

УДК 657

ОСНОВНІ НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

ВАЛЕРІЙ МОССАКОВСЬКИЙ,
професор, доктор економічних наук,
ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ТЕТЯНА КОНОНЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
і аудиту ДВНЗ «Київський університет
управління та підприємництва»

У статті розглянуті недоліки ведення обліку та намічено шляхи їх ліквідації, запропоновано заходи щодо підвищення статусу бухгалтера в Україні.

Ключові слова: завдання бухгалтерського обліку, значення Закону Сарбейнса-Окслі – 2002 для економіки США, недоліки обліку в Україні та їх ліквідація, підвищення статусу бухгалтерів.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

При запровадженні ринкових засад в економіці України виникла необхідність запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Завдання бухгалтерського обліку розширилися, тому виникає потреба вивчення досвіду передових країн.

Створення інформаційного забезпечення вимагає узгодження наукових досліджень в галузі бухгалтерського обліку як бази для вивчення діяльності конкретного підприємства, статистики як засобу узагальнення даних обліку всіх підприємств та економічної науки як основного споживача зібраних даних відповідно до вимог управління всіх рівнів.

Наведені вище обставини вимагають одночасно з визначенням факту господарської операції необхідно визначити методу його відображення в системі бухгалтерському обліку та порядок формування даних звітності про наслідки діяльності підприємства та всього національного господарства на засадах, які дозволяють обґрунтовано обчислювати економічні показники в динаміці в цілому по країні та в окремих галузях. Саме на цьому має будуватися економічна політика уряду будь-якої країни. Але і цього замало, адже умови світового ринку вимагають розробки і впровадження міжнародних стандартів. Цьому в останні роки приділяється багато уваги.

Мета статті – визнання існуючих недоліків побудови бухгалтерського обліку в Україні та розробка пропозицій щодо їх усунення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

При переході економіки України на ринкові засади було проведено ряд заходів, зокрема перебудова-

но бухгалтерський облік відповідно до вимог сьогодення, міжнародні асоціації бухгалтерів розробили міжнародні стандарти фінансової звітності (далі МСФЗ), які передбачалося використовувати у всіх країнах світу. Однак така перебудова бухгалтерського обліку не отримала підтримки, адже США відмовилися від їх застосування з введенням в дію Закону Сарбейнса-Окслі – 2002 [1].

В перші роки після введення в дію цього закону давалися обіцянки щодо можливості його узгодження з МСФЗ і МСБО, проте пройшло більше 10 років, але подібні заходи не проведено.

На нашу думку, причиною цього слід вважати те, що положеннями з бухгалтерського обліку (СААР), які використовувалися в США раніше, тобто до запровадження МСФЗ, фірмам надавалося право при потребі вносити зміни в облікову політику з метою досягнення стабілізації курсу акцій та сталого фінансового стану.

Уряд США дозволив компаніям застосовувати прийоми креативного обліку, що надає можливість фірмам вносити зміни в облікову політику з метою попередження погіршення фінансового стану. Наприклад, при очікуванні зменшення прибутку дозволяється відносити частину витрат виробництва на збільшення вартості окремих видів капіталу, наприклад, людського або інтелектуального, як про це зазначає І. Дерун [2]. Тим самим прибуток залишається без змін, як і доходи бюджету, тобто належний фінансовий стан фірм дозволяє стабілізувати економіку США. На нашу думку, це важливе завдання, яке покладено на бухгалтерський облік.

Другою важливою обставиною, яка направлена

розробниками міжнародних стандартів на стабілізацію бюджету, є введення розділу 2 форми 2 «Сукупний дохід». На нашу думку, призначення цієї форми пов'язане з попередженням обману держави шляхом дооцінки необоротних активів. Раніше цей факт не мав ніякого відношення до сплати податків, адже названі суми поповнювали капітал фірми, впливаючи на зменшення платежів у бюджет шляхом збільшення нарахування амортизації.

