

Национальные особенности и проблемы законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учёта

У статті представлені результати критичного дослідження законодавчо-нормативних актів бухгалтерського обліку та процедури прийняття їх нових варіантів в контексті вимог Директив Європейського Союзу та міжнародних стандартів фінансової звітності. Внесені і обґрунтовано пропозиції щодо його вдосконалення з метою поліпшення практики господарського управління.

Ключові слова: Закон про бухгалтерський облік, його Національні стандарти і SWOT аналіз.

В статье представлены результаты критического исследования законодательно-нормативных актов бухгалтерского учёта и процедуры принятия их новых вариантов в контексте требований Директив Европейского Союза и международных стандартов финансовой отчётности. Внесены и обоснованы предложения по его совершенствованию с целью улучшения практики хозяйственного управления.

Ключевые слова: Закон о бухгалтерском учёте, его Национальные стандарты и SWOT анализ.

The article presents the results of a critical study of laws and regulations and accounting procedures for the adoption of new options in the context of the requirements of the Directives of the European Union and international financial reporting standards. Made and substantiated proposals to improve it in order to improve business management practices.

Key words: Accounting Act, of its national standards and SWOT analysis.

Постановка проблемы. Современный этап социально-экономического развития Республики Молдова тесно связан с мировой глобализацией, экономическим кризисом и характеризуется дальнейшим укреплением рыночных отношений, усилением евроинтеграционных процессов и переходом на международные стандарты финансовой отчётности. В этих условиях важную роль играет бухгалтерский учёт хозяйственно-финансовой деятельности предприятий. Он является основным источником разнообразной экономической информации для внутренних и внешних пользователей с целью исчисления и оценки многочисленных показателей, выработки и принятия научно обоснованных оптимальных управленческих решений. В рыночных условиях хозяйствования и конкуренции учёт – это начало начал всех экономических наук, «совесть, философия, азбука и язык бизнеса», а бухгалтерия – «сердце любого предприятия».

О важном значении бухгалтерского учёта в успешном развитии национальной экономики издавна и весьма подробно писали многие известные зарубежные специалисты. Так, испанский учёный Б. Солозано в 1590 г. отмечал, что «без бухгалтерского учёта мир был бы неуправляем и люди не смогли бы понимать друг друга» [10, с. 81], а французский экономист Э. Леотэ

в 1898 г. утверждал, что «отсутствие счетоводства или его нерациональное ведение неумолимо ведёт частных лиц к бедствию, предприятия – к разорению, а государство – к той экономической анархии, которая предшествует социальному падению» [11, с. 123]. По мнению украинского преподавателя коммерческих наук М.Е. Харитоненко (1908 г.) «бухгалтерия так же необходима для хозяйственной жизни предприятий, как свет и воздух для физической жизни человека. ... Правильно организованная бухгалтерия, обеспечивая хозяйственный порядок, правомерность и осмысленность в ведении дел, является одною из самых прочных и надежных гарантий здорового развития предприятия, а, в силу сего, и весьма существенным фактором народного благосостояния» [12, с. 7-8].

Вместе с тем множество сложных и разнообразных проблем развития национальной экономики объективно обуславливают актуальность и необходимость глубокого и всестороннего критического изучения современной теории и практики бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности молдавских предприятий и настойчиво требуют его дальнейшего развития и совершенствования на основе широкого, критического и объективного использования наших традиций и многолетнего опыта, лучших зарубежных достижений в данной области. В этой связи значительный научно-практический интерес представляют глубочайшие разработки и передовые достижения одной из лучших в мире украинской школы бухгалтерского учёта, представленной в трудах многих учёных-экономистов (Н.Т. Белуха, Ф.Ф. Бутынец, С.Ф. Голов, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовская, М.С. Пушкарь, В.В. Сопко, Н.Г. Чумаченко и др.).

Анализ последних исследований и публикаций. Необходимость привлечения иностранных инвестиций в национальную экономику обуславливает острую потребность дальнейшего развития и совершенствования национальных систем бухгалтерского учёта в контексте требований Директив Европейского Союза и международных стандартов финансовой отчётности. Однако глубоких, комплексных и объективных исследований данной проблемы отечественными экономистами, допуская различные альтернативные варианты её решения, не имеется, что отрицательно влияет на развитие и эффективность учётной теории и практики.

