

УДК 657

# СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**ВАЛЕРІЙ ПАРХОМЕНКО,**  
професор кафедри теорії  
бухгалтерського обліку НАСОНА,  
засл. економіст України,  
доктор економічних наук, професор

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Бухгалтерський облік є упорядкованою системою виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та надання інформації про діяльність юридичної особи зацікавленим користувачам для використання при прийнятті управлінських рішень. Інформація як продукт бухгалтерського обліку має бути своєчасною, достовірною, повною та неупередженою. Ця інформація має відповідати таким якісним характеристикам як доречність, сутєвість, правдивість, нейтральність, зіставність, узгодженість.

В українському бухгалтерському обліку за останні декілька років утворені проблеми, які не забезпечують створення і подання інформації, що відповідає вищезначеним характеристикам і критеріям. Пояснення такої ситуації вбачається у переході регулятора при створенні регламентів до «податківізації» бухгалтерського обліку, тобто до першочергового обслуговування інформацією фіскальних потреб користувачів, а не до надання правдивої, повної, достовірної і нейтральної інформації про стан активів і зобов'язань та про результати діяльності підприємства. Також в деякій мірі це утворюється недотриманням української законодавчої вимоги про гармонізацію національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними. Виправлення ситуації вбачається у «деподатківізації» бухгалтерського обліку, тобто у переході на дотримання загально визнаних (у тому числі українським законодавством) принципів, методів і припущень бухгалтерського обліку.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Міжнародний і національний стандарт бухгалтерського обліку **не передбачає** виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та надання **інформації про постійні податкові ризики**. Натомість двічі виданих (у 2007 і 2011 роках) відповідний український регламент орієнтує платників податку з прибутку на ведення бухгалтер-

ського обліку і складання фінансової звітності про постійні податкові ризики. Однак ця вимога ще ніколи не була виконана та має бути скасована. Нова редакція відповідного розділу Податкового кодексу, значно більш орієнтованого на загально визнані принципи і методи бухгалтерського обліку, голосує за таку «деподатківізацію» бухгалтерського обліку.

У національному стандарті бухгалтерського обліку основних засобів на відміну від міжнародного альтернативно дозволяється вартість робіт з їх ремонту, добудови, модернізації та іншого поліпшення в межах податкового обмеження визнавати поточними витратами. Цей альтернативний варіант відображення подібних витрат на такі роботи не враховує необхідності кваліфікувати їх з огляду на те чи призводять вони до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигод від використання об'єкта чи просто забезпечують підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані з метою забезпечення отримання первісно очікуваних економічних вигод протягом первісно визначеного строку корисного використання. За цим альтернативним варіантом лише за формальною ознакою (зазначені витрати вкладаються чи не вкладаються у суму обмеження) згадані витрати будуть включені до витрат операційної діяльності та/або до капітальних інвестицій і збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів.

Це не відповідає статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», за якою «активи це ресурси контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому». Уявимо, що підприємство реконструювало двоповерхову адміністративну, виробничу чи інвестиційну будівлю у триповерхову. Наявним від цього буде збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигод та отримання нового (трьохповерхового замість двохповерхового) активу. В той же час за формальною ознакою вартість активу в балансі підприємства не буде відображена (не збільшиться).

Не відповідає цей альтернативний варіант і пункту 3 НПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», за яким «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)». У наведеному прикладі немає ознак для визнання витрат – не відбулося вибуття активів (сплачені гроші підряднику, але отримано актив новий – 3 поверх з новим дахом), або збільшення зобов'язань (їх немає ні перед ким), а зазначену суму за цим альтернативним варіантом треба визнати витратами. Може відбутися ситуація, коли за цим альтернативним варіантом доволі незначна вартість поточного ремонту буде відображена капітальними інвестиціями і збільшенням вартості основних засобів.

Також нарешті результати виконання цього альтернативного варіанту не залишаться назавжди викривленими у бухгалтерському обліку, адже за обов'язковою інвентаризацією така, зокрема, новобудова буде виявлена та за її результатами вартість і характеристики об'єкта основних засобів будуть змінені з одночасним визнанням доходів, тобто відбудеться виправлення неправильного відображення події.

