

Зеновій ЗАДОРЖНИЙ

доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Здійснено аналіз чинного Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Законопроекту його нової редакції. Запропоновано зміни та доповнення до вищезазначеного Закону.

Ключові слова

Бухгалтерський облік, положення (стандарту) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, бухгалтер, закон, законопроект.

Вже десять років вітчизняні підприємства ведуть бухгалтерський облік відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі Закон № 996). Нині окремі положення цього Закону вимагають уточнення, доповнення та доопрацювання згідно із вимогами сьогодення. Перш за все це стосується категорійного апарату, питань державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, контролю за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік. Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України підготовлено проект нового Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі Законопроект), зміст якого викликав велику дискусію серед вітчизняних науковців та практиків.

Метою статті є аналіз змісту діючого Закону № 996, Законопроекту та висловлення власних пропозицій щодо майбутнього бухгалтерського обліку та бухгалтерської професії в Україні.

Розвиток ринкових відносин в Україні, глобалізація її економіки, приплив іноземного капіталу вимагають вдосконалення структури інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень власниками, працівниками менеджменту та інвесторами.

У період фінансової та економічної кризи значення бухгалтерської інформації не тільки не зменшується,

а навпаки, зростає. Як правильно зазначають І. Белоусова і С. Голов, без якісної облікової інформації неможливо визначити шляхи скорочення витрат і прийняти правильні управлінські рішення як на рівні підприємств, так і держави [1, с. 7].

Забезпечити наявність такої інформації при нині чинному Законі № 996 дуже важко, оскільки майже відсутній контроль за веденням бухгалтерського обліку вітчизняними підприємствами з боку державних інституцій. Більшість підприємств веде в основному податковий облік, оскільки за помилки, допущені у ньому, передбачена значна відповідальність. Що стосується бухгалтерського обліку, то тут знову ж таки можна погодитися із І. Белоусовою та С. Головим, що він часто ведеться формально, а фінансова звітність складається з порушенням встановлених правил, оскільки відповідальності за її достовірність практично немає [1, с. 7].

Необхідно зазначити, що однією із причин такого ставлення до бухгалтерського обліку в Україні є також відсутність послідовної концепції його реформування. Спочатку ми впроваджували національні стандарти, а тепер виникла потреба у використанні міжнародних.

Відповідно до вимог Закону № 996 національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт,

© Зеновій Задоржний, 2009

Стаття надійшла до редакції
01.11.2009 р.

затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам. Звідси виникає запитання: якщо наші вітчизняні Положення не суперечать міжнародним, то чи варто від них відмовлятися? А якщо суперечать, то хто у цьому винуватий? Держава затратила значні кошти на розробку та впровадження національних стандартів, а тепер під час фінансової та економічної кризи буде ще й витратити на їх відміну для окремих категорій підприємств і вивчення та впровадження міжнародних. Чи окупляться такого роду витрати тими інвестиціями, які «прийдуть» в Україну? Можливо розробникам національних стандартів зразу ж ще у 1999-2000 і наступних роках необхідно було більше уваги приділяти їх змісту та якості. Як зазначав автор статті, написані вони важкодоступною мовою для пересічного бухгалтера, а в деяких із них має місце неправильний переклад із англійської мови [4, с.14]. Думається, у нинішній ситуації доцільніше було б ліквідувати розбіжності між національними і міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності з метою забезпечення відображення реального фінансового стану підприємства як об'єкта інвестування.

Якщо аналізувати зміст нині чинного Закону № 996, то тут можна зазначити, що в першу чергу вимагає уточнення сфера застосування Закону та визначення термінів.

У п.1 статті 1 автори Законопроекту незрозуміло з яких причин до юридичних осіб віднесли фізичних осіб, які мають статус суб'єктів господарювання (за винятком фізичних осіб, які здійснюють діяльність без створення юридичної особи) [5]. Діюче вітчизняне Законодавство передбачає два види осіб: юридичні та фізичні. Останні можуть бути суб'єктами господарювання (підприємці), але юридичними особами – ні.

Щодо термінів, наведених в Законопроекті, то визначення бухгалтерського обліку є надто громіздким і має помилки як професійного, так і правового характеру. Так зокрема важко погодитися з авторами Законопроекту, що бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації відповідно до стандартів бухгалтерського обліку лише зовнішнім користувачам про діяльність юридичної особи. По-перше, інформація бухгалтерського обліку є необхідною і для внутрішніх користувачів (власників, адміністрації тощо), оскільки не на кожному підприємстві може вестися внутрішньогосподарський (управлінський) облік, який є її основним постачальником для такого роду користувачів.

