

Сльозко Т.М.,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Академії муніципального управління

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Окреслено основні проблеми сучасного бухгалтерського обліку та звітності. Побудовано блок-схему їх класифікації, в якій вони узагальнені у трьох групах: проблеми практики обліку (методику й організації), проблеми теорії (теорії обліку й теорії організації обліку) і проблеми звітності.

The author outlines the main problems of modern accounting and reporting and builds a block-scheme of their classification in which they are generalized in three groups: problems of accounting practice (methods and organization), problems of theory (theory of accounting and organization) and problems of reporting.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, проблема, класифікація, облікова політика, об'єкти, процеси, організація обліку, бухгалтерська процедура.

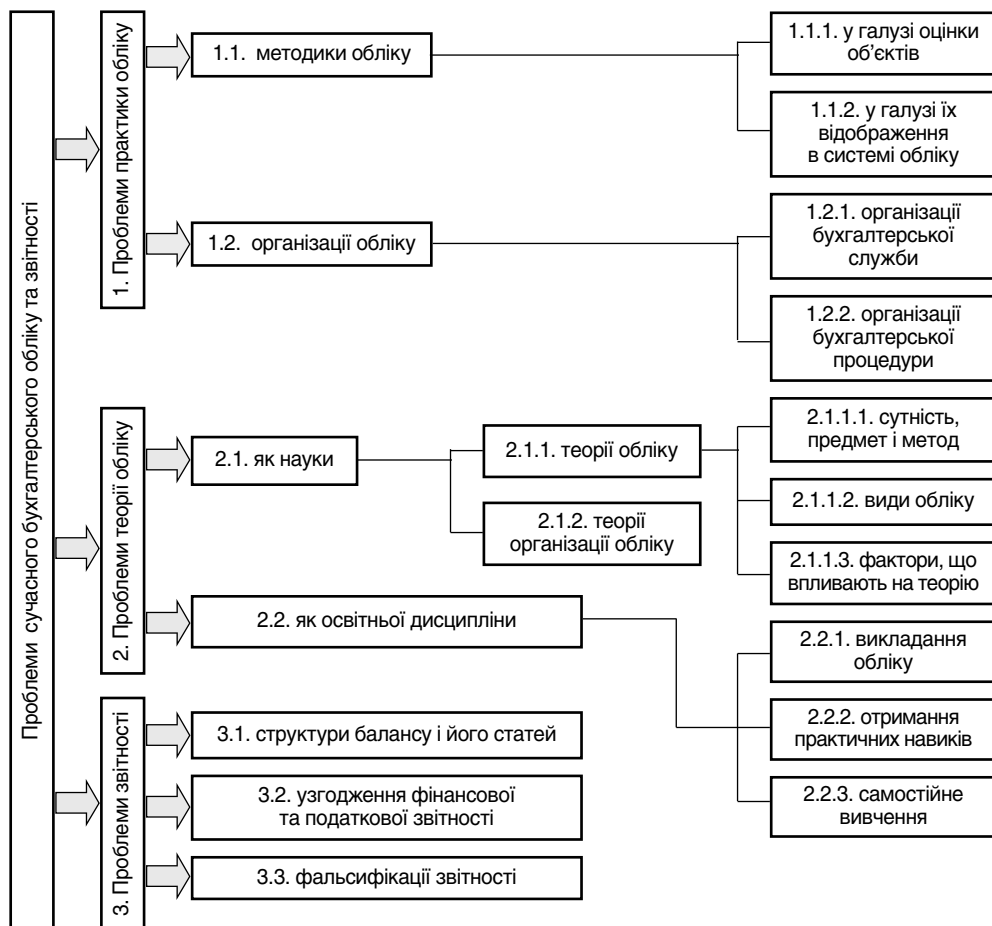
Адаптація українського законодавства у сфері обліку та звітності до законодавства розвинених країн світу потребує розв'язання низки проблем. Їх систематизація й узагальнення шляхом класифікації дадуть змогу, по-перше, застосовувати системний підхід у дослідженні, по-друге — розглядати кожну проблему не ізольовано, а у взаємозв'язку і взаємозалежності з іншими.