Тепер держава дозволяє підприємству це робити, але вимагає спершу сплатити до бюджету ту суму податку, на яку має зменшитися прибуток при податковому нарахуванні амортизації. Такий підхід, на нашу думку, зустрічається вперше у податковому законодавстві. Якщо прийняти ті процеси нарахування амортизації, що передбачені у Податковому кодексі України, то спостерігаються серйозні порушення щодо нарахування амортизації взагалі. Наприклад виникає питання чи слід нараховувати амортизацію на будівлю чи інший об'єкт, якщо строк їх експлуатації давно минув, або на об'єкти, які після закінчення строку експлуатації використовувати не передбачено, зокрема на свердловині.

Не зовсім зрозуміло, як бути з амортизацією на приватизовані об'єкти, якщо її сума не використана на відновлення, а об'єкт продано.

Приватизація об'єктів в Україні проведена зі значним порушенням, так як відсутні відомості про власників конкретних підприємств.

У формі 2 дані діяльності сільськогосподарських підприємств підрозділяються на дві частини: прибуток, розрахований на загальних підставах по товарній продукції, та уточнення оцінки біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 використовуючи дані про одержану валову продукцію.

Хто-небудь може назвати країну, в якій би застосовувалася подібна методика визначення фінансових результатів галузі, тим більше що сільськогосподарські підприємства податок на прибуток не сплачують.

Побудова економіки України після отримання самостійності передбачала зміни економічних відносин в країні, запровадження статусу підприємств, які відповідали вимогам зовнішньої торгівлі, перебудову фінансової і бюджетної політики, налагодження податкової системи, порядку ведення обліку тощо.

Процеси приватизації в Україні здійснювалися із значними порушеннями, що ускладнило послідуєчі формування даних про власність на конкретні суб'єкти обліку і звело нанівець процес управління економікою, особливо в аграрній сфері. Ліквідація колгоспів і радгоспів призвела до того, що в сучасних умовах невідомо, в чийй власності знаходиться основний засіб – земля. Для України це питання набуває особливо великого значення, тому необхідно прийняти першочергові заходи щодо взяття на облік усіх видів угідь.

Не менш важливим моментом, який істотно впливає на стан економіки України, є специфіка застосування на практиці податку на додану вартість (ПДВ) при реалізації виробленої продукції за кордон, зокрема продукції металургійної промисловості. При здійсненні подібних операцій ПДВ нараховується за нульовою ставкою, а ті його суми, які були сплачені підприємством при заготівлі сировини і паливних матеріалів, повертаються йому з бюджету. Як наслідок, застосування вказаної методики нарахування і сплати ПДВ слід назвати факт, коли металургійні заводи відмовилися поставляти вироблену власну продукцію на Миколаївський комбайновий завод, пояснюючи це не вигідністю збуту продукції для задоволення внутрішніх потреб України через специфіку сплати ПДВ, що істотно впливає і на стан аграрної економіки.

Цим до певної міри пояснюється стан промисловості України, який охарактеризований П.С.Щенко та А.Г. Алексеєнко: «Структура промисловості України відрізняється від світових показників надзвичайно низькою вагою машинобудування, яке являється основою науково-технічного прогресу, а також легкої промисловості. Разом з тим питома вага паливно-сировинного комплексу надзвичайно завищена, що знижує ефективність економіки. Відновлення основних фондів уповільнилося, як ніколи. Порівняно з 1990 р. середній строк їх служби в економіці істотно збільшився, а випуск продукції машинобудування, призначеної для заміни застарілої та зношеної техніки, порівняно з 1990 р. скоротився в багато разів» [3, с.472].

Спочатку вважали, що застосування високої ставки ПДВ дозволить в достатній мірі наповнити бюджет України, але недавній розвиток подій призвів

до істотних змін в економічній політиці держави через особливості податкових відносин.

