

Надруковано: Слободяник, Ю. Б. Особенности и проблемы конвергенции национальных и международных стандартов учета и отчетности в Украине [Текст] / Ю. Б. Слободяник, Ю. Н. Тимощенко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 22 (220). – С. 58-64.

УДК 657.37

ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ КОНВЕРГЕНЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В УКРАИНЕ

CHARACTERISTICS AND PROBLEMS OF CONVERGENCE OF NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING IN UKRAINE

Ю.Б. СЛОБОДЯНИК, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Государственное высшее учебное заведение «Украинская академия банковского дела Национального банка Украины»
e-mail: Yslobodyanik@yandex.ru

Ю.Н. ТИМОЩЕНКО, ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Государственное высшее учебное заведение «Украинская академия банковского дела Национального банка Украины»
e-mail: ulkat@yandex.ru

Y.B. SLOBODYANIK, Ph.D., Economics, associate professor of the chair of Accounting and Audit, State Higher Educational Institution «Ukrainian academy of banking of the National bank of Ukraine»
e-mail: Yslobodyanik@yandex.ru

Y.N. TYMOSHCHENKO, assistant in the chair of Accounting and Audit, State Higher Educational Institution «Ukrainian academy of banking of the National bank of Ukraine»
e-mail: ulkat@yandex.ru

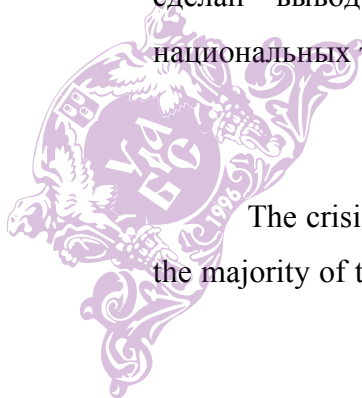
Аннотация

Кризис последних лет поднял проблему несовершенства финансовой отчетности в большинстве стран мира. Последние тенденции в этой сфере указывают на готовность профессионального сообщества к улучшению качества национальных систем учета и отчетности, их сближению на межгосударственном уровне.

В данной работе представлены этапы конвергенции учета и отчетности в Украине, проанализированы положительные и отрицательные стороны этого процесса, а также сделан вывод о необходимости осуществления последующих шагов с учетом национальных традиций и опыта.

Abstract

The crisis of recent years raised the problem of imperfection of the financial reporting in the majority of the countries of the world. Current trends in this sphere indicate a willingness of



the professional community to improve the quality of national accounting and reporting systems, and their convergence at the international level.

This paper presents the stages of convergence of accounting and reporting in Ukraine, analyzed positive and negative aspects of this process, and concluded that the need for further steps in accordance with national traditions and practices.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, международные стандарты, конвергенция

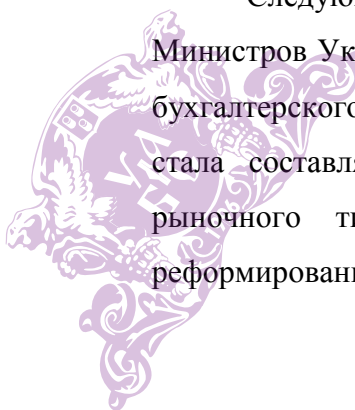
Keywords: accounting, financial reporting, international standards, convergence

Формирование новых экономических взаимоотношений между хозяйствующими субъектами, процессы интеграции в мировое хозяйство, необходимость устранения экономических и торговых барьеров, активизация поступлений иностранных инвестиций, выход на мировые рынки капитала, формирование конкурентоспособной рыночной среды обусловили проведение реформ бухгалтерского учета и отчетности в Украине.

Начало этому процессу было положено в мае 1992 года Президентом Украины Л. Кравчуком. В подписанном им Указе «О переходе Украины к общепринятой в международной практике системе учета и статистики» акцентировалась необходимость в трехмесячный срок разработать Государственную программу перехода на международную систему учета и статистики.

Первой на данные вызовы откликнулась банковская система. В августе 1992 года был утвержден приказ Национального банка Украины «Об организации работы по переходу банков Украины на международную систему бухгалтерского учета и статистики». И в этом же году, Первый Украинский Международный Банк составляет годовую финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета (МСБУ) и подтверждает ее в ведущих международных аудиторских компаниях. Следует отметить, что, несмотря на некоторые успехи, массового перехода в этот период не состоялось ни в банковской системе, ни в реальном секторе экономики. Только с 1 января 1998 года все украинские банки перешли на МСБУ.

