

Роман КУЛИК, Ганна ЖУБІЛЬ, Маркіян ЩИРБА

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Здійснено аналіз, запропоновано й обґрунтовано структуру багаторівневої системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в Україні.

Ключові слова: бухгалтерський фінансовий облік, нормативно-правове забезпечення, положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Після проголошення незалежності в 1991 р. Україна проводить економічні реформи, основною метою яких є перехід до ринкової системи господарювання. Це обумовлено необхідністю реалізації стратегічного курсу нашої держави на інтеграцію з міжнародним економічним співтовариством і європейським зокрема. Будь-яка система господарювання – як командно-адміністративна, так і ринкова – вимагає відповідного інформаційного забезпечення. Бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення та одним із важливих інструментів збору, узагальнення й обробки інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

У зв'язку з цим розробка нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку відповідно до міжнародних стандартів в умовах переходу вітчизняної економіки до ринку стала об'єктивною необхідністю. Аналіз нормативно-правового забезпечення цього обліку в Україні свідчить про те, що воно не повністю відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) і потребує вдосконалення.

Вагомий внесок у науково-практичну розробку регламентації бухгалтерського фінансового обліку

внесли Р. Антоні, О. Ама, Дж. Блейк, П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, С. А. Ніколаєва, В. Ф. Палій, В. М. Пушкар, М. С. Пархоменко, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, С. А. Стуков, Н. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, А. Д. Шеремет та інші зарубіжні і вітчизняні вчені-економісти. Однак проблема нормативно-правового забезпечення цього обліку, хоча й відображена в багатьох працях, вивчена недостатньо і потребує комплексного дослідження.

У багатьох випадках розроблення та впровадження нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку відповідно до міжнародних стандартів є поки що не вирішеною проблемою в Україні.

На створення і функціонування нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в кожній країні впливають такі фактори:

- діяльність провідних теоретиків і професійних організацій;
- економічні наслідки від прийнятої цієї чи іншої облікової системи;
- загальна економічна ситуація в державі;
- податкова політика;
- національні особливості;
- користувачі та цілі, які вони ставлять перед собою;
- юридичне середовище;
- джерела фінансування;
- мова;
- інші країни;
- загальна атмосфера в країні (напружена чи спокійна) [3, 21].

Розвиток бухгалтерського фінансового обліку в державі значною мірою обумовлений його нормативно-правовим забезпеченням, тому залежно від типу законодавства та ступеня впливу на різні сфери життя більшість країн умовно можна поділити на дві групи:

- країни, що мають розгалужений кодекс законів;
- країни, що мають законодавство загальної правової орієнтації.

У країнах першої групи законодавство має жорстко детермінований характер: "ви повинні". Фізичні та юридичні особи зобов'язані дотримуватися букви закону. В більшості держав, які дотримуються цього підходу, облікові стандарти прирівнюються до рівня законів. Процедури ведення обліку при цьому деталізуються і дуже суворо регламентуються. Головним завданням бухгалтерського обліку в цих країнах є визначення державних податків і контроль за своєчасною та повною їх сплатою. Серед таких країн – Аргентина, Франція, Німеччина; до них можна віднести й Україну.

Друга група країн обмежується введенням законів загального права, що встановлюють обмеження: "ви не повинні". Законодавство цього типу вказує на рамки, в яких фізичні та юридичні особи мають свободу дій. Облікові стандарти в цих країнах не регламентуються державою, а розробляються професійними організаціями бухгалтерів, більш гнучкі і піддаються впливу різних нововведень. Великобританія та США є типовими представниками такого підходу в регулюванні практики бухгалтерського обліку [7, 24].

Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено, що з 1 січня 2000 р. нормативно-правове регулювання питань методології бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється в нашій державі Міністерством фінансів, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та інші нормативно-правові акти в межах його повноважень [8, 187].

Основною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є встановлення єдиних для всіх підприємств правил його ведення, які гарантують і захищають інтереси користувачів фінансової звітності і визначення перспектив та основних напрямків удосконалення його з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і стандартів.

