

## ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ

ГРИЩЕНКО Е. В.

кандидат экономических наук

Первомайский

Современный этап становления рыночной экономики характеризуется многообразием форм собственности и хозяйствования, но все без исключения предприятия разрабатывают учетную политику, которая является важной составной частью процесса ведения учета и составления финансовой отчетности. При выборе учетной политики отечественные предприятия руководствуются Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», в котором это понятие несколько отличается от определения в международных стандартах финансовой отчетности, а именно: «учетная политика – это совокупность принципов, методов и процедур, используемых предприятием для составления и представления финансовой отчетности». В Законе Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 23 июля 1998 № 123-З отсутствует определение понятия учетной политики, но приведен перечень положений, которые должны быть утверждены приказом по предприятию, однако для этого предназначен отдельный стандарт.

Вопросы теории и методологии формирования учетной политики в свое время рассматривали такие ведущие отечественные и зарубежные ученые-экономисты: Ф. Бутынец, С. Голов, О. Коблянская, В. Костюченко, А. Петрук, М. Пушкар, В. Швец, С. Дипиаз (мл.), Р. Экклз и другие.

Подробное исследование особенностей учетной политики в Украине и Российской Федерации осуществленное Г. А. Белоусовой [1], показало, что на теоретическом уровне этот вопрос недостаточно изучен и поэтому возникает потребность в формировании единого теоретического обоснования. Остается неосознанным значение учетной политики, как инструмента организации бухгалтерского учета на предприятии, бухгалтерами-практиками.

*Цель работы* – исследование особенностей и порядка формирования учетной политики в соответствии с национальной системой бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности.

Применение надлежащей учетной политики на предприятии на перспективу должно выполнять задачи унификации (сопоставимости) показателей финансовой отчетности. Однако при этом целесообразно учитывать мнение по этому поводу американских ученых. Э. Хендриксона и М. Ван Бреда [6, с. 97], которые под сравнимостью информации понимают ее свойство, позволяющее

пользователям определять сходство и различие между двумя рядами экономических явлений. При этом сопоставимость информации зависит от ее единообразия и последовательности (постоянства, сопоставимости). Относительно этих определений авторы считают, что цель первого понятия состоит в том, чтобы фирма, используя одинаковые учетные методики, способы оценки (измерения), классификации, подавала свои финансовые отчеты в унифицированной форме. Однако это обоснованно критикуется многими учеными и практиками, поскольку целью должна быть сопоставимость, а не четкая и полная унификация. Главная цель единообразия – обеспечение условий для прогнозирования и принятия финансовых решений. Отрицательные стороны такого единообразия эти авторы видят в том, что: нарушаются основные права и свобода управления; бухгалтерский учет ограничивается строгими правилами и методиками, которые делают финансовые отчеты менее сравнимыми не по форме, а по сути – сдерживается прогресс, не допускается улучшения представления необходимой информации практикам. Положительных моментов в пользу сопоставимости, по мнению авторов, несколько: применение различных вариантов учетной практики исключает сопоставимость данных различных фирм; свобода администрации в выборе собственных методов составления отчетности часто приводит к предвзятости и манипулированию информацией, представляемой для приспособления для целей тех, кто контролирует отчеты.

Авторы отмечают, что устранение различий в финансовой отчетности фирм может быть желанной целью учетной политики, но это только одна из первоначальных целей на пути достижения оптимального уровня социального и экономического благосостояния. Если не будут найдены другие методики или методы отображения информации, обеспечивающих получение больших или таких же доходов, фирмы, очевидно, выберут из них самые дешевые или те, которые имеют благоприятные экономические последствия. Поскольку нельзя предусмотреть все возможные экономические последствия, целесообразно каждой фирме предоставить возможность делать свой выбор методики формирования данных, если это не обернется потерями для инвесторов и кредиторов.

Последовательность применения учетной политики на определенном промежутке времени следует считать необходимым условием, поскольку иначе усложняется процесс прогнозирования на основе периодических данных, не квалифицированные и не классифицированные одним и тем же способом.

Приведенные высказывания Э. Хендриксона и М. Ван Бреда свидетельствуют о сложности, которые должны решать бухгалтеры фирм развитых стран при пред-

ставлении, а особенно в процессе анализа отчетности, если она недостаточно регламентирована ни по форме, ни по содержанию. Например, в США от предприятия, публикующего отчетность, требуется, прежде всего, дать характеристику учетной политики относительно формирования информации. Если в учетной политике произошли изменения, предприятие обязано пересчитать показатели за предыдущие периоды. Тем самым достигается сравнение данных во времени. Однако это не означает сопоставимости данных отдельных предприятий.