Аналіз останніх публікацій із цього питання свідчить про те, що пошуком шляхів розв'язання проблем обліку та звітності займаються як науковці, так і практики, а саме Б.І. Валуєв, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, Я.В. Соколов, В.О. Ластовецький, Г.Г. Кірейцев, М.Г. Чумаченко, С.Ф. Голов, В.Ф. Палій, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.Т. Білуха, І.Й. Яремко, Ю.А. Верига, С.М. Деньга, Н.М. Малюга, О.М. Петрук та ін.

Метою статті є класифікація проблем сучасного бухгалтерського обліку та звітності, побудова блок-схеми їх дослідження, що дасть змогу визначити місце, яке займає ця проблема в обліковій науці та практиці.

Окреслення проблем обліку та звітності потребує визначення поняття “проблема”, яке є результатом виявлення наукового знання про досліджуваний об'єкт через емпіричне й теоретичне його пізнання. Ці види пізнання відображають явища і процеси з боку їх універсальних внутрішніх зв'язків і закономірностей, що досягається з допомогою обробки емпіричних даних, у результаті чого й формуються проблеми. Саме проблеми й невирішені питання створюють зміст науки. Вважають, що проблема є мостом, або переходом, між старим і новим знанням, однією з форм розвитку знання. Вона виникає тоді, коли старе знання вже не задовольняє потреби науки, а нове ще повністю не сформувалося. Існування проблем пов'язано насамперед зі складністю бухгалтерського обліку — як науки і як практики. Наука про облік, з одного боку, будується на практичній діяльності

суб'єктів господарювання, з другого — на економічній теорії, філософії, математиці, логіці тощо. Існуючі проблеми в кожній зі сфер обліку можна привести у певний порядок, якщо застосувати такий метод дослідження, як класифікація, тобто розподіл яких-небудь об'єктів за класами (відділами, розрядами) залежно від їх загальних ознак. Ґрунтуючись на зазначеному методі, основні проблеми сучасного обліку та звітності можна представити у вигляді блок-схеми їх дослідження, в якій виділено три блоки: (1) проблеми практики обліку, (2) проблеми теорії обліку, (3) проблеми звітності (рис.).



Джерело: складено автором.

Рис. Блок-схема дослідження проблем обліку та звітності

Проблеми практики обліку можна узагальнити у двох великих групах: (1.1) проблеми методики обліку і (1.2) проблеми організації обліку. У дослідженні проблем методики бухгалтерського обліку превалюють два напрями: (1.1.1) проблеми оцінки об'єктів і (1.1.2) проблеми їх відображення в системі бухгалтерських рахунків.

обліку на підприємстві, є наказ про облікову політику. Однак на практиці нерідко він відсутній. Так, проведений В.Ю. Фабіянською аналіз шести підприємств Вінницької області свідчить, що такий документ видано лише у 80 % сільськогосподарських підприємств⁷.

Існуючі проблеми методики й організації обліку найкраще узагальнив Б.І. Валуєв. На його думку, облік не звернений у бік системи управління, у полі наукових досліджень переважно знаходяться звичні, багаторазово “пережовані” питання обліку, пророблення яких закінчується зовсім неістотними уточненнями дефініцій і наповненням усілякою схоластикою; немає осмислення принципів організаційної побудови системи обліку й моделювання його об’єктів, результату, враховуючи цілі й завдання системи управління; не визначені можливості взаємодії облікового персоналу з персоналом іншої функціональної спеціалізації в організаційних структурах; немає пошуку рішень, що роблять адекватними планові й облікові моделі, у зв’язку з чим “...не обґрунтовані організаційні форми системи управлінського обліку, не визначене місце планової та інших економічних служб в умовах передачі у бухгалтерію функцій планування, контролю, аналізу, регулювання. Не вироблені, навіть не означені, принципи, на яких він повинен ґрунтуватися, а також не вирішено питання про його метод”⁸.

