изложенный в П(С)БУ 9, особенно в части оценки их в синтетическом и аналитическом учете на стадиях приобретения, выбытия, реализации, объема, на что правильно указал профессор И. Павлюк<sup>1</sup>.

Разве не ведет к усложнению учета производственных запасов тот факт, что п. 16 П(С)БУ 649 предусматривает при отпуске запасов в производство, продаже или другом выбытии возмож-

---

<sup>1</sup> Павлюк И. Проблемы бухгалтерских запасов, товаров и предложения по их решению // Бухгалтерский учет и аудит. — 2000. — № 6. — С. 40—56.

ность применения шести видов оценок, но при составлении баланса запасы должны быть отражены по наименьшей мере по двум оценкам: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации? Чтобы получить такую оценку, следует весь массив информации об остатках запасов на складах, в кладовых и цехах пересчитать по новым ценам, определить сумму разницы и списать ее на издержки производства или сбыт продукции. А для этого необходимо дополнительное рабочее время, средства, машинные ресурсы.

Если П(С)БУ мы считаем национальным, то почему в нем не заняла достойное место ранее распространённая в аналитическом учете оценка запасов по учетным ценам с одновременным учетом отклонений и транспортно-заготовительных расходов? Последнее, как известно, списываются по средневзвешенному проценту на счета производственных затрат или реализации.

В положении (стандарте) 9 не получил гражданства весьма прогрессивный и ранее широко распространенный оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета материалов, при котором учет производственных запасов на складе ведется только количественно, а в бухгалтерии — в стоимостном (денежном) выражении. Для увязки данных складского и бухгалтерского учетов запасов применяют книги остатков, или сальдовые ведомости, от чего произошло и название метода учета запасов. Сальдовый метод учета материалов значительно сокращает объем первичных документов, вычислительных работ и улучшает взаимосвязь между сальдовым и бухгалтерским учетами.

Стандарты предполагают в учете одних и тех же объектов неодинаковые методики или технические приемы, по усмотрению субъектов предпринимательской деятельности, что может приводить к неодинаковым финансовым результатам работы при равных условиях, а следовательно, к разным платежам прибыли в бюджет.

Взять, например, поступление запасов. Оно может оцениваться по первоначальной или справедливой стоимости, а при отпуске в производство, продаже и другом выбытии оценку разрешается осуществлять по: средневзвешенной себестоимости; себестоимости первых по времени поступления запасов (ФИФО); себестоимости последних по времени поступления запасов (ЛИФО); нормативных затрат; цены продаж. Либо начисление амортизации основных средств предприятиями можно вести с помощью одного из следующих методов: прямолинейного; уменьшения остаточной стоимости; ускоренного уменьшения остаточной стоимости; кумулятивного и производственного. Если одно предприятие в учете использовало оценку товаров по ФИ-

ФО, а другое — по методу ЛИФО, то при равном объеме продаж у предприятий будет разная сумма полученной прибыли. То же и по начислению амортизации: если одно предприятие при начислении амортизации основных средств использовало прямолинейный метод, а второе — производственный, то результаты в итоге будут разные. Такое «вольномудство» предприятий в учете затруднит сопоставимость показателей деятельности как между отечественными, так и с зарубежными предприятиями.

Хочется более подробно остановиться на стандарте 4 «Отчет о движении средств». Как сказано в положении, целью составления отчета о движении средств является предоставление в отчетности полной, правдивой и непредвзятой информации об изменениях, состоявшихся в денежных средствах предприятия и их эквивалентах за отчетный период. Составление данного отчета по 130 показателям представляет весьма трудоемкое «удовольствие», и оно вызывает наибольшее возражение у бухгалтеров предприятий, т. к. не всю информацию можно получить непосредственно из учета. Никаким пользователям с таким объемом информации (комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку, общее собрание акционеров и др.) отчет не нужен. Кому нужна информация по статье «Приобретение необоротных активов» о выплатах денежных средств, нематериальных активов (кроме финансовых инвестиций), а по статье «Реализация необоротных активов» — поступление денежных средств по указанным направлениям? Можно привести и другую ненужную ни для планирования, ни для прогнозирования или контроля информацию по многим статьям этого отчета, а предоставляемую, таким образом, для «любопытности». Для пользователей финансовой отчетностью важно достоверно знать величину остатков денежных средств у предприятия на начало и конец отчетного периода для анализа финансового состояния и принятия того или иного решения, а не сколько их было получено или уплачено по тому или иному направлению финансово-хозяйственной деятельности.

Предлагается значительно сократить количество показателей отчета о движении денежных средств, сосредоточив внимание на основных параметрах формирования и движения денежных потоков предприятия, базирующихся на данных бухгалтерского учета. Если же пользователю финансовой отчетностью потребуется дополнительная информация, то она будет предоставлена предприятием в пояснительной записке к данному отчету.

Эффективность гармонизации бухгалтерского учета резко снижается в связи с тем, что его могут использовать при налогооб-

ложении прибыли. По-прежнему бухгалтеры предприятий вынуждены вести параллельно налоговый учет, с помощью которого определяется сумма прибыли и налога для расчетов с бюджетом. Это вызывается тем, что законодательно не увязаны способы оценки некоторых активов (товаров, МБП), предусмотренные в национальных стандартах бухгалтерского учета, некоторых статей баланса с Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22.05.97 № 283/97-ВР с изменениями и дополнениями. В соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 № 996-XIV бухгалтерский учет должен стать основной информационной системой в управлении предприятием, а потому как можно скорее в интересах дела налоговый учет следует упразднить.

Переход предприятий на западную систему бухгалтерского учета, более сложную и трудоемкую, чем прежняя, займет продолжительное время, в течение которого следует предоставить возможность работникам учета лучше усвоить принципы и осознанно вести учет хозяйственных операций согласно требованиям международных стандартов. В этот период могут допускаться различные бухгалтерские ошибки, вызываемые процессом освоения. Очень важно, чтобы налоговые органы не применяли к предприятиям действующую систему штрафных санкций за ведение бухгалтерского учета, ибо в противном случае штрафы и пени могут стать устойчивым и фискальным источником пополнения бюджета.

В целом мы остановились только на некоторых проблемах реформирования бухгалтерского учета, отметили не все недостатки в принятых нормативных документах по учету, устранение которых, по нашему мнению, будет способствовать дальнейшему совершенствованию учета. Министерству финансов Украины предстоит обобщить практический опыт реформирования учета, учесть критические замечания ученых и практиков, сосредоточить внимание и усилия не на усложнении, а на всемерном упрощении и удешевлении бухгалтерского учета в Украине.