Следующим важным шагом было утверждение постановлением Кабинета Министров Украины от 28 октября 1998 г. № 1706 Программы реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов. Данная Программа стала составляющей плана мероприятий по внедрению экономических отношений рыночного типа. Основными задачами, которые ставились на данном этапе реформирования системы учета, были:



– создание системы национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности, которая смогла бы обеспечить необходимой информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

– обеспечение связи процесса реформирования бухгалтерского учета с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне и состоянием экономико-правовой среды и рыночных отношений в Украине;

– предоставление методической помощи по внедрению и использованию реформированной модели бухгалтерского учета.

Кроме того, Программа содержала план мероприятий, рассчитанный на 1998-2001 г.г. Следует отметить, что этот план, в большей его части, был выполнен. Так, в этот период был принят Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [1], утверждены основные Положения (стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ) и План счетов.

Нововведения позволили предприятиям перейти на иные принципы и правила ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Изменения были настолько кардинальными, что потребовались значительные усилия по переводу предприятий на новые стандарты учета. Большую роль в этом процессе сыграла Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины, а также аудиторские фирмы, помогавшие проводить семинары и курсы для руководителей предприятий и практикующих бухгалтеров, осуществлять компиляцию бухгалтерского учета. В целом переход на национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета, основанные на международных стандартах, профессионалами оценивается позитивно. Хозяйствующие субъекты получили возможность самостоятельно определять учетную политику, выбирать форму ведения бухгалтерского учета (как систему определенных учетных регистров, порядка и способов регистрации, обобщения информации в них), утверждать правила документооборота и технологию обработки учетной информации и т.п.

Актуализировался вопрос гармонизации бухгалтерского учета в связи с открывшимися перспективами партнерства, экономической интеграции и сотрудничества вследствие расширения Европейского Союза в 2004 году. Этим вызвано подписание 12 февраля 2005 года Плана действий «Украина – Европейский Союз», предусматривавшего необходимость адаптации и обеспечения эффективной имплементации основных принципов соответствующих международных правил и стандартов, а также правил и стандартов ЕС.



В Резолюции Международной конференции «Развитие бухгалтерского учета и аудита в соответствии с Планом действий Украина – ЕС», состоявшейся в июле 2005 года, касательно состояния учета указывалось:

– бухгалтерский учет в Украине и странах-членах ЕС базируется на единых принципах;

– Положения (стандарты) бухгалтерского учета не охватывают все Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и не предусматривают использование представленных в них некоторых альтернативных методов учета;

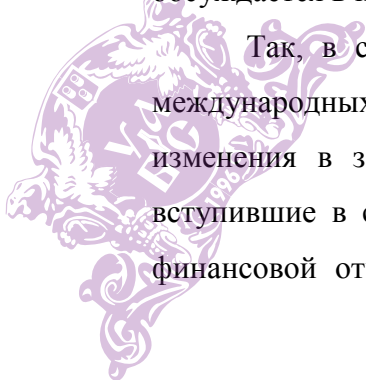
– Положения (стандарты) бухгалтерского учета требуют полного раскрытия информации только для тех предприятий, которые публикуют годовую финансовую отчетность.

В связи с этим было принято решение о необходимости приведения Положений (стандартов) бухгалтерского учета в полное соответствие требованиям Европейского Союза с учетом изменений, внесенных в международные стандарты в последние годы, а также о необходимости разработки новых национальных стандартов, соответствующих международным. Кроме того, был определен круг предприятий, обязанных составлять и подавать финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Необходимость продолжения реформирования системы учета и отчетности нашла отражение в принятых в 2007 году документах: распоряжении Кабинета Министров Украины «О принятии Стратегии применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине» и постановлении «Об утверждении Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007 – 2015 годы» [2, 3].

Период с 1999 г. по 2011 г. характеризуется значительными усилиями и достижениями в плане реформирования системы бухгалтерского учета в стране. За этот период разработано и внедрено 34 национальных стандарта, положено начало переходу бюджетных организаций на МСФО. Хотя, безусловно, процесс полноценного перехода на международные стандарты учета и отчетности пока еще далек от завершения. Происходит постепенная гармонизация национальных стандартов с международными, что широко обсуждается в профессиональных кругах.