Робота зі створення нової системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в нашій країні, яка би відповідала вимогам ринкових умов господарювання, розпочалася лише після створення Методологічної ради з бухгалтерського обліку та прийняття Кабінетом Міністрів України "Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" (постанова № 1706 від 28 жовтня 1998 р.) і продовжуються донині. Одним із важливих її результатів є побудова загалом нової вітчизняної нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського фінансового обліку, котра орієнтована на задоволення потреб усіх зацікавлених користувачів фінансової інформації з врахуванням вимог МСБО.

У 1999 р. Верховна Рада України прийняла Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Протягом 1999–2004 рр. Міністерство фінансів затвердило 28 П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію про його застосування та чимало методичних рекомендацій. Більшість із цих нормативних документів введені в дію з 1 січня 2000 р., а решта – в наступний період після їх розробки та затвердження. Аналіз прийнятих нормативних документів свідчить, що система нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в Україні набула багаторівневого характеру.

Перший рівень – конституційний, який передбачає регулювання відносин у сфері підприємницької діяльності на основі Конституції України, котра є єдиним нормативно-правовим актом найвищої юридичної сили. Основний Закон країни встановлює загальні принципи здійснення підприємництва. Її положення є нормами прямої дії, а це означає, що державні закони й інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй [6].

Другий рівень – законодавчий, який передусім включає Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [8]. В цьому законі передбачена обов'язковість ведення бухгалтерського фінансового обліку всіма юридичними особами незалежно від їх організаційно-правового статусу і форм власності, визначені його головні принципи, мета, основні поняття, єдині правила ведення та порядок регулювання, обов'язки і відповідальність осіб за організацію бухгалтерського фінансового обліку на підприємстві, вимоги до фінансової звітності, а також взаємовідносини зі споживачами інформації. Разом із цим склалася ситуація, що деякі питання ведення бухгалтерського фінансового обліку регулюються кодексами України, іншими законами, зокрема: "Про господарські товариства", "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про податок на додану вартість", "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування", "Про збір на обов'язкове соціальне страхування".

Проаналізувавши Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" й інші законодавчі акти, можна зробити висновок, що між ними існують деякі неузгодженості. Так, у вказаному законі зазначено, що фінансова, податкова, статистична та інші види звітності складаються підприємствами, які використовують грошовий вимірник, на основі даних бухгалтерського обліку, а Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачено, що податкова звітність складається за даними податкового обліку. Це призвело до того, що сьогодні підприємства змушені вести два види обліку – бухгалтерський фінансовий і податковий. Ведення двох обліків у практиці спричиняє виникнення помилок і перекручень у бухгалтерському фінансовому обліку та недостовірне визначення фінансових результатів і в кінцевому випадку суттєво впливає на прийняття обґрунтованих управлінських рішень не тільки керівництвом підприємства, а й іншими користувачами фінансової інформації. З метою усунення зазначених недоліків усі законодавчі акти, які тією чи іншою мірою стосуються питань обліку, на нашу думку, повинні проходити експертизу в Методологічній раді з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Зарубіжний досвід свідчить про те, що не в усіх країнах питання обліку регулюються законами про бухгалтерський облік. У США, наприклад, донині немає будь-якого законодавчого акта, котрий би регулював питання ведення цього обліку. Як вказує С. Голов, характерною особливістю регулювання бухгалтерського обліку в цій країні є те, що "суб'єктами розробки й затвердження стандартів фінансового обліку в приватному секторі виступають недержавні органи, а самі стандарти для більшості суб'єктів господарювання не є обов'язковими. Поряд з цим стандарти та концепції фінансового обліку США (US GAAP) вважаються найбільш якісними у світі та суттєво вплинули на процес розробки міжнародних стандартів (МСБО), а також на розвиток обліку в багатьох країнах світу" [4, 37]. У Великобританії таким законодавчим актом є закон про діяльність компаній, у Франції та Німеччині – податкове законодавство.

