

РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ З ВИКОРИСТАННЯМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

*Надія Ткаченко,
канд. екон., наук, професор кафедри обліку і аудиту
Українського державного університету харчових технологій*

Керівники підприємств усіх форм власності на сучасному етапі розвитку ринкових відносин зобов'язані розуміти суть бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами, які передбачають прозорість фінансової звітності і дають змогу здійснювати глибокий аналіз і контроль діяльності підприємств. У свою чергу, без такого аналізу і контролю взагалі не може йти мова про конкурентоспроможність підприємства.

Програма реформування системи бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням міжнародних стандартів затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. М? 1706. Поряд із розробленими завданнями реформи (створення системи національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів; забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економіко-правового простору і ринкових відносин в Україні та ін.) регулюванню з боку держави підлягають аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням інформації та складання звітності, потрібною зовнішнім користувачам. Порядок, форми, строки і структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регулюються суб'єктами господарювання.

Комерційні банки та банківські установи України з 01.01.98 р. повністю перейшли на використання нового Плану рахунків бухгалтерського обліку та нових форм звітності за міжнародними стандартами.

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерський облік повинен задовольняти певним вимогам. Йому мають бути притаманні:

- раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку;
- ясність і зрозумілість обліку;
- простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, попередження будь-яких спроб перекручування дійсності, усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в здійсненні контролю за господарською діяльністю;
- падання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період;

- дієвість і достовірність поточних і звітних даних.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку в окремо взятій країні. Вони описують лише загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах. Їхня концептуальна основа містить викладання концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку розробляються Комітетом із Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який є незалежною організацією приватного сектору. КМСБО має на меті досягнення єдності у принципах бухгалтерського обліку, що їх використовують підприємства та інші організації для складання фінансової звітності в різних країнах світу. Комітет заснований 27.06.73 р. на підставі угоди, укладеної між професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. З 1983 р. КМСБО об'єднує всі професійні бухгалтерські організації, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), з них 120 членів, 6 асоційованих членів з 89 країн світу. Діяльністю КМСБО керує Рада, яка обирається на 2,5 року та включає представників фахових організацій бухгалтерів із країн (або груп країн) та 4 представників інших організацій, зацікавлених у фінансовій звітності.

Згідно з Конституцією Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку його цілями є:

- формулювання і публікування в інтересах громадськості стандартів бухгалтерського обліку, що їх мають дотримуватися при складанні фінансової звітності, а також сприяння їх прийняттю та дотриманню в усьому світі;
- спрямування зусиль на поліпшення та гармонізацію регулюючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку і процедур, пов'язаних із поданням фінансових звітів.

Так, за 25 років своєї діяльності КМСБО розробив 39 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), з яких до 1999 р. діяло 29; набуло чинності у 1999 р. - 8, а один має бути введено у 2001 р. Більшість чинних МСБО вже переглядалась раніше, що сприяло поліпшенню їхньої якості та поширенню.

Концептуальна основа, розроблена Радою Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, містить:

- **мету фінансових звітів;**
- **якісні характеристики інформації, наведеної у фінансових звітах;**
- **визначення та порядок визначення елементів фінансових звітів;**
- **концепції збереження капіталу.**

Концептуальна основа не входить до складу МСБО.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, за висновками КМСБО, значною мірою сприяють як поліпшенню, так і гармонізації фінансової звітності в усьому світі.

Вони застосовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах;
- як міжнародний базовий підхід такими країнами, які розробляють свої власні вимоги;
- фондовими біржами та регулюючими органами, які дають можливість іноземним або вітчизняним компаніям подавати фінансові звіти відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- національними органами, такими як Європейська комісія, яка оголосила в 1995 р., що вона значною мірою покладається на КМСБО щодо досягнення результатів, які відповідають потребам ринків капіталу;
- все більшою кількістю власне підприємств.

До утворення Комітету із Міжнародних стандартів часто існували відмінності опублікованих стандартів бухгалтерського обліку більшості країн. КМСБО бере до уваги запропоновані проекти або прийняті стандарти бухгалтерського обліку :і кожного питання і розробляє міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для прийняття у світовому масштабі. Однією із цілей Комітету із Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є максимально можлива гармонізація різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик різних країн.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які приймає КМСБО, не є домінуючими над місцевими положеннями, що приймаються регулюючими органами та (або) професійними бухгалтерськими організаціями у кожній країні. Там, де місцеві положення вимагають відхилення від міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, місцеві члени КМСБО намагаються переконати відповідні органи в доцільності гармонізації з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Більша частина положень національних стандартів провідних розвинених країн (США, Великої Британії, Колумбії, Канади, Німеччини, Японії) мають автономні стандарти, що збігаються з МСБО.