Проблеми групи (2) — це проблеми теорії обліку: (2.1) обліку як науки і (2.2) обліку як освітньої дисципліни. На нашу думку, проблеми теорії обліку як науки доцільно розглядати з двох боків: (2.1.1) проблеми, власне, теорії бухгалтерського обліку і (2.1.2) проблеми теорії організації обліку. Підхід базується на різних предметах вивчення науки: у теорії обліку предметом є господарські засоби і джерела їх утворення (або капітал) як факти господарського життя у процесі їх кругообігу⁹, а предметом організації обліку є обліковий процес. Проблеми теорії бухгалтерського обліку розглядалися на спеціальній конференції¹⁰. У найзагальнішому вигляді їх можна сформулювати так: що слід розуміти під об’єктом, предметом і методом бухгалтерського обліку; що є капіталом, а що є активами; теорія обліку відстає від практики, хоча повинна сприяти її розвитку; як основну мету бухгалтерського обліку слід розглядати вимірювання справедливої вартості; бухгалтерський облік має бути єдиним; недостатньо приділено уваги суб’єкту бухгалтерського обліку; чий інтереси реалізує бухгалтерський облік — капіталу чи держави;

⁷ Фабіянська В.Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. — 2006. — № 12. — С. 105—110.

⁸ Валуєв Б.І. Проблемні питання розвитку науки про бухгалтерський облік: 36. наук. праць // Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. — Вип. 577: “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. — Л., 2007. — С. 40—46.

⁹ Сльозко Т.М. Предмет бухгалтерського обліку: підходи до визначення // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: 36. наук. праць. — Вип. 22. — К.: НАУ, 2009. — С. 84—87.

¹⁰ Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Моногр. — Брест — Житомир: ЖГТУ, 2004. — 256 с.

удосконалення викладання бухгалтерського обліку і його теорії. Перелічені проблеми автор узагальнив у трьох основних групах: до першої належать проблеми визначення сутності бухгалтерського обліку, його предмету, методу, об'єктів і суб'єктів; друга група включає питання сучасної інтерпретації видів обліку; третя — це соціально-економічні фактори, що впливають на розвиток теорії бухгалтерського обліку¹¹.

Як відомо, у теорії обліку вивчається логіка економічної сутності господарських операцій, що дає змогу безпомилково визначати взаємозв'язок рахунків і відображати їх кореспонденцію. Однак на практиці вона часто порушується. Як зазначають деякі науковці¹², лише на основі логіки скласти правильну кореспонденцію рахунків не завжди можливо. Наприклад, передбачено, що витрати на капітальний ремонт основних засобів відносять не за рахунок амортизації чи спеціальних відрахувань, як було раніше, а приєднують до балансової вартості основних засобів, якщо вони більші ніж 10 % від неї на початок року. Певною мірою, такі проводки є алогічними¹³.

Наступна група (2.2) — це проблеми обліку як освітньої дисципліни, що включає (2.2.1) проблеми викладання обліку, (2.2.2) проблеми отримання практичних навичок і (2.2.3) проблеми самостійного вивчення. Тут найважливішою проблемою є відмова від викладання такої освітньої дисципліни, як “Теорія бухгалтерського обліку”, в якій усі згадані проблеми могли би бути розв'язані, наприклад, над ними могли б працювати майбутні фахівці з вищою освітою, надавати свої пропозиції. Однак цю дисципліну, як зазначає М. Кужельний, в Україні з 2003 року для спеціальності “Облік і аудит” у вищих навчальних закладах виключено з програми, замість неї читають “Бухгалтерський облік”, після чого — “Фінансовий облік-1”, “Фінансовий облік-2”, “Управлінський облік”¹⁴. Очевидно, такі зміни були викликані тим, щоб основи обліку (процедурні питання його ведення) не плутали з теорією (наукою). Тому теорію (науку) й виключили як освітню дисципліну, а основи обліку назвали “Бухгалтерський облік”.

Натомість англо-американська література з цього питання свідчить про зовсім інший підхід до підготовки майбутнього фахівця облікового профілю. Теорія бухгалтерського обліку є важливим і необхідним предметом, який вивчають не на початку ознайомлення з бухгалтерським обліком, а на завершальному етапі підготовки фахівців. Тому у процесі викладання цієї дисципліни розглядаються не основи обліку і його процедури, а наводяться глибокі наукові дослідження обліку,

¹¹ *Сльозко Т.М.* Про теорії та підходи у бухгалтерському обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 7. — С. 17–21.

¹² *Герасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я.* Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). — Т.: Економічна думка, 2003. — 324 с.

¹³ *Там само.* — С. 91.