Дійсно, підтвердження факту відмови продажу металічних ресурсів для виробництва комбайнів уже важко оцінювати з метою характеристики стану економіки всієї машинобудівної галузі. Але якщо врахувати можливий негативний вплив цього факту на стан всієї галузі, то можна вважати обґрунтованими причини низького стану економіки України в цілому.

Виявлені останнім часом факти приховування внесених до бюджету коштів і подальше їх привласнення засвідчує не лише про жахливий стан бухгалтерського обліку в органах податкової служби, а й про всездозволеність влади в результаті повної відсутності контролю відповідних органів за її діяльністю. Важко підібрати слова щодо характеристики подібних фінансових порушень в країні та визнати, наскільки Україна відстає від розвинених країн, зокрема США. Позитивно сприймається те, що (як відмічалося у пресі) великі магнати цієї країни прийняли рішення щодо зменшення своїх прибутків з метою надання допомоги малозабезпеченим сім'ям.

Важливим недоліком економічної політики України в Європі слід вважати застосування тіньової економіки. Розглядаючи причини виникнення такого явища, доцільно виділити три групи європейських країн, які істотно відрізняються між собою. За дослідженнями, проведеними вченими університету І.Кеплера (Австрія) та рядом інших публікацій [4, с.56-61], серед європейських країн найвищий рівень тіньового сектора економіки в процентах до внутрішнього валового продукту припадає на країни з низьким рівнем економічного розвитку (Греція, Кіпр, Мальта), в яких цей показник досягав 25-26 відсотків.

У розвинених країнах Європи, зокрема в Італії (біля 21%) доля тіньової економіки була дещо вищою порівняно з Німеччиною (13-14%), Великобританією (10-11%), що, на нашу думку, пояснюється досить значною питомою вагою працівників, які приїхали з інших країн і наймаються для обслуговування сімей працівників. Для порівняння доцільно зазначити, що у розвинених країнах (США, Японія) названий показник був на рівні менше 10%.

Країни, які раніше входили до складу СРСР (Ес-

тонія, Литва) або були близькими до СНД (Болгарія), мають високий рівень тіньової економіки (близько третини).

Дослідження аналогічних показників в Україні дуже ускладнені через відсутність подібних публікацій. Було коротке повідомлення, що міністр економічного розвитку і торгівлі І. Прасолов на засіданні Комітету Верховної Ради України з питань підприємництва, регуляторної і антимонопольної політики повідомив, що рівень тіньової економіки в Україні за методом «затрати населення – розумний товарообірот» складає 45% від офіційного внутрішнього валового продукту. Слід зазначити, що І.Прасолов запропонував нормалізувати ситуацію у внутрішній торгівлі, зробити її більш цивілізованою, особливо в маленьких містах та у сільській місцевості. Узгодити інтереси споживачів, виробників і торгівельної мережі, затвердивши їх шляхом прийняття відповідної торгівлі.

Насправді, причина подібних явищ криється в тому, що на протязі тривалого часу спостерігаються відмінності в системі оплати праці в Україні порівняно із розвиненими країнами. За кордоном кожен працівник із власного заробітку сплачує податки та відрахування до Пенсійного фонду та інші суми на соціальні потреби.

В Україні із заробітку утримуються лише податки. Власники підприємств не зацікавлені (а тому не бажають) платити встановлені суми соціальних відрахувань, використовуючи зекономлені таким чином кошти для виплати заробітної плати у конвертах, що призводить до значних негативних наслідків для економіки. Найбільш важливим серед них є порушення через недоплату відповідних сум пенсійному та іншим фондам, що потребує компенсації з бюджету.

Не менш значним фактом є те, що для виплати заробітної плати у конвертах підприємство повинно мати певну суму готівки, яка має бути нагромаджена керівництвом за допомогою здійснення позабанківських операцій. А це призводить до виникнення не облічених сум виручки або інших способів надходження готівкових коштів і відповідно недоплати значної суми податків у вигляді ПДВ, податку на прибуток та ін.