МСБО є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, які створюють національні стандарти (Китай та інші країни Азії, Центральної Європи, СНД, в тому числі й Україна).

Міжнародні стандарти прийняті багатьма фондовими біржами: Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконгською, Цюрихською. На деяких фондових біржах (Нью-Йоркській та ін.) дозволяється подання фінансової звітності згідно з МСБО, але вимагається також її узгодження з місцевими стандартами.

Комітет міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку і Міжнародна організація комісій з цінних паперів досягли угоди, за якою мав бути розроблений пакет основоположних міжнародних стандартів (у 1998 р.), які є обов'язковими для учасників усіх фондових ринків світу.

Європейська комісія підтримала Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та оголосила про нову політику, згідно з якою компанії країн - членів Європейської комісії, що діють у різних країнах, можуть скласти консолідовану фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку.

Практика свідчить, що прийняття та використання МСБО забезпечує:

- зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- однозначне розуміння фінансових звітів і зростання довіри до її показників в усьому світі.

Принципи та термінологія, що використовуються в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, орієнтовані передусім на недержавні комерційні підприємства (приватний сектор). Через це державні підприємства та неприбуткові організації, які бажають застосувати МСБО, за необхідності можуть змінювати назви окремих звітів та опис певних статей, а також подавати додаткові компоненти фінансових звітів. Так, неприбуткові організації досить часто замість назви «Баланс» використовують назву «Звіт про активи, зобов'язання та залишок коштів», а замість назви «Звіт про прибутки та збитки» - «Звіт про доходи та витрати».

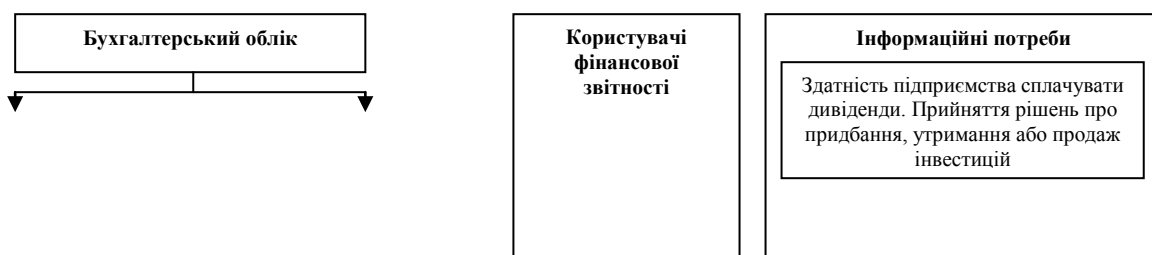
З метою гармонізації фінансової звітності підприємств і організацій Комітет державного сектора Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) у липні 1998 р. видав Проект керівництва для фінансової звітності державного сектора (Guideline for Governmental Financial Reporting). У ньому передбачені чотири бази обліку в державному секторі:

1. Касова (на основі грошових потоків) база.
2. Модифікована касова база.
3. Нарахування.
4. Модифіковане нарахування.

Суб'єкти та об'єкти такої гармонізації наведені на рис. 1.

Дослідження Комітету державного сектора МФБ свідчать, що більша частина МСБО може бути застосована організаціями державного сектора, які ведуть облік на основі нарахування, а значна кількість стандартів відповідають умовам обліку на основі модифікованого нарахування. Незначна частина МСБО може бути використана організаціями, облік діяльності яких ведеться на касовій (або модифікованій касовій) основі. Тому бюджетні та інші державні установи, звітність яких традиційно ґрунтується на касовому методі, не застосовують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Керівництво для фінансової звітності державного сектора є платформою для розробки стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Отже, є два варіанти гармонізації бухгалтерського обліку та звітності.