Третій рівень регулювання бухгалтерського обліку в Україні – нормативний. До нього відносяться національні П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств (організацій), Інструкція про його застосування тощо. Документи цього рівня визначають загальні принципи і правила ведення бухгалтерського фінансового обліку та формування повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан підприємства у фінансовій звітності. Вище вказувалося, що вже затверджено та діє 28 вітчизняних П(С)БО.

Незважаючи на те, що всі ці П(С)БО базуються на МСБО, між ними існують деякі відмінності. Найголовнішою з них є, зокрема, відсутність концептуальної основи П(С)БО. Крім цього, деякі МСБО, наприклад, № 14 "Звітність за сегментами", № 26 "Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення", № 41 "Сільське господарство" й інші нині не мають відповідних їм П(С)БО.

З метою єдиної інтерпретації змісту П(С)БО, Плану рахунків та інших нормативних документів бухгалтерами, аудитором тощо виникає необхідність у розробці методичних рекомендацій щодо їх застосування. В зв'язку з цим необхідно виокремити четвертий методичний рівень нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку. Документи цього рівня розробляються міністерствами і відомствами в межах їхньої компетенції відповідно до галузевих особливостей на базі національних П(С)БО та мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер. Вони не повинні суперечити Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування, іншим нормативно-правовим актам.

Існує й п'ятий рівень – організаційно-розпорядчий. Документи цього рівня формуються безпосередньо на підприємстві його економічними службами (бухгалтерією, фінансовим і планово-економічними відділами). До цього рівня документів можна віднести:

- наказ про облікову політику підприємства;
- робочий План рахунків бухгалтерського обліку;

- наказ про порядок проведення інвентаризації;
- положення про організацію управлінського обліку на підприємстві.

Згідно зі статтею 8 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, а також визначає:

- права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- форми первинних документів, облікових регістрів і внутрішньої звітності як для бухгалтерського фінансового обліку, так і управлінського;
- правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;
- порядок і правила внутрішнього контролю за господарськими операціями;
- посадові інструкції для бухгалтерських працівників тощо.

В зв'язку з введенням у дію нової нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку необхідно:

1. Систематизувати законодавчі акти та нормативні документи, що стосуються питань ведення обліку, в Бухгалтерському кодексі України.
2. Переглянути первинні облікові документи відповідно до вимог П(С)БО.
3. Внести зміни до комп'ютерних бухгалтерських програм із урахуванням вимог національних П(С)БО і Плану рахунків.
4. Передбачити сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності) бухгалтерів, найдоцільніше за взірцем британсько-американської моделі, оскільки професійний рівень бухгалтера суттєво впливає на повноту і достовірність фінансової звітності, прийняття на її основі обґрунтованих щодо фінансового стану підприємства рішень різними користувачами інформації. Вже нині необхідно розробити програму підготовки і сертифікації професійних бухгалтерів.

Таким чином, в Україні закладені правові основи нової нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського фінансового обліку, які дали змогу підприємствам самостійно вирішувати питання стосовно його ведення, створили реальну базу для розрахунку макроекономічних показників розвитку економіки за системою національних рахунків і загалом наблизили облік до міжнародної практики.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Ч. 2. Міфологія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
2. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
3. Блейк Дж., Амант О. Європейський бухгалтерський учет: Справочник / Пер. с англ. – М.: Філінъ, 1997. – 400 с.
4. Голов С. Бухгалтерський облік в США: стандарти та практика // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 10. – С. 37–44.
5. Господарський кодекс України: Офіційне видання. – К.: ІнЮре, 2004. – 224 с.
6. Конституція України. – К., 1996. – 52 с.
7. Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г. Учет: международная перспектива / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 136 с.
8. Пархоменко В. М., Баранцев П. П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Положення (стандарти), плани рахунків, регістри бухгалтерського обліку. 400 типових кореспонденцій. Відповіді на запитання. Коментарі. Ч. 4. – Луганськ, 2004. – 640 с.