Наслідком виплати заробітної плати у конвертах

слід визнати також те, що достовірність фінансової звітності підприємств України є дуже низькою і не дозволяє приймати обґрунтовані рішення про економічне становище держави, а це означає, що дані про обсяг виробництва і збуту, витрати на виробництво, виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) не є достовірними, тим самим достовірність економічної інформації зводиться нанівець і наслідки роботи економістів значно знижуються.

На нашу думку, доцільно перейти на систему обліку оплати праці, яку використовують на кордоні, тобто відмовитися від застосування відрахувань до Пенсійного фонду та на інші соціальні цілі. Ці суми необхідно включити до оплати праці, яка має збільшитися на відповідний відсоток (до 37 і більше процентів), а із загальної суми заробітку проводити утримання відповідної суми, яку потім підприємство перерахує до Пенсійного фонду та на інші цілі. Таким чином, кожен працюючий чітко визначатиме свій індивідуальний внесок до Пенсійного та інших фондів, що й призведе до відмови від оплати заробітку у конвертах.

Проблеми щодо внесення змін до системи оплати праці, розробки і затвердження відповідного нормативного акту розглядалися раніше (див. Бухгалтерський облік і аудит – 2013. - №2).

З метою поліпшення методики обліку розрахунків з оплати праці необхідно провести наступні заходи:

а) здійснити перерахунок заробітної плати всіх категорій працівників різних галузей економіки з метою приведення у відповідність заробітку та процентних ставок платежів податків, відрахувань до Пенсійного фонду та інших соціальних виплат з урахуванням певного зростання заробітку;

б) переглянути систему оподаткування доходів фізичних осіб всіх категорій громадян;

в) посилити контроль за нарахуванням і виплатою заробітної плати у всіх підприємствах, особливо у приватних.

Намічені заходи мають здійснити відповідні державні органи на основі розпоряджень керівних органів держави.

Вимагає належного вирішення також питання щодо недопущення перебудови інформаційного забезпечення при введенні нових законодавчих актів з

питань бухгалтерського обліку, оскільки виникнуть суттєві ускладнення при вивченні змін показників діяльності підприємств в динаміці. Тому пропонуємо створити орган при Міністерстві фінансів України, діяльність якого була б спрямована на попередження виникнення змін в методиці формування показників фінансової звітності подібно до аналогічного підрозділу в Міністерстві юстиції України. На цей орган мають бути покладені також обов'язки з керівництва бухгалтерським обліком стосовно належної підготовки нормативних документів, покращення підготовки кадрів, умов діяльності бухгалтерської служби у всіх підприємствах, організації та участі у нарадах головних бухгалтерів тощо.

У галузевих міністерствах, наприклад, у Міністерстві аграрної політики і продовольства України має діяти підрозділ, що займатиметься підготовкою нормативних документів не тільки для підпорядкованих міністерству підприємств, а й тих, що виробляють та займаються переробкою сільськогосподарської продукції, узгоджувати діючі нормативні положення з Міністерством фінансів та Міністерством статистики, іншими державними органами, а також приймати від підпорядкованих органів всі форми фінансової звітності в такому ж порядку, як це робилося раніше і продовжує здійснюватися в інших країнах СНД. Так, у Російській Федерації зведена річна звітність подається у міністерство до 1 квітня наступного року, а в Україні в сільському господарстві узагальнюються дані лише близько 200 господарств, а інші підприємства подають звітність лише статистичним органам. Це дозволить налагодити облік у конкретних підприємствах та здійснювати належну перевірку поданої фінансової звітності.

Першочерговим слід визнати появу думок, що бухгалтерський облік не є наукою і, як наслідок цього, виникають пропозиції щодо ліквідації спеціальності 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Це викликає подив, якщо проаналізувати кількість розробок щодо застосування МСФЗ та приведення їх у відповідність до вимог діяльності підприємств конкретних галузей в Україні.

