

УДК 657

Моссаковський В.Б., професор кафедри обліку і аудиту
Київський славістичний університет

ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

© *Моссаковський В.Б.*

Постановка проблеми. Глобалізація економіки вимагає належної побудови інформаційного забезпечення з метою прийняття рішень як на рівні конкретного суб'єкта господарювання, на рівні держави та на міжнародному рівні. Це вимагає побудови бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які б дозволяли зіставляти дані в першу чергу транснаціональних корпорацій, особливо тих, акцій яких продаються на фондовому ринку. Тому вже протягом півстоліття виконується робота по створенню міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). В останні роки в цьому процесі приймають участь спеціалісти України шляхом розробки національних стандартів (П(С)БО), які узгоджуються з міжнародними. Цей процес слід визнати логічним і його доцільно дотримуватись у всіх країнах, однак останні події у світі поставили під сумнів всю виконану роботу.

Виклад результатів досліджень. Крах ряду ТНК поставив під сумнів всю виконану роботу. Банкрутство компанії Енрон дуже істотно вплинуло на бюджет США, так як вона сплачувала податків стільки, скільки становив майже весь бюджет України. Одразу ж після цього виник дефіцит бюджету США.

Сенатом США було підготовлено і прийнято Закон Сарбейнса – Окслі – 2002, який призвів до виникнення істотних протиріч щодо раніше розроблених міжнародних стандартів, що призвело до зміни основних положень МСФЗ. Рада з Міжнародної фінансової звітності запропонувала обговорення запланованих змін до МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності». Мета цих змін полягає в конвергенції МСФЗ з US GAAP, розробці нових стандартів та внесенні змін до існуючих.

Суть конвергенції С. Модеров [1,с.28] сформулював досить специфічно. На його думку, процес зближення МСФЗ та GAAP досягається спільними засіданнями Ради з Міжнародних стандартів

фінансової звітності (IASB), яка розміщується у Великій Британії, але зареєстрована у штаті Делавер (США), та Федеральної Ради з бухгалтерських стандартів (FASB). Ці засідання передбачають розробку єдиних стандартів, а наслідком цього є: «Як це не дивно, але замість наближення US SAAP до МСФЗ, що повсякчас пропагується, на практиці відбувається все з точністю до навпаки: МСФЗ все частіше наближуються до US GAAP». Сильний вплив США обумовлюється значним представництвом спеціалістів цієї країни у фонді при Раді Міжнародних стандартів з фінансової звітності, який відповідає за фінансування й стратегічний розвиток РМСФЗ та за голосування за призначення кожного із 14 членів РМСФЗ, причому члени РМСФЗ якраз і розроблюють нові стандарти.

Як приклад подібного зближення С. Модеров наводить МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», яким скасовано раніше визнаний в МСФЗ метод об'єднання інтересів, та МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», де передбачено ввести групу нематеріальних активів «з невизначеним строком корисного використання» і щорічною перевіркою таких активів на знецінювання (зокрема, щорічне тестування на знецінення гудвілу) замість амортизації. Щодо уточнення МСФЗ 1 зазначено, є «Таємний намір – переробити МСФЗ 1 для його відповідності американському стандарту FASB Statement №130 «Звіт про повний дохід», що може суттєво змінити у формах звітності поділ діяльності на види та дотримання наявності хоча б одного періоду зіставності інформації» відповідно до того, як це вимагається Законом Сарбейнса – Окслі – 2002. Тим самим передбачається перебудова міжнародних стандартів, пояснюються певними чинниками, суть яких можна звести до такого.

Одним із чинників подібного підходу до формування звітної інформації слід назвати досить специфічний доказ, наведений Я. Соколовим та А. Тереховим, які вважають, що найсерйозніший недолік американського обліку та аудиту завершеної бухгалтерської звітності полягає в тому, що її носії вважають свої прийоми кращими і єдино правильними. Рідко можна зустріти роботи з теорії та практики аудиту, в яких цитувалися б німецькі, французькі, італійські та інші неамериканські автори. Це відбувається через почуття переваги всього американського над неамериканським (нехай ми вважаємо це помилковим). Історично обумовлений тривалий паралельний розвиток діяльності спеціалістів із фінансового контролю у нас і на

заході призвів до нинішньої неможливості повних аналогій [2, с. 247–248].

На нашу думку, крім названих психологічних чинників, є ще й економічні, які обумовлюють застосування лише американського підходу до вирішення суто бухгалтерських проблем. До них слід віднести високий розвиток корпоративних відносин. Якщо народ України майже забув про ваучери та можливість отримання на них доходу, то в США вже давно звикли до отримання подібних доходів. Наявність корпоративної звітності потребує дуже специфічного формування її даних, адже навіть незначне зниження компанією доходу на акцію може привести до різкого зростання продажу акцій на фондовому ринку, а цей процес зупинити практично неможливо, що призводить до краху компанії. Саме цим стурбовані С. Діпіаза та Р. Екклз, які переймаються проблемами повернення довіри суспільства до корпоративної звітності [3].