¹⁴ *Кужельний М.* Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 8–9. — С. 45–49.

які може опанувати лише сформований фахівець вищої кваліфікації. У навчальних планах для українських спеціалістів і магістрів така дисципліна відсутня, хоч її слід не відкидати, а включити як обов'язковий предмет.

Усі облікові проблеми поступово позначаються на результативній частині обліку — звітності. У зв'язку з цим у окремому блоці (3) ми згрупували проблеми звітності, серед яких: (3.1) проблеми структури балансу та його статей, (3.2) проблеми узгодження фінансової та податкової звітності, (3.3) проблеми фальсифікації звітності та ін. Слід зазначити, що проблеми недосконалості бухгалтерського балансу сформульовані в літературі. До них фахівці відносять такі: а) виділення розділів ВМП (витрати майбутніх періодів) у активі і ДМП (доходи майбутніх періодів) у пасиві балансу є абсолютно недоречним, оскільки розділи формують шляхом об'єднання окремих статей, а в названих розділах статей немає, тому їх слід відобразити в оборотних активах або поточних зобов'язаннях; б) нова форма балансу стала менш інформативною, що негативно впливає на можливості залучення додаткового капіталу, зростання довіри до підприємства. Тому перспективним є підвищення аналітичності балансу; в) необґрунтованим є об'єднання в один розділ (другий розділ активу) таких різних за ступенем ліквідності активів, як запаси, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти тощо. Це може призвести до помилок у розрахунках показників ліквідності; г) структура Плану рахунків максимально орієнтована на потреби складання фінансової звітності, але в балансі коди рахунків не виділені, як це було до 01.01.2000, коли їх зазначали в дужках, що було більш зручним для бухгалтерії¹⁵. Існують розбіжності у двох видах зовнішньої звітності: фінансовій і податковій. Врешті-решт, усе це призводить до викривлення (фальсифікації) звітності. Зокрема, А.В. Рабошук зазначає: “На жаль, з реформуванням до української облікової практики перенесено недоліки західної системи контролю, і, як наслідок, маємо суцільну фальсифікацію звітності в державі”¹⁶.

На такий результат впливає недосконалість у веденні обліку. З цього приводу Ф.Ф. Бутинець відзначає: “Сьогодні всі помітили те найголовніше, що втрачає наш облік: він не слугує власнику господарюючого суб'єкта — не дає гарантії збереження майна, відсутня щоденно необхідна інформація для управління”¹⁷. На думку науковця, слід готувати фахівців із обліку так, щоб вони сприймали справедливість і відкидали фальсифікацію обліку та звітності¹⁸. Якщо з першою тезою його висновку можна повністю погодитися, то з другою — не зовсім. Адже бухгалтерський

¹⁵ Гавришко Н., Панасюк В. Бухгалтерський баланс: переваги і недоліки діючої форми // Економіка і ринок. Облік, аналіз, контроль. — Вип. 12. — Т.: Економічна думка, 2005. — С. 184–188.

¹⁶ Рабошук А.В. Професійне судження бухгалтера: проблеми застосування // Вісник ЖДТУ. — 2005. — № 3 (33). — С. 185–196.

¹⁷ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. — Ч. 2. — Житомир: ЖДТУ, 2003. — С. 216.

¹⁸ Там само.

облік на сучасному етапі розвитку як на пострадянському просторі, так і в західних країнах, не виконує покладених на нього завдань через високу лібералізацію економіки. У таких умовах керівники (власники) підприємств самі приймають рішення, що слід відображати в обліку, а що ні. Тому як би ми не готували фахівців, як би ми не закликали їх до правдивості, вони нічого не можуть зробити, якщо подібної фальсифікації прагне керівник або власник підприємства.

Дослідження нерозв'язаних проблем практики бухгалтерського обліку, його теорії та звітності дало змогу дійти невтішного висновку: бухгалтерський облік у нових умовах господарювання втратив важливу роль інструмента зі створення правдивої інформації про діяльність підприємства для користувачів. Водночас зауважимо, що й досі існує велика кількість нерозв'язаних проблем у сфері обліку та звітності, осмислення і класифікація яких мають важливе теоретичне і прикладне значення й дадуть змогу поліпшити становище бухгалтерського обліку.