По-друге, бухгалтерський облік повинен вестися не тільки юридичними особами, але й підприємствами, які працюють за Положенням і

складають свою фінансову звітність (великі структурні підрозділи юридичних осіб, які виділені на самостійний баланс). Автори Законопроекту можуть звичайно це зауваження спростувати тим, що у п.1 статті 1 всіх суб'єктів Закону про бухгалтерський облік вони об'єднали під назвою «юридичні особи», але у цьому «об'єднанні» теж є помилка. Так незрозумілим із правової точки зору є віднесення фізичних осіб (навіть якщо вони є суб'єктами господарювання) до юридичних осіб, про що зазначалось раніше за текстом статті.

У другій половині визначення бухгалтерського обліку, наведеного у Законопроекті «та/або виконання бюджетів та інформації щодо внутрішньогосподарського (управлінського) обліку згідно з обліковою політикою юридичної особи внутрішнім користувачам для прийняття рішень», зайвими є слова «та/або виконання бюджетів», оскільки інформація щодо виконання бюджетів є складовою внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Із врахуванням вищезазначених зауважень визначення терміну «бухгалтерський облік» може бути таким: бухгалтерський облік – процес виявлення, обробки та передачі інформації про господарську діяльність підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та його облікової політики внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень.

Багато дискусійних моментів є і у визначенні термінів «внутрішньогосподарський (управлінський) облік», «консолідована фінансова звітність», «професійний бухгалтер» та інших.

Щодо визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку необхідно було б подати у такій редакції – система збору, обробки та підготовки інформації про витрати, доходи та фінансові результати підприємства у їх аналітичному розрізі для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. У Законопроекті це визначення має такий зміст «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів у процесі управління юридичною особою». На нашу думку, управлінський облік – це не тільки система обробки та підготовки, але й збору інформації. Щоб обробляти останню потрібно ще й її мати, тобто зібрати. Крім цього, невідомо, яку саме інформацію мають на увазі автори цього Законопроекту?

У визначенні «консолідована фінансова звітність» (фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [5]), яке наведене у Законопроекті, крім слів «дочірніх підприємств» слід використати ще й такі слова «і структурних підрозділів, які складають свою фінансову звітність, але не є юридичними особами». Ця пропозиція забезпечить складання

консолідованої фінансової звітності всіма юридичними особами, до складу яких входять великі структурні підрозділи.

Особливо дискусійним питанням у Законопроекті є введення терміну «професійний бухгалтер» і встановлені до нього вимоги. Таким бухгалтером може бути бухгалтер, який підтвердив у встановленому цим Законопроектом порядку свою професійну придатність на заняття бухгалтерською діяльністю на території України та є членом громадської організації, яка відповідає вимогам міжнародної федерації бухгалтерів [5].

Говорячи доступною мовою, професійний бухгалтер – це дипломований спеціаліст з бухгалтерського обліку, який склав іспит у громадській організації бухгалтерів України, яка відповідає вимогам міжнародної федерації бухгалтерів. Тут можна повністю погодитися із твердженням Л. М. Кіндрацької, що у цьому випадку нівелюється статус вітчизняних вищих навчальних закладів (ВНЗ) [3, с. 7]. Статус професійних бухгалтерських організацій України у новій редакції Закону є вищим в порівнянні із вищими навчальними закладами щодо підготовки фахівців із бухгалтерського обліку. Вважаю, що це неправильний шлях до розв'язання нинішніх проблем бухгалтерського обліку та підготовки спеціалістів. Бути чи не бути членом громадської організації, яка відповідає вимогам міжнародної федерації бухгалтерів, повинен вирішувати кожен бухгалтер добровільно, а не «під тиском», боячись не отримати статусу «професійний». Крім цього, сам термін «професійний» є недоречним, якщо випускник ВНЗ отримав диплом магістра з бухгалтерського обліку, то це вже означає, що він є відповідним фахівцем. Його ж професійність буде доведена на практиці. Ринком сам відкоригує професійних і непрофесійних випускників ВНЗ. Часто випускники ВНЗ можуть бути набагато кращими фахівцями з бухгалтерського та податкового обліку за бухгалтерів із значним практичним стажем роботи. Вважаю, що курси підвищення кваліфікації бухгалтерів повинні проводити провідні національні економічні університети, де є відповідні фахівці з бухгалтерського обліку.

