Інститут економічних досліджень та політичних консультацій

Німецька консультативна група

Серія консультативних робіт PP/01/2010

Зміна системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні: Економічна необхідність і практичні кроки до реформи

Роберт Кірхнер

Томас Оттен

Рікардо Джуччі

Берлін/Київ, квітень 2010 року

Про Інститут економічних досліджень та політичних консультацій

Інститут економічних досліджень та політичних консультацій (ІЕД) – провідний український аналітичний центр, що спеціалізується на економічних дослідженнях та консультаціях з питань економічної політики. ІЕД був заснований у жовтні 1999 року провідними українськими політиками та Німецькою консультативною групою з питань економічних реформ.

Місія ІЕД - вироблення альтернативного погляду на ключові проблеми суспільного та економічного розвитку України. В рамках місії ІЕД націлює свою діяльність на надання висококваліфікованої експертної оцінки в галузі економіки й економічної політики, на формування громадської думки шляхом організації відкритого публічного діалогу, на сприяння розвитку економічних та суспільних наук і стимулювання розвитку дослідницької спільноти України.

Інститут економічних досліджень та політичних консультацій
Рейтарська 8/5-А,
01034 Київ, Україна
Тел: +38 044 / 278 63 42
Факс: +38 044 / 278 63 36
institute@ier.kiev.ua
http://www.ier.kiev.ua

Про Німецьку консультативну групу

Німецька консультативна група з питань економічних реформ працює в Україні з 1994 року, консультуючи український уряд та інші державні органи, такі як Національний банк України, по широкому колу питань економічної політики і розвитку фінансового сектору. Наші аналітичні роботи презентуються і обговорюються під час постійних зустрічей з посадовцями високого рангу. Група фінансується німецьким Федеральним міністерством економіки і технологій у рамках програм TRANSFORM та наступних після неї програм технічної допомоги.

Німецька консультативна група
З питань економічних реформ
c/o Berlin Economics
Schillerstr. 59
D-10627 Берлін
Тел: +49 30 / 20 61 34 64 0
Факс: +49 30 / 20 61 34 64 9
info@beratergruppe-ukraine.de
www.beratergruppe-ukraine.de

© 2010 Інститут економічних досліджень та політичних консультацій
© 2010 Німецька консультативна група
Всі права захищені.

Зміна системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні: Економічна необхідність і практичні кроки до реформи

Резюме

Питання сплати податків компаніями є вирішальним фактором ділового клімату в будь-якій країні. У випадку України ставки податку на прибуток підприємств не є надмірними, але адміністративний тягар сплати податків є надзвичайно високим через дуже складну і неефективну систему податкового обліку і звітності. В результаті Україна займає 181-е місце з 183 країн по індикатору "сплата податків" звіту Світового банку "Ведення бізнесу". Подібні недоліки стосуються і системи комерційного бухгалтерського обліку, яка в певній мірі все ще підпорядкована податковому обліку і таким чином її застосування є дуже обтяжливим для компаній.

Ця ситуація призводить до широких економічних наслідків. Діюча система бухгалтерського обліку і звітності не забезпечує належної бази для інформування менеджерів, кредиторів, потенційних інвесторів і податкових органів. В результаті банки часто не готові надавати позики на основі аналізу фінансових звітів, а віддають перевагу "кредитуванню під заставу", у такий спосіб обмежуючи доступ бізнесу до фінансування. Іноземним інвесторам також важко мати справу з існуючою системою. Зрештою, існуюча система навряд чи є гарною основою для стабільних і високих доходів бюджету.

Через всі ці причини реформа системи бухгалтерського обліку і звітності є надзвичайно важливою. Зокрема податковий і комерційний бухгалтерський облік повинні бути перебудовані, щоб уникнути існуючої "подвійної системи подвійного запису", яка значно посилює адміністративний тягар для компаній. Крім того діюча система бухгалтерського обліку і звітності заснована на ідеї "превалювання форми над змістом". Цей принцип потрібно замінити на принцип відображення дійсного економічного стану компанії. Крім того, частота подання податкової і комерційної звітності повинна бути зменшена з існуючих чотирьох до одного разу на рік, як це робиться в більшості розвинених країн. Водночас вимоги щодо аудиту компаній повинні стати жорсткішими.