Основные результаты исследования. Для научно обоснованного реформирования бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности предприятий Республики Молдова важное значение имеет SWOT анализ. Его методология предполагает, во-первых, выявление внутренних сильных и слабых сторон, а также внешних возможностей и опасностей объекта исследования, и, во-вторых, установление связей между ними.

Достоинства этого анализа следующие: прост и эффективен в применении, не требует обширной базы данных для своего проведения, позволяет определить перспективы развития объекта исследования и выбрать ему оптимальный путь развития, предупреждает возникновение возможных проблем, позволяет сформулировать в виде логически согласованной схемы взаимодействие сил, слабостей, возможностей и угроз, сопровождающих

функционирование объекта исследования. Применительно к отечественной учётной практике результаты такого анализа являются следующими (табл. 1).

Таблица 1

SWOT анализ бухгалтерского учёта деятельности предприятий

<i>Сильные стороны</i>	<i>Слабые стороны</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Утверждение Закона о бухгалтерском учёте, соответствующего международным требованиям 2. Отчётность финансовых учреждений и других субъектов с иностранным капиталом согласно МСФО 3. Рост компетентности пользователей финансовых отчётов 4. Присоединение высших учебных заведений к Болонскому процессу 5. Наличие международных программ сертификации бухгалтеров 6. Использование бухгалтерских данных в качестве основы для составления налоговых деклараций 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Относительно высокая стоимость реформирования бухгалтерского учёта 2. Существование устарелых и неполных НСБУ и других нормативных актов 3. Недостаточный уровень механизма внедрения и мониторинга законодательных и нормативных актов в области бухгалтерского учёта 4. Составление финансовых отчётов по типовым формам, которые содержат значительный объём информации и в то же время не отражают реальное имущественное и финансовое положение субъекта 5. Недостаточное раскрытие финансовой информации большинством субъектов 6. Низкий уровень подготовки бухгалтерских кадров в высших учебных заведениях 7. Недостаточная роль подготовки государственных служащих в области бухгалтерского учёта. 8. Недостаток квалифицированных специалистов для ведения бухгалтерского учёта и составления финансовых отчётов согласно МСФО.
<i>Возможности</i>	<i>Опасности</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Обеспечение на международном уровне сопоставимости данных из финансовых отчётов субъектов 2. Свободный доступ пользователей к информации из финансовых отчётов 3. Создание благоприятных условий для привлечения иностранных инвестиций 4. Привлечение внешней финансовой и технической помощи для развития бухгалтерского учёта и аудита 5. Модернизация учебного процесса и подготовка специалистов для профессиональной сертификации 6. Обеспечение прозрачности и повышение степени раскрытия финансовой информации 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отсутствие необходимых финансовых средств для продолжения реформ бухгалтерского учёта 2. Несоответствующая трактовка государственным служащими и бухгалтерскими кадрами субъекта положений бухгалтерского учёта 3. Промедление внедрения МСФО некоторыми субъектами публичного интереса 4. Отсутствие технических средств и программ Soft, а также необходимых квалифицированных кадров для сбора, обработки и опубликования финансовых отчётов 5. Сложность в понимании пользователями стандартов бухгалтерского учёта, основанных на международных стандартах

В контексте вышеизложенного важное значение имеют основополагающие требования к правовой базе, организации и регулированию современного бухгалтерского учёта и финансовой отчётности молдавских предприятий. Главные из этих требований относятся к используемой терминологии; государственным органам, отвечающим за регулирование учёта; компетенции профессиональных ассоциаций по защите прав и повышению уровня квалификации их членов; обязанностям и правам субъектов по ведению бухгалтерского учёта и составлению финансовой отчётности; применению Международных стандартов финансовой отчётности некоторыми категориями субъектов; использованию бухгалтерских данных для составления налоговых деклараций; введению системы внутреннего контроля и аудита; приближению

структуры, методики составления и представления финансовых отчётов к международным требованиям.