Так, в соответствии с планом действий по реализации Стратегии применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине [2], были внесены изменения в закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», вступившие в силу с 2012 года [1]. Последние изменения гласят, что для подготовки финансовой отчетности должны использоваться международные стандарты, если они



официально обнародованы на веб-сайте Министерства финансов. При этом публичные акционерные общества, банки, страховые компании, а также предприятия, осуществляющие различные виды деятельности в соответствии с перечнем Кабинета министров, составляют финансовую отчетность и консолидированную финансовую отчетность по международным стандартам. Все же прочие предприятия самостоятельно определяют целесообразность применения международных стандартов для составления финансовой отчетности.

Считаем необходимым отметить, что в 2011 году состоялось подписание Меморандума о взаимодействии, сотрудничестве и координации действий по внедрению в Украине Международных стандартов финансовой отчетности между Министерством финансов Украины и Национальным банком Украины [4], дополнение к которому содержало целый ряд мероприятий, направленных на реализацию следующих задач:

- разработки концепции методологического регулирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО;
- официального перевода изменений и дополнений к МСФО, принятых Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board) по состоянию на 1 января 2012 года;
- разработки нормативной базы по бухгалтерскому учету для внедрения МСФО;
- информационной поддержки применения МСФО;
- формирования информационно-аналитической базы по вопросам применения МСФО с целью свободного доступа хозяйствующих субъектов к учебным материалам, научным статьям, информации о практическом их применении;
- повышения квалификации бухгалтеров и обеспечения высокого уровня специалистов по бухгалтерскому учету хозяйствующих субъектов, которые должны будут составлять финансовую отчетность по МСФО;
- проведения научно-практических конференций и практических семинаров по проблемным вопросам внедрения и применения МСФО;
- обобщения опыта применения международных стандартов в Европейском Союзе и в странах с переходной экономикой;
- обеспечения сотрудничества с Советом по международным стандартам финансовой отчетности по вопросам внедрения в Украине МСФО;
- создания эффективной системы контроля качества финансовой отчетности, составленной по МСФО.

В частности, на четвертый квартал 2011 года среди прочего были запланированы усовершенствование действующего Плана счетов и порядка его применения

предприятиями, организация мероприятий по разработке форм финансовой отчетности в соответствии с МСФО, внесение изменений в действующие П(С)БУ с целью уточнения сферы их применения.

Таким образом, с января 2012 года в Украине параллельно сосуществуют национальные и международные стандарты учета и отчетности. Сегодня мы имеем возможность оценить первые результаты проводимой конвергенции.

Анализ осуществленных мероприятий позволяет выделить особенности современного этапа перехода на МСФО и возникшие в связи с этим проблемы. Так, например, изменения Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций ограничили отменой субсчетов (счетов второго порядка). При этом Инструкция по его применению [5] была оставлена без изменений. На наш взгляд, это подтверждает наличие существовавшей и ранее определенной свободы у хозяйствующих субъектов в использовании предложенного Министерством финансов типового плана счетов. К слову, практика ведения бухгалтерского учета во многих странах вообще не предусматривает подобной унификации. Мы склоняемся к той точке зрения, что сохранение стандартизированного плана счетов в нашей стране необходимо и обусловлено национальными особенностями, отсутствием практики ведения учета и составления отчетности по МСФО. Таким образом, предприятия, организации и прочие юридические лица (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от форм собственности, организационно-правовых форм и видов деятельности и в дальнейшем должны использовать синтетические счета. При этом у них сохраняется право выбора – самостоятельно вводить субсчета (счета второго и третьего порядка), исходя из потребностей управления, контроля, анализа и отчетности, или использовать субсчета, установленные Инструкцией по применению плана счетов.