З цим пов'язаний не менш важливий ще один чинник, а саме: збільшення впливу «футуристів», як назвали їх Е. Хендріксон і М. Ван Бреда [4, с. 306–307], тобто бухгалтерів та інших спеціалістів, які віддають перевагу оцінці активів за поточними витратами (справедливою вартістю). Проявом їх впливу є поширення застосування справедливої вартості на сільськогосподарську продукцію, що підтвердилося після впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи». Практика засвідчила, що між ним, МСФО 41 «Сільське господарство», Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та методикою формування звітних даних у країнах Європейського співтовариства спостерігаються суттєві відмінності.

Розбіжності у формуванні даних у сільськогосподарських підприємствах згідно з МСФЗ, вимогами ЄС та П(С)БО настільки суттєві, що вони потребують перебудови методики обліку та всієї системи звітності сільськогосподарських підприємств України та відмови від Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції №132 і від системи управлінського обліку в цих підприємствах. Якщо раніше справедлива вартість застосовувалася для оцінки об'єктів, при оприбуткуванні яких не можуть бути використані інші методики (первісна вартість тощо), то введення П(С)БО 30 – перший прояв застосування на практиці справедливої вартості, що приводить до

зміни методики розрахунку прибутку від основної діяльності, адже дохід визначається не як результат діяльності підприємства, а як наслідок зміни вартості його активів [5, с. 49].

Сліпе копіювання міжнародних стандартів не принесе користі національній економіці України. Рано чи пізно ми остаточно заплутаємося у всіх цих новаціях, тим більше що у США GAAP поширюється лише на ГНК.

Вважаємо, що такий підхід призведе до погіршення зіставності даних у всіх формах звітності, а це ускладнить процес управління економікою України.

Про це йшлося ще на Європейському форумі бухгалтерів, що відбувся в квітні 2002 р. В. Гетьман з цього приводу зазначав: «...з питань подальшої уніфікації на міжнародному рівні обліку та фінансової звітності немає належної єдності» [6, с. 3]. За доказ він наводив висловлювання представника Європейського Союзу професора К. Ван Хілла, який повідомив, що ЄС має прийняти рішення про те, що на фондових біржах країн, які входять до ЄС, всі зареєстровані в них корпорації будуть зобов'язані з 2005 р. подавати свою фінансову звітність, складену згідно з МСФЗ. Винятком можуть бути американські фірми, які працюють у Західній Європі. Для них зазначений термін мабуть буде відстрочено до 2007 р. Причому К. Ван Хілл зазначив, що ЄС хоча й віддає перевагу МСФЗ у виборі моделі обліку та звітності, але не збирається автоматично їх визнавати й запроваджувати в країнах ЄС, пояснюючи це тим, що Комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності – це по суті приватна організація, тому віддавати вирішення таких важливих питань у приватні руки, на його думку, було б нерозумно. Такі тенденції щодо побудови обліку на перспективу навряд чи зміняться.

На підтвердження цього розглянемо основні положення прийнятого Сенатом США Закону Сарбейнса–Окслі 2002 р. [7].

Мета цього Закону – попередження махінацій у фінансовій звітності компаній, акції яких продаються на фондових ринках. З моменту його прийняття фактів, подібних до краху компанії «Енрон», не спостерігалось, що свідчить про доцільність такого заходу. Для досягнення мети передбачено:

- 1) посилити вимоги до контролю за достовірністю фінансової звітності з боку аудиторських компаній;
- 2) встановити відповідальність окремих виконавців за подання

недостовірної звітності.

Законом визначені вимоги до фінансової звітності, яка має складатися за типовими формами, ґрунтуватися на принципах, а не на правилах, при формуванні її даних мають застосуватися GAAP, а не міжнародні стандарти, бути достатньо прозорою, зокрема щодо позабалансових (умовних) зобов'язань, які можуть суттєво впливати на фінансовий стан компанії тощо. Право на розробку або внесення уточнень до стандартів з обліку та аудиту має приватна організація, яка відповідає певним умовам, а затверджує ці положення Комісія з цінних паперів та бірж США.

Відповідно до п. 103 Закону «Аудиторські стандарти, стандарти з контролю якості, стандарти незалежності і правила» пріоритет віддано не міжнародним стандартам аудиту, а національним, що, на нашу думку, значною мірою впливатиме і на порядок ведення обліку [7, № 8, с. 12].

Комісія має широкі повноваження щодо затвердження бухгалтерських стандартів і принципів, але Законом передбачено, що вона може вивчати можливість застосування у фінансовій звітності США елементів бухгалтерської системи, побудованій на принципах (а не на правилах).

Дія Закону Сарбейнса–Окслі 2002 р. поширюється лише на акціонерні компанії, акції яких продаються на біржах США, а щодо можливостей поширення дії цього Закону на всі підприємства виникають сумніви, тому потреба узгодження обліку окремими типами підприємств.

