

УДК 336.225.611.2

В. В. Дяків,

здобувач, Тернопільський державний економічний університет

ОСНОВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

У статті даний аналіз програмного реформування національної системи бухгалтерського обліку і звітності, що здійснений у відповідності до реалій ринкової економіки із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ.

The article discusses the reform program of the national system of accounting and reporting carried out in line with the realities of a market economy with the use of International Financial Reporting Standards IFRS.

Ключові слова: бухгалтерський облік, податковий облік, витрати, справедлива вартість, звітність.
Key words: accounting, tax accounting, cost, fair value reporting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Трансформація економіко-правового середовища, курс на ринкові перетворення в Україні супроводжуються реформуванням бухгалтерського обліку. Законодавче регулювання нових напрямів господарської практики супроводжувалося нормативним регулюванням бухгалтерського обліку вексельних і валютних операцій, фінансових інвестицій і собівартості, приватизаційних процесів і орендних відносин, основних фондів і нематеріальних активів, обороту майнових і компенсаційних сертифікатів, застосування єдиного принципу нарахування при визначенні доходів і витрат підприємства, проведення інвентаризації і оформлення документів, складання переглянутої бухгалтерської звітності, включаючи її скорочений варіант для малих підприємств.

Перш ніж встановити основні напрями удосконалення обліку в Україні, доцільно визначити, як організовується облік у розвинених країнах, на якому етапі він перебуває в Україні та як має змінюватися в ринкових умовах.

АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

В Україні створена багаторівнева система законодавчого і нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Нормативні акти вищих органів управління є обов'язковими для виконання всіма господарюючими суб'єктами, а методичні рекомендації мають суто рекомендаційний характер. [7]

Аграрні підприємства, починаючи з 2000 року, організовують бухгалтерський облік відповідно до загальних вимог П(С)БО, нового Плану рахунків і типових форм реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України. Але галузь має свої відмінності, пов'язані з особливостями приватизації, використанням землі як основного засобу виробництва, специфічним формуванням результатів праці, що є наслідком поєднання природних і економічних процесів, які потребують додаткового врахування при трансформації бухгалтерського обліку. Тому актуальним залишається висновок академіка П.Т. Саблука, що "для економістів-аграрників, в т. ч. облікового напрямку, особливо вечних, немає нині відповідальнішого завдання, ніж вирішення питання відображення в системі бухгалтерського обліку, балансі, як це робиться у країнах світу, усіх складових аграрного капіталу, обліку земельної ренти та її розподілу" [8].

Н.М. Ткаченко, В.В. Квачан провели аналіз стану бухгалтерського та податкового обліку, проблеми автоматизації їх ведення та можливості існуючих на сьогодні в Україні відповідних програмних продуктів. Для підприємства одним із важливих етапів автоматизації обліку є проведення правильної оцінки складу та обсягу необхідного документообігу, визначення переліку документів, які мають вестися в

електронній формі, а які в паперовій. У зв'язку з цим необхідно чітко визначити завдання автоматизації [9].

НЕВИРШЕНІ ЧАСТИНИ ПРОБЛЕМИ

Необхідно констатувати, що без змін і новацій в правовій системі (не в останню чергу в податковому законодавстві), які впливають на організацію і методологію бухгалтерського обліку, не можна бути остаточно стверджувати про гармонізовану систему бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є реформування, трансформація бухгалтерського обліку із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ, приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах докорінного реформування бухгалтерського обліку, особливо стосовно практичної реалізації багатьох його нових положень, податковий облік створив для бухгалтерського обліку додаткові проблеми.

Економічний сенс (доцільність) податкового обліку полягає в тому, що ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподаткованого доходу і не перекладалися частково на бюджет. У фінансовому аспекті це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку доходу в прибутках підприємств внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій платника податку як суб'єкта господарювання. Маються на увазі, як правило, витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробничою діяльністю, або просто втрати, які нормуються.

Крім цього, держава може, залежно від економічної доцільності, впливати на розмір оподаткованого прибутку й у інший спосіб, зокрема через амортизацію, змінюючи як механізм її обчислення, так і норми амортизаційних відрахувань. У зв'язку з таким висновком виникає наступне питання, суть якого полягає в тому, чи можлива взагалі (в принципі) уніфікація податкового і бухгалтерського обліку.

На наш погляд, відповідь на таке запитання повинна складатися з двох частин. Перша — уніфікація бухгалтерського й податкового обліку в принципі можлива; друга — неможлива повна уніфікація, завжди залишаться певні елементи податкового обліку, які матимуть самостійне значення.

Отже, проблема уніфікації податкового і бухгалтерського обліку має розглядатися в двох аспектах. Спочатку повинна бути визначена можливість виконання бухгалтерським обліком тих додаткових функцій, які нині виконує податковий облік. І тільки після цього можна говорити про уніфіка-

цію та розробку у зв'язку з цим практичних рекомендацій стосовно змін як у бухгалтерському, так і податковому обліку.

Дослідження свідчать, що найбільш суттєві розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком мають місце у трьох основних питаннях: доходи, витрати, амортизація. Основна причина цього в тому, що вони регулюються різними директивними документами.

Головним завданням трансформації бухгалтерського обліку, як зазначається в Програмі реформування бухгалтерського обліку із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ, є приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності. Проте на практиці досить часто спостерігається механічне запозичення положень МСФЗ, що ускладнює реалізацію основних завдань та функцій, реальне макро- та мікроуправління економікою держави.