З огляду на зазначені невідповідності, а також з метою надання відповідно користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої (нейтральної) інформації про діяльність підприємства застосування альтернативного (уведеного до регламенту бухгалтерського обліку з квітня 2011 року) варіанта бухгалтерського обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інше поліпшення основних засобів є неприйнятним і потребує скасування.

**НПБО 26 «Виплати працівникам», яке поширюється на усі підприємства незалежно від форм власності, премії та інші заохочувальні виплати визнає поточними витратами.** Однак підприємства державної і комунальної форм власності з 2012 року не включають їх до поточних витрат, а відображають використанням чистого прибутку. Також для підприємств цих форм власності з 2012 року залишкова вартість безоплатно переданих основних засобів відображається не у витратах на субрахунку 976 «Списання необоротних активів», а на рахунку «Нерозпо-

ділені прибутки (непокріті збитки)», хоча Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, яка поширюється на усі підприємства, такої кореспонденції не передбачено. Принципи, правила, методики бухгалтерського обліку не повинні залежати від форм власності.

**Потребує скасування запроваджена з 2011 року законодавча установка про ведення малими підприємствами записів у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.** Дослідження показали на появу цього запису в облікових книгах купців ще в Римській імперії. Наукові теорії пояснюють подвійний запис виникненням в результаті однієї події (господарської операції) одночасно прав і обов'язків, причинно-наслідкових зв'язків, їх рівності.

Подвійний запис є одним із способів (елементів) метода бухгалтерського обліку, до яких також відносяться документування, рахунок, баланс, звітність, оцінка, інвентаризація тощо. Подвійний запис займає основне місце серед решти елементів метода бухгалтерського обліку. Способи методу бухгалтерського обліку **нерозривно пов'язані і лише у комплексі дозволяють відобразити предмет бухгалтерського обліку**, тобто господарську діяльність (А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський Теорія бухгалтерського обліку, Київ, 1999, 287с. с.53-54). Подвійний запис одночасно відображає одну подію не менш ніж на двох бухгалтерських рахунках, а також «на двох статтях балансу» (там же, с.73).

Дозвіл на ведення малими підприємствами записів у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису означає ведення записів простою системою відображення інформації на одному регістрі, рахунку. Але такий підхід до застосування способів методу бухгалтерського обліку порушує **нерозривність і комплексність** їх застосування, не забезпечує складання балансу та іншої звітності. Згадайте, що записи простою системою на позабалансових бухгалтерських рахунках не створюють балансу (рівності) відображених на них даних.

За 4 роки запровадження цієї норми регулятор не видав нормативно-методичного документа, спрямованого на реалізацію норми про ведення бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Очевидно, усвідомлюючи загальновізану теорію і практику, регулятором не встановлено методики складання фінансової звітності на основі застосування простої системи записів у регістрах, а у методиці, затвердженій наказом від 15.06.11 №720, професійні наукові терміни подвійного запису бухгалтерського обліку «дебет» і «кредит» підмінені словами «отримано, видано, збільшення, зменшення», але це насправді не призвело до відмови застосування подвійного запису для відображення суми господарської операції одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку у двох регістрах та потребувало від кожного підприємства при застосуванні обчислювальної техніки (а хто її зараз не застосовує) оцифрувати (кодувати) назви бухгалтерських рахунків у запропонованих регістрах.

У випадках отримання пільг (звільнення) щодо сплати податку на прибуток підприємства за уведеним в останні кілька років регламентом зобов'язані відображати суму обчисленого податку на прибуток (від сплати якого вони звільнені за умови його подальшого використання на розвиток виробництва та інші заходи цільового призначення відповідно до законодавства) у складі витрат (тобто так само, як і підприємства не звільнені від його сплати) з одночасним визнанням цільового фінансування.

Вище вже наводилося визначення витрат – вони визнаються (відображаються) внаслідок подій, що призводять до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань. Якщо на підприємствах платників цього податку така конструкція визнання витрат якраз утворюється, то у випадку з пільгою на податок з прибутку вибуття активів не відбувається (грошові кошти підприємства до бюджету не перераховують) або зобов'язання у підприємств не виникає та його (зобов'язання) на рахунку 64 звільнені від сплати податку підприємства не відображають.