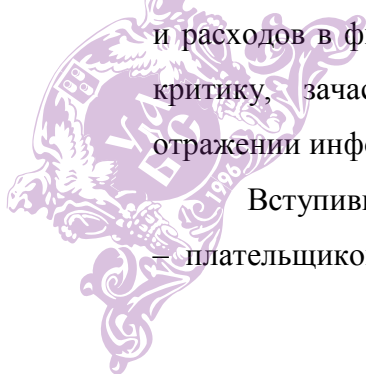
Изменения форм финансовой отчетности в соответствии с МСФО также имеют свои особенности. Мы глубоко убеждены, что на ранних этапах конвергенции не стоит отказываться от четко структурированных форм финансовой отчетности, позволяющих пользователям получать единообразную информацию, что значительно улучшает такие её характеристики, как доступность и сопоставимость. Следует также учитывать тот факт, что существующие финансовые отчеты были разработаны на основе требований международных стандартов, и, не смотря на ряд присущих им недостатков, в целом прошли успешную апробацию в течение последних десяти лет и понятны большинству пользователей. В связи с этим, считаем, что наиболее эффективным решением задачи разработки форм финансовой отчетности по требованиям МСФО могла бы стать доработка действующих с учетом многочисленных предложений, сформулированных

профессиональным сообществом бухгалтеров и аудиторов. Однако Министерством финансов было принято решение оставить финансовые отчеты без изменений с введением пометки в заглавии о подготовке их по требованиям П(С)БУ или МСФО. Таким образом, на сегодняшний день финансовая отчетность осталась неизменной и включает в себя: Баланс (ф. № 1), Отчет о финансовых результатах (ф. № 2), Отчет о движении денежных средств (ф. № 3), Отчет о собственном капитале (ф. № 4), Примечания к годовой финансовой отчетности (ф. № 5) и Дополнение к Примечаниям к годовой финансовой отчетности «Информация по сегментам» (ф. № 6).

Следует отметить, что строгая регламентация последовательности и названий форм финансовой отчетности не вполне соответствует существующей международной практике. На наш взгляд, весомым недостатком является оставшаяся не решенной проблема отражения информации в Примечаниях к годовой финансовой отчетности. По требованиям стандартов (как международных, так и национальных) в Примечаниях должна раскрываться учетная политика предприятия, существенная информация, не отраженная в других финансовых отчетах, а также информация, обеспечивающая пользователям отчетности её доходчивость и уместность. На сегодняшний день эта форма вызывает больше всего нареканий, так как порядок отражения информации в ней не урегулирован отдельным стандартом и её четко регламентированная структура не позволяет выполнить указанные требования. В связи с этим, считаем, что Примечания к годовой финансовой отчетности должны иметь более свободную форму.

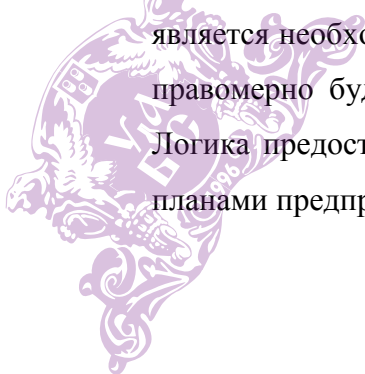
Достаточно серьезные изменения коснутся Отчета о финансовых результатах (ф. № 2), начиная с 2013 года, когда вступит в силу утвержденное Министерством финансов Положение бухгалтерского учета «Налоговые разницы» [6]. В связи с этим в его структуру кроме разделов «Финансовые результаты», «Элементы операционных затрат» и «Расчет показателей прибыльности акций», будут добавлены разделы «Налоговые разницы» и «Согласование финансового результата и налоговой прибыли (убытка)». Появление в финансовой отчетности информации, раскрывающей особенности исчисления прибыли в целях налогообложения, связано с переходом от англосаксонской модели взаимозависимости финансового и налогового учета на континентальную. Последняя предусматривает тесную взаимосвязь правил признания и оценивания доходов и расходов в финансовом и налоговом учете, что, на наш взгляд, вызывает наибольшую критику, зачастую характеризуется превалированием налоговых требований при отражении информации в финансовых отчетах.