У розвиток цієї думки можна привести, наприклад, такі факти:

— розподіл обліку на бухгалтерський і податковий, оскільки свідомість тяжко сприймає два офіційні прибутки: один — для органів державної податкової служби, а другий — для власників й інвесторів. Крім цього, спроба налагодити відносини бюджету з платниками податків шляхом створення на підприємствах незалежно від форм власності за рахунок їх коштів так званого податкового обліку згідно з чинним законодавством України також свідчить про ігнорування методологічних засад бухгалтерського обліку. На наше переконання, для кожної з цих економічних категорій потрібен окремий закон, тобто Закон "Про витрати", Закон "Про доходи", Закон "Про амортизацію". Цими законодавчими актами повинні регулюватися всі правові аспекти економічних процесів, пов'язаних з формуванням доходів, витрат, амортизації. І вже у відповідності (кореспонденції) з цими основоположними документами повинні розроблятися всі інші документи стосовно доходів, витрат, амортизації, тобто доводити закони до інструктивного рівня з врахуванням умов їх застосування;

— використання умовних господарських операцій і подій після звітної дати, що базуються на професійному судженні бухгалтера. Наприклад: оцінка частини дебіторської заборгованості як безнадійної і віднесення сум по ній у збиток тощо. В умовах нерозвинутих ринкових відносин, особливо у сільському господарстві, дане нововведення переводить з об'єктивної у суб'єктивну площину оцінку активів, відповідно відкриває легальний шлях до фальсифікацій;

— запровадження в умовах нерозвинутих ринкових відносин, особливо у сільському господарстві, категорії "справедлива вартість". Навіть закордонні експерти, узгаляючи російський досвід, переконалися, що запровадження в СНД справедливої вартості тільки різко збільшить ризик прийняття управлінських рішень.

На сьогоднішній день недостатня увага приділяється положенням організації обліку.

Серед останніх негайного вирішення потребують три головні їх складові: організація документування господарських операцій, бухгалтерська звітність, запровадження системи вимог та критеріїв щодо ведення бухгалтерського обліку за паперовими та комп'ютерними формами обліку.

Затверджені Мінстатом України в період 1995—1996 рр. типові форми первинних документів бухгалтерського обліку охоплюють лише незначну частину господарських операцій. Фактично до сьогоднішнього дня документування більшості господарських операцій підприємствами АПК здійснюється на типових бланках, затверджених ще наказами Мінстату та Мінсільгосппроду РСР в 1971—1972 рр.

Очевидно, що розв'язання даної проблеми потребує узгоджених дій всіх компетентних державних установ з метою запровадження в кожній галузі однотипної системи первинної документації для забезпечення облікових записів відповідно до П(С)БО. Покладатись на те, що дану проблему може вирішити лише Мінфін з Держкомстатом України, є нерозумним.

ВИСНОВКИ

Аналізуючи вищевикладене, можна зробити такі висновки:

1. Окремою проблемою, яка потребує спільних зусиль Мінфіну, Держкомстату, ДПУ та Мінагрополітики, є розробка єдиної системи первинного облікового документообігу, який би задовольняв потреби бухгалтерського і податкового обліку при фіксації господарських операцій, що формують об'єкти оподаткування.

2. Однією з головних ланок у розв'язанні проблем, пов'язаних з недостатньою увагою положенням організації обліку, є формування системи звітності підприємств. Згідно з чинним законодавством Міністерство аграрної політики не має можливостей організаційно та методично забезпечити формування ефективної системи звітних показників, що, в цілому, унеможлиблює проведення ефективної аграрної політики держави.

3. Важливе значення має відпрацювання в державі вимог та критеріїв щодо форм бухгалтерського обліку. Робота має проводитись не тільки з врахуванням комп'ютерних технологій, але і враховувати технологію виробництва, уніфікуючи аналітичні та синтетичні реєстри паперових та комп'ютерних форм обліку по галузях.

Література:

1. Указ Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3.12.99 р. // Урядовий кур'єр. — 1999. — № 230.
2. Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року: Закон України від 18.10.2005 р. № 2982-1V: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97р. № 168/97-ВР зі змінами та доповненнями: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Про державний бюджет України на 2009 рік: Закон України від 26.12.2008 р. № 835-VI.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: проблеми визначення // Вісник ЖІТІ. — Сер.: Економічні науки. — 2001. — № 17. — С. 3—14.
6. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XII зі змінами та доповненнями.
7. Зінов'єва О.Д., Беляєва Л.А. Формування облікової політики на підприємствах. // Вісник ХНАУ. — 2003. — №4. — С. 184.
8. Михайлов М.Г. Облікова політика підприємств: документальне забезпечення // Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у чотирьох частинах / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева. Ч.3. Фінансово-кредитна система. — К.: ІАЕ, 2002. — С. 126.
9. Коцупатрий М.М. Законодавче регулювання бухгалтерського обліку в Україні // Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у чотирьох частинах / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева. Ч.3. Фінансово-кредитна система — К.: ІАЕ, 2002. — С. 133.
10. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учёта // Бухгалтерский учёт и аудит. — 1998. — №10. — С. 9.
11. Чумаченко М. Формування глобальної системи бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. — 2001. — №68.
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 // Облік і фінанси АПК. — 2007. — №1—2. — С. 9.
13. Токар С., Мушинський Р. Щодо реалізації реформи бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — №4. — С. 44.
14. Юрченко Е. Методика распределения косвенных расходов производства // Весник налоговой службы Украины. — 2001. — №39. — С. 59.

Стаття надійшла до редакції 12.11.2009 р.