Щоб здійснити ці реформи, ми пропонуємо підвищити організаційний статус підрозділу, що займається методологією бухгалтерського обліку в Міністерстві фінансів. Крім того повинна бути створена робоча група з метою складання проекту нової системи бухгалтерського обліку і звітності. Нарешті, потрібно встановити фіксований розклад для впровадження реформ. На нашу думку, впровадження нової системи повинно бути обов'язковим для акціонерних товариств вже з 2011 року. Інші компанії будуть мати можливість впровадити нову систему з 2011 року і зобов'язані будуть це зробити з 2012 року.

Реформування системи створило б величезні переваги за дуже маленьку ціну. Крім того, така реформа стала б дуже позитивним сигналом для іноземних інвесторів. Скоріш за все, реформи дуже сподобалися б бізнесу й населенню. Таким чином, реформа системи бухгалтерського обліку і звітності могла б стати ідеальним першим кроком на порядку денному реформ нового уряду.

Автори

Роберт Кірхнер	kirchner@berlin-economics.com	+49 30/20 61 34 64 2
Томас Оттен	th.otten@otten-consulting.de	+380 44 / 492 77 08
Рікардо Джуччі	giucci@berlin-economics.com	+49 30/20 61 34 64 0

Зміст

1. Вступ
2. Існуюча система бухгалтерського обліку і звітності в Україні
    2.1 Законодавча і регуляторна база
        2.1.1 Комерційний бухгалтерський облік(НСБО)
        2.1.2 Податковий облік
    2.2 Недоліки діючих норм щодо бухгалтерського обліку та звітності
3. Економічні наслідки діючих норм бухгалтерського обліку і звітності
4. Стратегія реформування діючої системи бухгалтерського обліку і звітності
    4.1 Основні елементи стратегії реформ
    4.2 Проведення реформ
5. Підсумки та висновки

1. Вступ

Коли Україна після розпаду Радянського Союзу переходила від планової до ринкової економіки, інституційна структура господарської діяльності не завжди встигала за ринковими реформами. Зокрема в процесах регулювання бухгалтерського обліку і звітності, які є центральною темою цього документа, такі зміни відобразились тільки частково.

Це не дивує: у Радянському Союзі, звітність органам влади була інструментом економічного управління і важливішою, ніж власні інформаційні потреби керівництва. Таким чином, сама природа радянської економічної системи вимагала використання набору бухгалтерських принципів, які давали б інформацію повністю відмінну від тої, яку вимагає орієнтоване на ринок комерційне управління. У сучасних ринкових економіках послідовна система комерційного і податкового обліку сприяє економічному росту і розвитку, полегшуючи доступ до фінансування, залучення іноземних інвестицій, розвиток малих і середніх підприємств та стабільної бази оподатковування.

Дана робота аналізує існуючий стан комерційного і податкового обліку та звітності, їх вплив на вищезгадані цілі та пропонує конкретні рекомендації щодо економічної політики. Ми зосереджуємось на регулюванні бухгалтерського обліку і звітності підприємств (як приватних так і державних), і не розглядаємо державний сектор (бюджетні установи), що є окремою темою.

Робота складається з наступних частин: у другому розділі ми подаємо короткий огляд системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Ми обговорюємо законодавчу і регуляторну базу для комерційного і податкового обліку і підкреслюємо недоліки існуючої системи. У третьому розділі ми проводимо короткий аналіз економічних результатів діючих норм. Тут ми зосереджуємо увагу на їхній вплив на корпоративний сектор і на економіку в цілому. Розділ чотири містить ряд конкретних пропозицій щодо поліпшення існуючої системи. В останньому розділі наведені підсумки та висновки.

2. Існуюча система бухгалтерського обліку і звітності в Україні

Попередня система бухгалтерського обліку і звітності в Україні була затверджена постановою Кабінету міністрів у квітні 1993 року і впродовж довгого часу залишалась під впливом радянської моделі обліку. В ній основна увага приділялась звітності для цілей оподатковування і не надавалась адекватна інформація для ринку капіталу, керівництва і кредиторів.

У липні 1999 року Верховна Рада прийняла новий закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", що в серпні був підписаний Президентом Кучмою. Закон визначив, що система бухгалтерського обліку і звітності повинна базуватись на *Національних стандартах бухгалтерського обліку в Україні (НСБО)* [1], які **не повинні суперечити** міжнародним стандартам (надалі: Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)[2]). Більша частина старої бухгалтерської методології була усунута. Однак, на практиці відмінності між НСБО й МСФЗ залишаються.