Насьогодні кричущим залишається питання: яке майбутнє чекає на бухгалтерів, що працюють у житлово-комунальному господарстві. Після розпочатої у 2012 році реорганізації та створенні

ДВНЗ «Київський університет управління та підприємництва», до складу якого увійшла Державна академія житлово-комунального господарства, припинилося навчання вузькопрофільних спеціалістів з поглибленим вивченням житлово-комунального господарства, а також проведення науково-практичних семінарів для бухгалтерів галузі, які регулярно проводилися викладачами. Таким чином, бухгалтери втратили можливість підвищення кваліфікації, вирішення проблемних питань, що стосуються особливостей ведення бухгалтерського обліку у сфері ЖКГ.

Нажаль, пропозицій щодо існування вузу, який мав би готувати висококваліфікованих спеціалістів для ЖКГ, ні від галузевого міністерства, ні від Міністерства освіти і науки України немає, а навпаки все робиться для того, щоб остаточно знищити ще й КУУП. Цей процес триває вже 3 роки, а страждатимуть представники бухгалтерської професії, адже у них в процесі діяльності виникає безліч специфічних запитань, можливостей отримати відповіді на які вони не матимуть. У чію компетенцію має входити вирішення названих питань?

Потребує нагального вирішення ще одне важливе питання щодо підвищення статусу бухгалтера як спеціаліста, адже від якості виконання покладених на нього обов'язків залежить достовірність фінансової звітності, що впливає на стан економіки країни в цілому. За попередніми даними обліком в Україні займається майже триста тисяч спеціалістів, які несуть відповідальність за все: фінансовий стан підприємства, галузі, економіки країни, дію нормативних актів, наповнення бюджету країни, виплату пенсій тощо.

Насторожує той факт, що в тюрмах Києва та області відбуваються покарання близько 40 % жінок-бухгалтерів. Виникає питання: чи в усіх випадках порушення законодавства винні лише бухгалтери і чи завжди лише вони повинні нести відповідальність.

У США статтею 703 Закону Сарбейнса-Окслі – 2002 була передбачена вказівка комісії з цінних паперів і бірж США про проведення розслідування щодо порушників і порушеннях в галузі ринку цінних паперів за 4 роки (1998–2001 рр.). Встановлено, що до виявлених порушень були причетні 524 особи

співробітників компаній, в тому числі махінацій – 425, з них: 63 – Голови Ради директорів, 99 – Генеральні директори, 96 – президенти і лише 19 – виконавчі бухгалтери, 14 – головні бухгалтери. Таким чином, на долю бухгалтерів припадає лише 6,3%, а якщо прийняти до уваги число махінацій – 7,8% [1, с. 19]. При цьому відповідальність за порушення законодавства у фінансовій сфері має велике значення. Наприклад, якщо керівник компанії чи фінансовий директор, знаючи, що фінансова звітність є недостовірною, не попереджає про це відповідні органи, карається штрафом до 1 млн. дол. і (або) позбавлення волі до 10-ти років, а при затвердженні такої звітності - до 5 млн.дол. і (або) позбавлення волі до 20-ти років.

Заслужовує на увагу ще один факт. Майже аналогічні санкції розповсюджуються на аудиторів, які здійснювали перевірку фірми. На них накладається штраф за кожне порушення: а) не більше 100 тис. дол. на фізичну особу або 2 млн. дол. на будь-яку іншу особу; б) не менше 750 тис. дол. на фізичну особу або 15 млн. дол. на іншу особу, якщо має місце навмисне або свідоме правопорушення, включаючи і допущене через халатність [1, с. 15]. Слід зазначити, що низька якість проведення аудиторських перевірок в Україні не визнається, а тому не карається.