В этой связи отметим, что основные положения Закона о бухгалтерском учёте Республики Молдова в целом соответствуют Директивам Европейского Союза, Международным стандартам финансовой отчётности, а также нынешнему уровню экономического развития местных субъектов. В то же время этот Закон содержит только общие методологические нормы по ведению бухгалтерского учёта и составлению финансовой отчётности. Точный метод решения сложных задач установлен в национальных стандартах бухгалтерского учёта и других нормативных актах, которые в настоящее время не соответствуют в полной мере международным требованиям.

Наш анализ показывает, что в статье 3 Закона о бухгалтерском учёте необоснованно отождествляются два различных по содержанию экономические понятия (элемент и объект учёта) и недостаточно точно определяется бухгалтерский учёт как «комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения и обобщения элементов бухгалтерского учёта и финансовой отчётности». Поэтому полностью согласиться с такой диффиницией нельзя, так как вышеуказанная система фактически оперирует с экономической информацией, а не с учётно-отчётными элементами, содержание которых к тому же раскрыто без соблюдения логических правил.

Правомерность и обоснованность вышеизложенного мнения дополнительно подтверждается и двумя определениями управленческого и финансового учёта, приведенными в той же статье. Так, первый вид бухгалтерского учёта в ней трактуется как «система сбора, обработки, подготовки и передачи бухгалтерской информации», а второй – как «система сбора, группировки, обработки и систематизации информации о наличии и движении активов, собственного капитала, обязательств, доходов и расходов в денежном выражении с целью составления финансовых отчетов».

Другим весьма важным аргументом, подтверждающим обоснованность вышеприведенного утверждения, является Закон Украины № 996-XIV «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине» от 16 июля 1999 г. с последующими изменениями и дополнениями. Его статья 1 определяет бухгалтерский учёт как «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень».

Мы также считаем, что в Законе о бухгалтерском учёте в обязательном порядке должны быть чётко указаны объекты бухгалтерского учёта. Кроме того, следует подробно сформулировать основные требования, предъявляемые к основным организаторам и исполнителям сложнейшей бухгалтерской работы – главным бухгалтерам (наличие высшего и среднего специального образования и конкретного стажа работы по специальности, отсутствие судимости за экономические преступления), и дополнительные основополагающие принципы ведения учёта (осмотрительность, превалирование сущности над формой, применение единого денежного измерителя).

Другая статья молдавского Закона о бухгалтерском учёте (№ 44) гласит, что лица, которые уклоняются от ведения бухгалтерского учёта, неправильно применяют его стандарты, умышленно фальсифицируют первичные документы, бухгалтерские регистры и финансовые отчёты, привлекаются к дисциплинарной, материальной, административной или уголовной ответственности. В этой связи представляется необходимым в законодательном порядке закрепить положение, согласно которому при возникновении принципиальных разногласий между руководителем и главным бухгалтером хозяйствующего субъекта в отношении ведения бухгалтерского учёта, первичные документы принимаются главным бухгалтером к дальнейшему учётному отражению по письменному распоряжению руководителя, который впоследствии единолично несёт ответственность за созданную в результате этого экономическую информацию и правильность исчисления всех налогов. Такое нововведение позволит реально обезопасить и сделать независимой деятельность многих учётных работников молдавских предприятий.

Как показывает наше исследование, реформы, инициированные Законом о бухгалтерском учёте и Законом об аудиторской деятельности, обусловили необходимость разработки и утверждения Плана развития бухгалтерского учёта и аудита в корпоративном секторе на 2009–2014 годы. Его главной целью является улучшение качества финансовой отчётности хозяйствующих субъектов, которое должно оказать существенное положительное влияние на национальную экономику. Внедрение этих двух законодательных актов требует осуществления ряда действий, направленных на приведение бухгалтерского учёта и аудита в соответствие с требованиями Директив Европейского Союза и стандартов, принятых в международной практике. В данном контексте настоящая стратегия призвана продолжить начатые реформы, которые в конечном итоге приведут к созданию благоприятной деловой среды, росту культуры бухгалтерского учёта и аудита в корпоративном секторе, а также к росту престижа профессии бухгалтера и аудитора в стране.