Вступивший в силу Налоговый кодекс Украины обязал хозяйствующих субъектов – плательщиков налога на прибыль предприятий подавать вместе с соответствующей



налоговой декларацией и финансовую отчетность [7]. Таким образом, с 1 апреля 2011 года финансовая отчетность стала составляющей налоговой. Практика сближения налогового и финансового учета достаточно распространена и применяется во многих странах. Вместе с этим, мы негативно оцениваем вмешательство налогового законодательства в систему финансового учета и отчетности. По нашему мнению, такое реформирование повлечет за собой снижение качества предоставляемой информации о финансовых результатах в связи с объективным желанием предприятий не терять возможности включать в состав расходов дозволенные налоговым законодательством суммы, даже в ущерб выгодам, которые мог бы принести качественно составленный финансовый отчет. Это связано с тем, что существующая нормативная база предусматривает единую учетную политику для финансовой и налоговой отчетности, в то время как финансовый учет регулируется П(С)БУ или МСФО, а налоговый – Налоговым кодексом Украины, который концептуально во многом совпадает со стандартами, но, вместе с тем, имеет и существенные отличия. Расхождения связаны с ограничениями в оценках на дату баланса, в расчетах амортизации основных средств и нематериальных активов, в порядке формирования капитальных инвестиций и т.д.

Кроме того, в Украине существует группа предприятий, которые имеют возможность пользоваться государственной поддержкой в сфере малого предпринимательства, в том числе и по составлению финансовой отчетности. Это субъекты хозяйствования со среднеучетной численностью работников до 50 лиц и доходом (выручкой) от реализации продукции, товаров, работ и услуг, который в пересчете на российские рубли составляет порядка 265,3 млн. руб. Для них предусмотрена сокращенная отчетность, состоящая из Баланса и Отчета о финансовых результатах, которая, как и для других предприятий, может быть подготовлена либо по МСФО, либо по П(С)БУ. К тому же в этих отчетах информация подается сгруппированной по объектам учета, например, основные средства, нематериальные активы и прочие необоротные материальные активы раскрываются в одной статье. Считаем, что отчетность, сформированная по МСФО, но без предоставления информации о движении денежных средств, изменениях в собственном капитале, без раскрытия учетной политики в примечаниях – не полноценна с точки зрения МСФО, с одной стороны, а с другой – не является необходимой для субъектов малого бизнеса. Основная часть малых предприятий правомерно будет формировать отчеты в соответствии с национальными стандартами. Логика предоставления отчетности по МСФО может быть обоснована стратегическими планами предприятия на расширение масштабов деятельности.



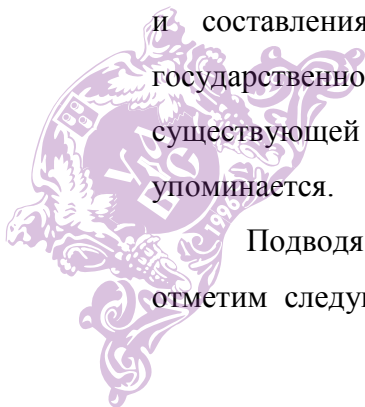
Среди малых предприятий есть и такие, которым Налоговым кодексом Украины определены льготы, касающиеся упрощений не только в системе налогообложения, но и в организации учета и отчетности, в частности:

- применение упрощенной системы налогообложения или нулевой ставки по налогу на прибыль;
- формирование системы бухгалтерского учета без использования двойной записи;
- организация учета доходов и расходов по правилам Налогового кодекса;
- отражение активов и обязательств по первоначальной стоимости без проведения переоценок, создания резервов и обеспечений.

По сути, Налоговым кодексом формируется в составе малых предприятий отдельная группа, для которой, в отличие от всех остальных хозяйствующих субъектов, не только предусмотрены отдельные правила ведения бухгалтерского учета, но и отсутствует возможность составления финансовой отчетности по МСФО. Это, в свою очередь, не может позитивно сказаться на аналитических свойствах отчетов.

Более оправданным, на наш взгляд, было бы внедрение в Украине Международного стандарта для малых и средних предприятий – «IFRS for SMEs». Этот стандарт может применяться предприятиями, не являющимися эмитентами публичных финансовых инструментов, к которым предъявляются требования обязательной публикации отчетности. Другие критерии, в том числе и отнесение предприятий к числу малых или средних, данным документом не предусмотрены, каждая страна вправе самостоятельно определять круг хозяйствующих субъектов, имеющих право на применение «IFRS for SMEs». В тоже время данный стандарт не противоречит принципам общих МСФО, он менее подвержен изменениям – пересматривается 1 раз в три года, и может стать стартовой площадкой для применения МСФО в последующем. Это особенно актуально для средних предприятий, которые не чувствуют потребности перехода на МСФО или на каком-то этапе не готовы к нему, а проблемы по внедрению перевешивают преимущества. К сожалению, средние предприятия вообще не рассматриваются как отдельные субъекты, имеющие право на иной вариант организации бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. В разработанных и утвержденных на государственном уровне направлениях усовершенствования и реформирования существующей системы учета и отчетности эта группа хозяйствующих субъектов не упоминается.