Для підвищення статусу бухгалтерів необхідно здійснити ряд заходів:

- створити об'єднання бухгалтерів України, адже існує об'єднання професійних бухгалтерів, звідси виходить, що всі рядові спеціалісти не є професіоналами;
- проводити з'їзди бухгалтерів, подібно до того, як це організовується в Росії (з'їзди бухгалтерів відбуваються в Кремлівському палаці з'їздів);
- створити при об'єднанні бухгалтерів орган, який би вирішував спірні питання при розгляді судових справ;
- підняти перед урядом питання про введення звання «Заслужений бухгалтер України», адже економістів на підприємствах майже немає, а бухгалтерам присвоюють звання «Заслужений економіст України».

Впровадження подібних заходів покращить роботу бухгалтерської служби, дозволить підвищити не

тільки статус бухгалтера, а й значимість наслідків економічних досліджень показників фінансової звітності всіх типів підприємств, що в сучасних умовах є дуже важливим.

Розглядаючи перебудову бухгалтерського обліку в Україні необхідно прийняти до уваги висновки Я.В.Соколова: «Самий серйозний недолік американського обліку і аудиту бухгалтерської звітності в тому, що її носії вважають свої прийоми кращими і єдино правильними. Рідко можна зустріти бухгалтерську працю або роботу з теорії і практики аудиту, в яких цитувалися б німецькі, французькі, італійські та інші неамериканські автори. Це відбувається че-

рез почуття переваги всього американського над неамериканським (нехай ми вважаємо це помилковим...). Школа американського обліку і аудиту багато дала світу і дасть йому в майбутньому ще більше, але цю школу не можна експортувати в Росію цілком. Чи може російська бухгалтерія стати американською? Ні. А аудит? Тим більше ні» [5, с. 247–348].

Тому в сучасних умовах необхідно дослідити, чи доцільно в практиці підприємств України використати те, що передбачено в МСФЗ і що є кращим з того, що використовується вітчизняними підприємствами. Саме на це доцільно направити увагу українських науковців, як цього вимагає практика.

ВИСНОВКИ

Вивчення стану бюджетної системи і бухгалтерського обліку в Україні засвідчило необхідність здійснення ряду першочергових заходів:

- 1) привести податкову систему країни у відповідність до нормативних документів бухгалтерського обліку;
- 2) переглянути всі нормативні документи, що стосуються бухгалтерського обліку з метою приведення їх у відповідність до вимог всіх рівнів управління країни, зокрема відмовитися від застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- 3) здійснити запропоновані у статті заходи щодо підвищення статусу бухгалтерів всіх рівнів, що має призвести до покращення стану обліку у конкретних підприємствах.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Гетьман В.Г.* Закон «Сарнбейнса-Оксли – 2002» – важный инструмент, используемый в США в борьбе с мошенничеством в финансовой отчетности / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 7–8.
2. *Дерун І.* Удосконалення відображення складових інтелектуального капіталу в обліку / І. Дерун // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №5.
3. *Ещенко П.С., Арсєнко А.Г.* Куда движется глобальная экономика в XXI веке / П.С. Ещенко, А.Г. Арсєнко – К.: Знання України. – 2012.
4. *Замлинський В.А.* Роль облікової політики і фінансових складових у детінізації економіки // Матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки і практики» – м.Київ, 26-27 вересня 2013р.
5. *Соколов Я.В.* Очерки развития аудита / Я.В. Соколов, Н.Д. Терехов. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – 248 с.

У статтє рассмотрєны недостатки ведєния учєта и намєчєны пути их ликвидации, предложєны пути повышєния статуса бухгалтера в Украинє.

Ключєвыє слєва: задачи бухгалтерского учєта, значение Закона Сарбєйнса-Оксли – 2002 для экономики США, недостатки учєта в Украинє и их ликвидация, повышение статуса бухгалтера.

The article describes the shortcomings of accounting and the ways of their elimination, proposed measures to improve the status of the accountant in Ukraine.

Keywords: job accounting, value Sarbanes-Oxley Act – 2002 for the U.S. economy, accounting shortcomings in Ukraine and their elimination, raising the status of accountants.