Для научно обоснованного реформирования бухгалтерского учёта важное значение имеет Закон о прозрачности процесса принятия решений. Он устанавливает, что органы публичной власти обязаны принимать необходимые меры по обеспечению возможности участия граждан и профессиональных организаций в процессе принятия решений и обеспечить им доступ к проектам. Кроме того, в обязательном порядке должны проводиться публичные слушания, обсуждения и консультации с заинтересованными сторонами, а также информирование общественности о принятых решениях.

Общая характеристика новых Национальных стандартов бухгалтерского учёта

№ п/п	Название	Рассмотренные вопросы	Основа для разработки
1	Представление финансовых отчётов	<ul style="list-style-type: none"> • Цель, виды и состав финансовых отчётов • основополагающие принципы составления финансовых отчётов и качественные характеристики их информации • Формы и содержание финансовых отчётов • Общие правила составления, утверждения и представления финансовых отчётов • Реформация бухгалтерских балансов 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø Концептуальные основы финансовой отчётности Ø МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» Ø МСФО 7 «Отчёты о движении денежных средств»
2	Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события	<ul style="list-style-type: none"> • Выбор, применение и изменения учётных политик • Изменения бухгалтерских оценок • Бухгалтерские ошибки • События после отчетной даты • Непрерывность деятельности 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» Ø МСФО 10 «События после окончания отчётного периода»
3	Долгосрочные нематериальные и материальные активы	<ul style="list-style-type: none"> • Признание и первоначальная оценка долгосрочных активов • Последующая оценка и амортизация долгосрочных активов • Общие правила учёта нематериальных активов • Основы учёта долгосрочных материальных активов • Особенности учёта минеральных ресурсов 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 38 «Нематериальные активы» Ø МСФО 16 «Основные средства» Ø МСФО 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»
4	Инвестиционная недвижимость	<ul style="list-style-type: none"> • Состав инвестиционной недвижимости • Учёт поступления и выбытия инвестиционной недвижимости • Методы последующей оценки инвестиционной недвижимости 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 40 «Инвестиционное имущество»
5	Договоры лизинга	<ul style="list-style-type: none"> • Виды лизинга • Учёт лизинга у лизингополучателя • Учёт лизинга у лизингодателя 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 17 «Аренда»
6	Обесценение активов	<ul style="list-style-type: none"> • Признаки обесценения активов и определение их справедливой стоимости • Признание и измерение убытков от обесценения активов • Восстановление убытка от обесценения активов 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 36 «Обесценение активов»
7	Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции	<ul style="list-style-type: none"> • Признание и классификация дебиторской задолженности и финансовых инвестиций • Учёт дебиторской задолженности и финансовых инвестиций 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø Концептуальные основы финансовой отчётности Ø МСФО 19 «Вознаграждения работникам» Ø МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации» Ø МСФО 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» Ø МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Продолжение таблицы 2

8	Запасы	<ul style="list-style-type: none"> • Состав, признание и первоначальная оценка запасов • Общие правила учёта поступления и выбытия запасов • Косвенные производственные затраты • Текущая и последующая оценка запасов • Особенности учёта малоценных и быстроизнашивающихся предметов 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 2 «Запасы»
9	Собственный капитал и обязательства	<ul style="list-style-type: none"> • Состав и порядок учёта увеличения и уменьшения собственного капитала • Состав, признание и учёт обязательств 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø Концептуальные основы финансовой отчётности Ø МСФО 19 «Вознаграждения работникам» Ø МСФО 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» Ø МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
10	Доходы	<ul style="list-style-type: none"> • Общие правила признания и оценки доходов • Учёт доходов 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø Концептуальные основы финансовой отчётности Ø МСФО 18 «Доходы»
11	Расходы	<ul style="list-style-type: none"> • Состав и классификация расходов • Признание и оценка расходов • Учёт расходов 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø Концептуальные основы финансовой отчётности
12	Договоры на строительство	<ul style="list-style-type: none"> • Виды договоров на строительство • Состав доходов по договорам на строительство • Состав затрат по договорам на строительство • Учёт доходов и расходов по договорам на строительство 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 11 «Договоры на строительство»
13	Затраты по займам	<ul style="list-style-type: none"> • Состав затрат по займам и квалифицируемых активов • Капитализация затрат по займам • Списание затрат по займам на расходы 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 23 «Затраты по займам»
14	Курсовые валютные и суммовые разницы	<ul style="list-style-type: none"> • Учёт курсовых валютных разниц • Учёт суммовых разниц 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»
15	Аффилированные стороны и договоры простого товарищества	<ul style="list-style-type: none"> • Связанные стороны и виды операций между ними • Учёт операций простого товарищества 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø Концептуальные основы финансовой отчётности Ø МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» Ø МСФО 11 «Совместная деятельность»
16	Особенности бухгалтерского учёта в сельском хозяйстве	<ul style="list-style-type: none"> • Характеристика сельскохозяйственной деятельности • Состав, оценка и учёт биологических активов • Учёт сельскохозяйственной продукции • Учёт затрат и калькуляция фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции 	<ul style="list-style-type: none"> Ø Директивы Европейского Союза Ø МСФО 41 «Сельское хозяйство»