По нашему мнению, наиболее детальные исследования использования учетной политики предприятиями разных стран представлены в труде Петрук А. Н., где это понятие рассматривается как элемент регламентации бухгалтерского учета на уровне государства: «Государственная учетная политика – совокупность действий по общим установленным принципам функционирования бухгалтерского учета в пределах страны через разработку правил, норм, стандартов. Учетная политика предприятия – это совокупность действий по формированию комплекса методических приемов, способов и процедур организации и ведения бухгалтерского учета, соответствующий особенностям деятельности предприятия и интересам его собственников» [4, с. 302]. Такое определение в некоторой степени согласуется с дефинициями других авторов, в частности Швец В. Г. [7, с. 313– 317], который включает в состав учетной политики и выбор форм бухгалтерского учета, а также Пушкарь М. С. [5, с. 144 – 145], который среди элементов учетной политики выделяет теорию, методологию, технологию и организацию.

Согласно позиций отдельной страны такое разделение можно рассматривать как логическое, так как государственные органы определяют определенную методику ведения учета на отдельных участках. Однако, если учесть наличие международных стандартов финансовой отчетности, то эти положения выглядят спорными, то есть возникает трехуровневая система учетной политики. Особенно остро этот вопрос касается отдельных отраслей национального хозяйства, например, применение единой системы учетной политики в аграрной отрасли, в значительной мере влияет на построение финансового учета и финансовой отчетности. В равной мере это касается правового регулирования отдельных объектов учета, например объектов интеллектуальной собственности, а именно их функционирования на международном уровне и соответственно методика ведения учета в пределах страны еще не получила должного решения.

Поэтому следует придерживаться многоуровневого регулирования учетной политики. Именно на это нацелены разработки Дипиаза С.А. мл. и Экклз Р. Дж. [2, с. 36], которые предложили дополнительно применять отраслевые стандарты, используемые предприятиями определенной отрасли с целью обеспечения прозрачности деятельности компании. Предложенный подход к построению учетной политики характерен и для Украины. Это проявляется в том, что отраслевые инструктивные материалы формируются соответствующими

органами, например Национальным банком Украины (для банков и других субъектов хозяйственной деятельности), Государственным казначейством Украины (для бюджетных учреждений), Министерствами (методические рекомендации по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции конкретной отрасли) и т. д. И здесь целесообразно выделить возможности конкретного предприятия по отклонению от установленной учетной политики. А. М. Петрук по этому поводу отмечает, что предприятия имеют право применять методы бухгалтерского учета, отличные от предложенных нормативными актами, если последние не позволяют достоверно отражать соответствующие факты хозяйственной жизни. Такое отступление от положений нормативных документов необходимо обосновать в пояснительной записке к финансовой отчетности предприятия [4, с. 313]. Однако против этого возражают западные ученые, которые доказывают что именно этим объясняются возможности долговременного сокрытия сложного финансового состояния обанкротившихся компаний. Поэтому такой подход к применению отдельных методик в учетной политике предприятия недопустим.

Различия по начислению амортизации, оценки и списания материалов, создание резервов и многих других приемов не позволяют инвестору принимать обоснованные решения о целесообразности инвестирования на основании сравнительного анализа данных отчетности отдельных предприятий. Такой анализ слишком осложняется, поскольку ни один специалист не может дать ответ на вопрос, как изменится прибыль (убыток) конкретного предприятия, если применить другую методику оценки материалов, начисления амортизации и т. п. При наличии различных активов и их составляющих оценка финансового состояния и результатов деятельности по данным отчета имеет относительный характер и не позволяет должным образом обосновать инвестиционную политику. Однако проблема кроется не только в этом.

В развитых странах, как правило, данные всех предприятий не обобщаются, а проводится выборочное обследование, в Германии, например при этом отбирается каждое десятое предприятие. Полученные в результате выборки данные обобщаются, а результаты распространяются на всю совокупность предприятий. При этом информация формируется по единой методике. В нашем государстве все предприятия обязаны предоставлять отчетность (включая финансовую) органам статистики, которые сводят данные в целом по регионам и Украине. Эта информация используется для принятия решений на макроуровне.

Сравнение практических последствий использования данных сводной отчетности и выборочных обследований на макроуровне в Украине не делалось, однако теоретические обобщения были проведены академиком В. В. Швырковым [8]. Автор доказал, что выборочное обследование дает значительные погрешности, если его данные используются в целом, поэтому следует определиться, как целесообразнее формировать данные по всей совокупности предприятий. Однако и сводная

отчетность не даст ожидаемых результатов, если ее данные формируются по разным методикам.

Письмом Министерства финансов Украины от 21.12.2005 года № 31-34000-10-5/27793 предоставлено право предприятиям применять различные методы оценки выбытия запасов, начисления амортизации необоротных активов, определения стоимостных признаков предметов, входящих в состав малоценных предметов, периодичности зачисления сумм дооценки необоротных активов, создания различных обеспечений, переоценки запасов и т. д. Следовательно, в сводной отчетности заложено данные, которые приводят к несопоставимости информации, и, как следствие, к неточностям расчета результатов деятельности народного хозяйства Украины.