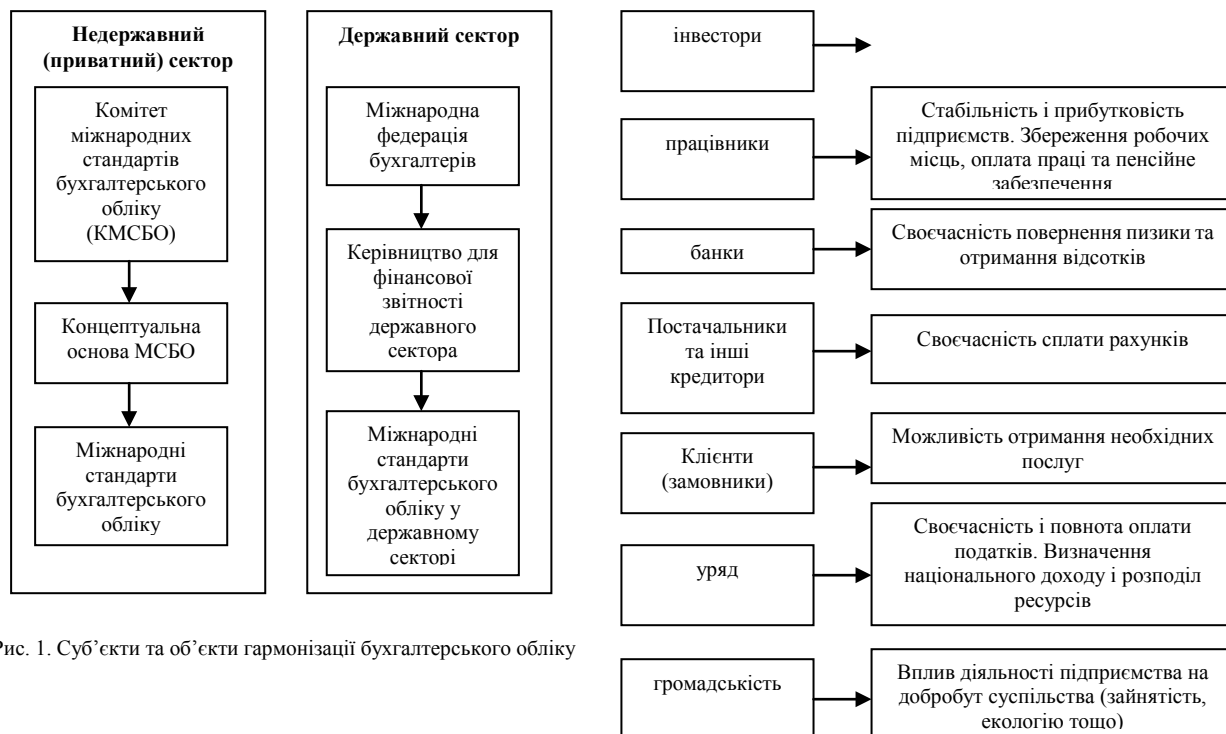


Рис. 1. Суб'єкти та об'єкти гармонізації бухгалтерського обліку

Рис. 2. Користувачі фінансових звітів

Фінансові звіти загального призначення - це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб.

До користувачів фінансових звітів належать існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи та громадськість (рис. 2).

В Україні неприбуткові організації (суб'єкти господарювання) не ведуть бухгалтерський облік і не подають фінансової звітності, які відповідно до чинного законодавства звільнені від обов'язкового обліку доходів і витрат.

Підприємства - суб'єкти господарювання, які сплачують єдиний податок і відповідно до чинного законодавства їм надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому чинним законодавством України про спрощену систему обліку і звітності.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. встановив правові засади складання фінансової звітності в Україні і набрав чинності з 01.01.2000 р.

Саме цим Законом (розд. 3) визначається порядок організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємствах нашої країни. У вказаному розділі чітко розмежована відповідальність власника (або уповноваженої ним особи) і головного бухгалтера (або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві).

Раніше в Україні була створена Методична рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, яка й розробила на сьогодні 23 національні стандарти на основі міжнародних. До кінця 2001 р. планується розробити ще два.

В основу облікової політики при втіленні Міжнародних стандартів і складанні фінансових звітів покладені основні принципи:

- **нарахування** - результати операцій та інших подій визначаються, коли вони відбуваються (а не коли отримуються гроші або їх еквіваленти) - такий тип інформації найбільш корисний для прийняття ними економічних рішень;

- **безперервності та послідовності** - припускається, що підприємство є безперервно діючим зараз і в осяжному майбутньому і його облікова політика не змінюється від одного періоду до іншого;

- **якісні характеристики** - зрозумілість, доречність, суттєвість, достовірність, правдиве подання звіту, превалювання сутності над формою, нейтральність, обачність, повнота, зіставність, своєчасність, співвідношення вигоди і витрат, збалансованість якісних характеристик та ін.

Метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації і звітності, що дає об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання. Регулюванню з боку держави підлягають аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням інформації і складанням звітності, необхідної зовнішнім користувачам. Порядок, форми, терміни і структура інформації і звітності для внутрішніх користувачів регулюються суб'єктом господарювання.

Отже, проведення національної реформи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку має здійснюватися за такими напрямками:

- **законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;**

- **формування нормативної бази - національних положень (стандартів);**

- **методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);**

- **кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);**

- **міжнародне співробітництво (вступ і активна робота у Міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).**