С. Діпіаза та Р. Екклз [3] запропонували облік і фінансову звітність узгоджувати з методичними рекомендаціями на рівні галузі. Таку думку поділяє також С. Голов [8, с. 396]. Однак на практиці це виявилось не менш складним, оскільки підпадає під вплив окремих розробок, які стосуються формування певних галузей окремих регіонів. Підтвердженням цього може слугувати спільна сільськогосподарська (аграрна) політика ЄС (САП ЄС), яка дедалі більше конвергується з європейською політикою сільських територій. Це дуже важливо для регулювання діяльності всіх сільськогосподарських підприємств країн – членів ЄС.

Особливістю цієї політики є специфічний підхід до визначення фінансових результатів [<http://ec.europa.eu/agriculture/rica>]. За такого підходу порівнюють вартість валової продукції рослинництва,

тваринництва та інших видів продукції, скориговану на різницю між дотаціями і податками, з витратами на виробниче споживання (прямі та інші витрати), що дає змогу обчислювати валову додану вартість, а після вирахування амортизації – чисту додану вартість, на основі якої після коригування на суму інвестиційних дотацій, надзвичайних витрат та інших податків можна розрахувати дохід від аграрної діяльності.

Таку методику розрахунків результатів діяльності використовують у всіх європейських країнах з деталізацією підприємств за розміром, видами діяльності тощо. Зібрані дані дають можливість побудувати належну систему стимулювання аграрної сфери з метою задоволення потреб у продовольстві та інших потреб населення.

Однак взаємовідносини в аграрній сфері України будуються на інших засадах, а впровадження подібної методики збирання і обробки даних ускладнюється тим, що:

а) вивченню підлягають лише окремі галузі аграрних підприємств (сільське та лісове господарства, мисливство, рибальство, агротуризм);

б) подання інформації є добровільним, плановим, секретним;

в) дані можуть надходити лише органам ЄС, а в разі потреби відповідні дані можуть подаватися лише податковим органам;

г) оприлюдненню й доведенню до користувачів підлягає узагальнена інформація, яку неможливо персоніфікувати (розголошенню не підлягають дані про діяльність груп учасників тестування із чисельністю менш як 15 осіб).

Якщо врахувати, що збирання й обробка даних є платними, то подібна система формування даних заслуговує на увагу, але органи статистики не можуть брати участь у їх обробці та збиранні, методика формування даних про результати діяльності суттєво відрізняється від інших галузей в Україні, що ускладнює процес узагальнення даних.

Найістотнішою відмінністю системи звітності сільськогосподарських підприємств країн ЄС від українських є те, що вітчизняні підприємства подають її за формами фінансової звітності, яка є єдиною для всіх галузей економіки України. Крім того, ті підприємства, які не підпадають під статус малих підприємств, подають ще й звіт про рівень собівартості продукції за

формою 50-с.г. Аналогічної форми звітності немає в жодній країні світу (можливо, така форма збереглася в деяких країнах СНД). Не враховувати подібну обставину не можна, бажано цю форму залишити на перспективу, але це вимагає від уряду України неординарного рішення при входженні її в ЄС. На нашу думку, таке рішення не вигідно Україні, оскільки визначення фінансових результатів у країнах ЄС будується за методикою, передбаченою для малих підприємств, а поширювати її на всі підприємства України, на нашу думку, нелогічно. Адже це суттєво утруднює побудову управлінського обліку.

Для сільськогосподарських підприємств це дуже важливо з двох причин: унікальності самого процесу управління витратами через поділ витрат на три групи залежно від впливу на них обсягу виробництва, а також збереження рядів динаміки собівартості продукції цієї галузі. Підтвердженням доцільності останнього може слугувати той факт, що спеціалісти США, які вивчають собівартість продукції в аграрній галузі, намагаються зберегти без змін методику розрахунків у конкретному господарстві, якщо воно використовує особисту методику розрахунків протягом тривалого часу.

Висновки і пропозиції. Вивчення тенденцій побудови обліку та звітності у світі свідчить про те, що необхідно відмовитися від сліпого копіювання міжнародних стандартів, розглянути та узгодити перспективи розвитку обліку й аудиту на державному рівні, що виходить за межі департаментів окремих підприємств і відомств, налагодити взаємодії більш як півмільйоном спеціалістів з бухгалтерського обліку і аудиту на шляху створення належної системи інформаційного забезпечення управління на мікро- та макрорівнях, що вимагає відмови від індивідуальної облікової політики підприємств.

Список використаних джерел:

1. Модеров С.В. Бухгалтерский учет на МСФО: что глобально изменится в ближайшее время // Международный бухгалтерский учет, 2006, №12.
2. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита, – М.: ИД ARD-Пресс, 2004. – 376с.
3. Дипиаса С.А. (мл.), Эклз Р.Д. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблишер. – 2003. – 213с.
4. Хендиксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерського учета. Пер. С англ. под ред. Проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика. – 576с.
5. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та

поширення // Бухгалтерський облік і аудит, 2009, №8-9, с.43-60.

6. Гетьман В.Г. Європейський форум бухгалтерів // Все для бухгалтера, 2002, №11.

7. Гетьман В.Г. Закон «Сарбейнса–Оксли – 2002г.» - важный инструмент используемый в США в борьбе с мошенничеством в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет, 2006, №7,8.

8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 552с.