**Д**ля решения этой проблемы целесообразно обратить внимание на тенденции в построении учета, предусмотренные международной практикой. Если подходить к формированию данных финансовой отчетности на единых принципах, то это заслуживает одобрения и ускорения внедрения. Вместе с тем возникают проблемы относительно применения отдельных положений и изучения тенденций относительно построения учета в условиях глобализации. Заслуживает внимания осуществленное по этому поводу исследование руководителем отдела финансового учета по Международным стандартам Института проблем предпринимательства (Санкт-Петербург) С. В. Модеровым [3]. Он свидетельствует, что в последней редакции международного стандарта 1 «Представление финансовой отчетности» обращено внимание на возможность сопоставления отчетной компании не только в динамике, а также с другими компаниями с учетом отраслевой практики. Потребность изменения этого подхода вызвана возникновением процесса сближения МСФО и US GAAP (Общепринятые принципы бухгалтерского учета США), что достигается проведением совместных заседаний Совета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB, Великобритания) и Федерального Совета по бухгалтерским стандартам (FASB, США), с целью - разработкой этими органами единых стандартов, то есть международные стандарты все больше приближаются к US GAAP, в частности по сближению форм финансовой отчетности МСФО1 и FASB № 130 «Отчет о полном доходе».

Находит подтверждение тот факт, что тенденции развития учета в разных странах существенно различаются. Развитые страны пытаются перейти от индивидуального подхода к построению учета в отдельном предприятии с учетом особенностей нормативного обеспечения к такому порядку, который предусматривает создание единых принципов построения отчетности. В странах СНГ внедрения международных стандартов имеет целью уход от государственного регулирования учета и единой системы отчетности и приближения к положениям, предусмотренным международными стандартами.

Здесь целесообразно привести для сравнения практику формирования учетных данных и отчетности,

которая применяется в бюджетных учреждениях Украины. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФЗГС) были опубликованы Международной федерацией бухгалтеров 1 июля 2001 г. Цель их была несколько иной, по сравнению с МСФО, относительно предвидения условий достижения сопоставимости данных отчетности. Однако эти международные стандарты не переведены на украинский язык и не опубликованные в Украине. Несмотря на отсутствие международных стандартов, Государственное казначейство Украины параллельно решилось на разработку нормативных документов, которые начали функционировать раньше, в частности План счетов бухгалтерского учета был утвержден 10.12.1999 г., формы мемориальных ордеров – 27.07.2000 г. и т. д. В них зафиксированы единые принципы построения учета, системы бюджетирования и отчетности, что позволяет решить вопрос о сопоставимости отчетных данных не только во времени и пространстве, но и по сравнению с планом. Только при этих условиях учет может выполнять возложенные на него функции.

### ВЫВОДЫ

Сравнение концепций формирования отчетности в современных условиях показывает, что введение ее подготовки в соответствии с требованиями МСФО является «шагом вперед» по сравнению с практикой ранее распространенной в развитых странах, но для стран постсоветского пространства это является «шагом назад» по сопоставимости отчетных данных отдельных предприятий. Дальнейшим направлением улучшения учета в Украине должно стать создание единой методики ведения учета и формирования отчетной информации на принципах, приближенных к тем, которые существовали в странах СНГ, но согласованных с МСФО. Особенно остро встала проблема унификации методики составления отчетности перед предприятиями государственной и корпоративной формы собственности.

В Украине целесообразно внедрить такое построение национальных стандартов, которое бы позволило учесть особенности функционирования предприятий в соответствии с требованиями рынка, но по единой методике формирования данных с тем, чтобы получить достоверную информацию в целом по национальному хозяйству. Выборочное обследование определенной части предприятий, как правило, дает существенные погрешности по сравнению со сводной отчетностью, поэтому отказ от таких обследований позволит улучшить финансовую отчетность, привести ее к уровню, который отвечал бы потребностям пользователей всех уровней.

Распространение отдельных национальных стандартов должно иметь целенаправленный характер, с учетом особенностей деятельности определенных типов предприятий и особенностей отдельных отраслей национального хозяйства.

Подход к формированию данных финансовой отчетности на единых принципах при этом заслуживает дальнейших исследований. ■

## ЛИТЕРАТУРА

1. Білоусова Г. А. Аналіз наукових досліджень з питань облікової політики // Вісник ЖІТІ. 2002.– № 20.– С. 22 – 28.
  2. Диппаз С. А. (мл.), Екклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества.– М.: Альпина Паблишер.– 2009.– 213 с.
  3. Модеров С. В. Бухгалтерский учет по МСФО: что глобального изменится в ближайшее время // Международный бухгалтерский учет.– 2006.– № 12.
  4. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія.– Житомир: ДДТУ, 2005.– 420 с.
  5. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль: Економічна думка, 1999.– 423 с.
  6. Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова.– М.: Финансы и статистика, 2000.– 576 с.
  7. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. 2-ге видання, перероб. і допов.– К.: Знання, 2006.– 525 с.
  8. Швырков В. В. Тайна традиционной статистики Запада.– М.: Финансы и статистика, 1998.– 144 с.
-