Однак у таких підприємств при звільненні все ж виникає можливе зобов'язання, яке може потребувати у майбутніх звітних періодах сплати певної суми у разі, якщо вони використають пільгову суму (чи її частину) не за цільовим призначенням. Таке можливе майбутнє зобов'язання визначено українським ПБО 11 «Зобов'язання» як непередбачене зобов'язання, а відповідним міжнародним (МСБО 37) як

умовне зобов'язання. Непередбачені зобов'язання мають відображатися на позабалансових рахунках. Враховуючи наведене мають бути скориговані нормативно-правові документи з виключенням записів про такі події (операції) у рядках відповідних форм фінансової звітності та на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Спрощення обліку і звітності є складовою низки заходів державної підтримки розвитку малих підприємств. Ще в 1996 році для них були запроваджені 9 скорочених регістрів бухгалтерського обліку, у 2000 році – окремий стандарт щодо спрощеної фінансової звітності, у 2001 році – спрощений План рахунків бухгалтерського обліку, у 2003 році – просту (з використанням 2 регістрів) і спрощену (з використанням 6 регістрів) форму бухгалтерського обліку. Спрощений Звіт про фінансові результати був побудований за моделлю «характер витрат» і разом із спрощеним Планом рахунків та простою чи спрощеною формою бухгалтерського обліку дозволяв за вибором підприємства визначати фінансовий результат без калькулювання собівартості продукції.

Хвиля «податківізації» не обійшла бухгалтерського обліку і фінансової звітності малих підприємств. Звіт про фінансові результати перебудовано за моделлю «функції витрат» з необхідністю відображати дані про собівартість продукції (робіт, послуг), що потребувало її калькулювання і збільшення на 20 відсотків кількості рахунків бухгалтерського обліку. «Деподатківізація» такого ускладнення потрібна малим підприємствам. Крім того, у ПБО 25 останній абзац пункту 2.3 розділу III викривлює собівартість реалізованої продукції та не узгоджується із даними регістрів бухгалтерського обліку, а останній абзац пункту 8 розділу I не відповідає складу витрат за ПБО 16 «Витрати».

Україна уклала Угоду про асоціацію між Україною та ЄС, з якої випливає зобов'язання імплементувати законодавство України з бухгалтерського обліку з Директивою Ради 2013/34/ ЄС. А це означає, що в Україні має відбутися **євроконвергенція** національного регламенту бухгалтерського обліку або його наближення (усунення розбіжностей, приведення у відповідність) до Директиви ЄС. Загальні завдання з розв'язання проблем цього напрямку затверджені розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 р. № 847.

**ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

У червні 2013 року на зміну директивам від 1978 і 1983 років ухвалена Директива Ради 2013/34/ЄС про річну і консолідовану фінансову звітність, сфера застосування якої поширюється на діяльність усіх підприємств (крім тих, на які поширено Регламент ЄС №1606/2002 про безпосереднє застосування МСФЗ). Країни-члени ЄС можуть своїм законодавством запроваджувати лише ті настанови, які є серед кільковаріантних рішень обліково – звітних процедур, включених до цієї Директиви.

Свроконвергенція національної системи бухгалтерського обліку як сукупність заходів з імплементації (включення/виключення норм до/з національного регламенту з бухгалтерського обліку з метою усунення розбіжностей) потребує виконання дослідницької та нормопроектувальної роботи, узгодження її результатів професійним середовищем.

Вбачається актуальним перегляд актів законодавства в частині орієнтирів національних стандартів, складу річної фінансової звітності тощо.

Подальша імплементація Директиви стосуватиметься елементів облікової політики, форм фінансової звітності та/або окремих показників в них, включаючи методичний арсенал для малих підприємств і консолідованої фінансової звітності. Дуже важливо позбутися орієнтації бухгалтерського обліку на забезпечення обліковими записами і процедурами створення недостовірної та антинейтральної інформації внаслідок виключення із застосування загальноновизнаних принципів, правил і процедур бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність як генератори обліково-економічної інформації потребують для управління і безпеки бізнесу розв'язання завдань підвищення їх достовірності, повноти, аналітичності, доречності та оперативності.

## ДО УВАГИ АВТОРІВ!

**Журнал**

### **"БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ"**

визнано Вищою атестаційною комісією України

**професійним виданням з  
бухгалтерського обліку  
та аудиту**

(постанова Президії ВАК України  
від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

**Відповідно до постанови Президії  
ВАК України журнал підвищує вимоги  
до відбору наукових статей до друку**