Подводя итоги анализа периода реформирования украинского учета и отчетности, отметим следующее. Сближение национальных и международных стандартов учета и



отчетности, безусловно, состоялось. Этот процесс имеет свои преимущества, проявляющиеся в открывшихся возможностях сопоставления показателей финансовой отчетности, что способствует формированию информационной базы по экономическим вопросам для анализа эффективности функционирования хозяйствующих субъектов, расчетам прогнозных показателей их развития и соответствующих макроэкономических показателей, прежде всего эмитентов ценных бумаг международных финансовых рынков.

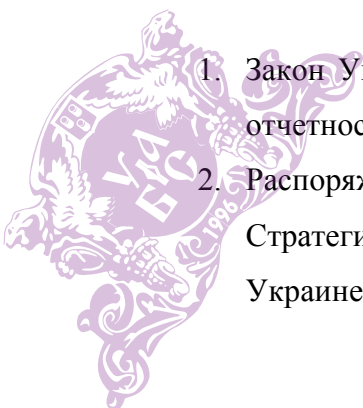
Отрицательным моментом на сегодняшнем этапе являются сложности одновременного использования П(С)БУ и МСФО, поскольку это отразится на сопоставимости данных финансовой отчетности различных хозяйствующих субъектов, что не повысит их информативности для внешних пользователей. Кроме того, стремление унифицировать налоговый и финансовый учет, безусловно, может иметь право на существование и на положительные оценки, но в том лишь случае, если налоговое законодательство не будет влиять на определение финансового результата, исчисленного для отражения в финансовых отчетах. Необходимо учитывать, что фискальные устремления органов государственной власти могут нивелировать такие принципы подготовки финансовых отчетов, как осмотрительность, полное освещение, превалирование экономической сущности над юридической формой. Считаем, что необходимо проводить доработку Налогового кодекса с тем, чтобы он не оказывал влияния на информацию, раскрываемую в финансовых отчетах.

Перспективным направлением последующих реформ видим разработку классификационных характеристик предприятий в зависимости от их размера с целью последующего применения МСФО для средних и малых предприятий.

Таким образом, конвергенция национальных и международных стандартов учета и отчетности, происходящая в Украине, в целом отражает мировые тенденции расширения внешнеэкономической деятельности, взаимного влияния бизнеса, который, как правило, носит международный характер. Тем не менее, считаем, что последующие этапы сближения учетных систем необходимо осуществлять разумно и взвешенно, с учетом национальных традиций и опыта.

Список литературы

1. Закон Украины от 16.07.1999 № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине».
2. Распоряжение Кабинета Министров Украины от 24.10.2007 № 911-р «О принятии Стратегии применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине».



3. Постановление Кабинета Министров Украины от 16.01.2007 № 34 «Об утверждении Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007 – 2015 годы».
4. Меморандум о взаимодействии, сотрудничестве и координации действий по внедрению в Украине Международных стандартов финансовой отчетности между Министерством финансов Украины и Национальным банком Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=295336&cat_id=29533.
5. Приказ Министерства финансов Украины от 30.11.1999 № 291 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению» с изменениями и дополнениями.
6. Приказ Министерства финансов Украины от 25.01.2011 № 27 «Налоговые разницы».
7. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-VI.

References

1. The law of Ukraine dated 16.07.1999 № 996-XIV «On accounting and financial reporting in Ukraine».
2. The order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 24.10.2007 № 911-r «On the acceptance of Strategy of application of the international standards of the financial reporting in Ukraine».
3. The decision of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 16.01.2007 № 34 «On the statement of Strategy of modernization of system of accounting in public sector for 2007 – 2015».
4. The memorandum of interaction, cooperation and coordination of the implementation in Ukraine of the International Financial Reporting Standards between the Ministry of Finance of Ukraine and National bank of Ukraine [Electronic resource]. – mode of access : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=295336&cat_id=29533.
5. The order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 30.11.1999 № 291 «On the statement of Plan of accounts and Instruction on its application» with changes and additions.
6. The order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 25.01.2011 № 27 «Tax differences».
7. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI.