Однако эти требования и положения практически не соблюдены при подготовке новых Национальных стандартов бухгалтерского учёта, которые до середины октября 2013 г. отсутствовали в свободном, широком и открытом

доступе и не проходили публичных обсуждений. Исходя из вышеизложенного, предлагаем в полном объеме соблюсти все положения законодательных актов и правительственных постановлений при разработке и практическом внедрении вышеуказанных нормативных актов. Это положительно отразится на эффективности функционирования учётно-контрольных систем предприятий и будет способствовать повышению их конкурентоспособности.

В ходе недавнего реформирования бухгалтерского учёта в Республике Молдова разработаны, утверждены и вступили в силу с 1 января 2014 г. новые Национальные стандарты бухгалтерского учёта. Их полный состав, название и краткое содержание приведены в табл. 2.

Новые Национальные стандарты бухгалтерского учёта деятельности молдавских предприятий имеют, как правило, следующую структуру: Введение, Цель, Сфера действия, Определения, Общая характеристика (признание, оценка, учёт и др.) соответствующего объекта, Раскрытие информации, Переходные положения, Дата вступления стандарта в силу. И внедряться они должны в такой последовательности:

- 1) формирование учётных политик в соответствии с положениями новых нормативных актов по бухгалтерскому учёту;
- 2) разработка в случае необходимости Рабочего плана счетов в соответствии с требованиями новых стандартов и Общего плана счетов бухгалтерского учёта;
- 3) определение разниц, относящихся к признанию и оценке объектов бухгалтерского учёта;
- 4) перенос конечных сальдо ранее применявшихся бухгалтерских счетов в новые счета бухгалтерского учёта.

Несоблюдение вышеуказанных этапов в процессе реформирования бухгалтерского учёта отрицательно скажется на его организации, методике и методологии, что повлечёт за собой недостоверное исчисление фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, конечного финансового результата и различных налогов, подлежащих обязательному научно обоснованному планированию и своевременной уплате в бюджет.

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию национальной системы бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности предприятий будет способствовать повышению её качества и эффективности, улучшению информационного обеспечения управления и успешному развитию различных отраслей рыночной экономики.

Список использованных источников

1. Закон о бухгалтерском учёте № 113 от 27 апреля 2007 г. // Официальный монитор Республики Молдова. – 2007. – № 90–93.
2. Закон о бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине № 996-XIV от 16 июля 1999 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/360787/file/zakon.pdf>.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : курс лекцій / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2000. – 448 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами : приклади та коментарі / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
5. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання : від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
6. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
7. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підр. / Л.В. Нападовська – К. : Книга, 2004. – 544 с.
8. Науковий вісник БДФЕУ. Економічні науки : зб. наук. праць. Вип. 1 (24), гол. ред. В.В. Прядко. – Чернівці, БДФЕУ, 2013. – 452 с.
9. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Економ. Думка, 1999. – 421 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
11. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
12. Харитоненко М.Е. Учебник двойной сельскохозяйственной и торгово-промышленной бухгалтерии / М.Е. Харитоненко. – К., 1908. – 198 с.
13. Щербатюк В.В. Финансовый учёт подотчётных сумм в рыночной экономике : учеб. пособие / В.В. Щербатюк. – К. : Славянский ун-т, 2012. – 167 с.