Найкращим виходом із ситуації, яка склалася на сьогоднішній день із контролем за станом бухгалтерського обліку, була б ліквідація відмінностей між бухгалтерським та податковим обліками. Зміни потрібно внести перш за все у податкове законодавство у плані узгодження його із вимогами саме бухгалтерського обліку. Такого «знуцання» над обліком основних засобів, як це передбачає ст. 8 «Амортизація» Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», вітчизняні підприємства не бачили вже давно. Статтю терміново необхідно корегувати у напрямку ведення податкового обліку основних засобів за

вимогами стандартів бухгалтерського обліку.

Переконаний, що тут необхідно об'єднатися як всім науковцям, так і громадським професійним бухгалтерським організаціям з метою обґрунтування внесення змін у податкове законодавство і визначення шляхів виходу із ситуації, яка склалася у вітчизняному обліку на сьогоднішній день. За відсутності податкового обліку частину контрольних функцій за бухгалтерським обліком можуть здійснювати відповідні відділи податкових адміністрацій. Думається, більше повноважень необхідно передати Державній комісії з цінних паперів і фондового ринку у плані накладання штрафних санкцій на акціонерні товариства, підприємства – емітенти цінних паперів тощо за помилки, допущені у бухгалтерському обліку та складанні фінансової звітності. Основним же контролером за дотриманням вимог стандартів бухгалтерського обліку повинна бути Методологічна рада з бухгалтерського обліку

Висновки

1. Проект Закону «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» необхідно винести на повторний розгляд Верховної ради України лише за умови його обговорення на конференціях у провідних вітчизняних економічних вищих навчальних закладах.
2. Покращенню змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» буде сприяти врахування зауважень та пропозицій висловлених автором статті. Зокрема терміни «бухгалтерський облік» та «внутрішньогосподарський облік» слід подати в такій редакції:
 - бухгалтерський облік – процес виявлення, обробки та передачі інформації про господарську діяльність підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та його облікової політики внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень;
 - внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про витрати, доходи та фінансові результати підприємства у їх аналітичному розрізі для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

У п.1 статті 1 замість терміну «юридичні особи» доцільно використати термін «підприємства». Курси підвищення кваліфікації бухгалтерів повинні проводити не громадські бухгалтерські організації, а провідні економічні університети України, де є відповідні фахівці з бухгалтерського обліку.

Контроль за виконанням вимог стандартів бухгалтерського обліку слід покласти на нині діючі державні органи (Міністерство фінансів України, ДПА України, Національний банк України, Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку України, Державний комітет статистики України,

Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, Державне казначейство України, Головне контрольно-ревізійне управління України), розширивши їм повноваження щодо накладання штрафних санкцій. До складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку від державних органів доцільно залучати по одному представнику із

вищеназаних державних органів на рівні начальників управлінь з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а не заступників керівників цих органів, як це запропоновано у Законопроекті, оскільки останні не завжди є фахівцями із бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Белоусова, І. Ефективні антикризові заходи потребують сильної і сучасної бухгалтерської професії [Текст] / І. Белоусова, С. Голов // *Голос України*. – 2009. – 19 березня. – № 49 (45-49).
2. Белоусова, І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні [Текст] / І. Белоусова // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2009. – № 5. – С.3-6.
3. Кіндрацька, Л. Бухгалтерська професія в Україні: реальність і перспективи [Текст] / Л. Кіндрацька // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2009. – №11. – С.6-11.
4. Задорожний, З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів [Текст] / З. Задорожний // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2009. – № 10. – С.12-16.
5. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]: закон України. – Режим доступу : http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=36701/.

РЕЗЮМЕ

Задорожний Зеновій

Проблемы законодательной регуляции бухгалтерского учета в Украине

Осуществлен анализ действующего Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» и Законопроекта его новой редакции. Предложены изменения и дополнения к вышеназванному Закону.

RESUME

Zadorozhnyi Zenoviy

Problems of legislative adjusting of accounting in Ukraine

The analysis of Law «About an accounting and financial reporting in Ukraine» and of Bill of its new version is carried out. Amendments and supplements to the afore-named Law are offered.