Важливо також зазначити, що податки обчислюються не на основі НСБО. Впродовж декількох останніх років, Верховна Рада прийняла численні правила податкового

[1] Їх ще іноді називають Українськими стандартами бухгалтерського обліку(УСБО)

[2] Більшість стандартів, що входять до МСФЗ, відомі за старішим ім'ям Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку(МСБО). МСБО приймались між 1973 та 2001 рр. Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASC). 1 квітня 2001 нова Рада по міжнародним стандартам бухгалтерського обліку(IASB) перебрала на себе обов'язки по створенню нових Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. На першому засіданні IASB підтвердила існуючі МСБО та їх тлумачення. IASB продовжила розробку стандартів, називаючи їх МСФЗ.

обліку, які працюють незалежно від прийнятих бухгалтерських принципів. В зв'язку з цим, податковий облік в Україні є відокремленим від фінансового обліку і часто вимагає дублювання записів, що на практиці призводить до "подвійної системи подвійного запису".

2.1 Законодавча і регуляторна база

2.1.1 Комерційний бухгалтерський облік (НСБО)

Регулювання питань методології комерційного бухгалтерського обліку і фінансової звітності проводиться Міністерством фінансів України. Воно розробляє і схвалює національні стандарти бухгалтерського обліку та приймає інші нормативні акти щодо бухгалтерського обліку і фінансової звітності[3].

За існуючих НСБО потенційні інвестори і кредитори зіткнулись з труднощами в сприйнятті і розумінні фінансової звітності, підготовленої національними підприємствами. І інвестори, і кредитори повинні трансформувати фінансову звітність, підготовлену по НСБО, у фінансову звітність за принципами МСФЗ або US-GAAP (Американські загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку).

Починаючи з 2003 року, банки в Україні подають звітність за МСФЗ. Підприємства з іноземними інвестиціями зазвичай працюють за двома системами обліку[4], одна - у відповідності до українських вимог, інша – у відповідності до міжнародних вимог для звітування перед материнськими компаніями.

Зараз усі українські юридичні особи і представництва іноземних юридичних осіб ***повинні вести*** бухгалтерський облік і складати фінансову звітність відповідно до НСБО (за винятком банків, які були зобов'язані використовувати МСФЗ з 2003 року).

Використання передбаченого в законодавчому порядку Плану рахунків бухгалтерського обліку[5] також обов'язкове для українських юридичних осіб, тоді як компанія може за потреби вводити додаткові субрахунки. За даним планом рахунків кожен рахунок має назву й числовий код і відповідає певному класу чи групі активів або пасивів. Однак, малі підприємства, некомерційні неурядові організації та іноземні юридичні особи можуть застосовувати спрощену систему правил бухгалтерського обліку.

Програма інтеграції України до Європейського Союзу[6] передбачала запровадження 25 основних Національних стандартів бухгалтерського обліку до 2002 року. До теперішнього часу були прийняті 34 НСБО, які у відповідності до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" не повинні суперечити МСФЗ.

НСБО загалом базуються на МСФЗ, але вони не ідентичні. Крім того для ряду сфер аналогічних національних стандартів не було запроваджено (наприклад "Бухгалтерський облік державних грантів та державної допомоги", "Внутрішня фінансова звітність", "Інвестиційна власність").

---

[3] Порядок бухгалтерського обліку і фінансової звітності встановлюється Національним банком України на основі національних стандартів бухгалтерського обліку.

[4] Враховуючи згадану вище "подвійну систему подвійного запису" можемо вести розмову навіть про три системи.

[5] Наказ Міністерства фінансів №291 від 30 листопада 1999 року (із змінами)

[6] Схвалена Указом Президента України №1072/2000 від 14 вересня 2000 року.

2.1.2 Податковий облік

Період формування та функціонування системи податкового обліку в Україні характеризується

- відсутністю чітко визначеної і зрозумілої концепції,
- непослідовністю кроків щодо зміни податкового законодавства й
- винятковою орієнтацією на інтереси державних органів.

Непослідовність і поспішність прийняття рішень, що стосуються податкових правил і процедур, призвели до недовіри менеджменту податковим звітам і значно зменшили їх важливість при прийнятті управлінських рішень.

Податковий облік регулюється численними законами, що часто суперечать один одному. Податкового кодексу прийнято не було.

Хоча комерційний і податковий облік мають кілька подібних рис таких як:

- робота з одними й тими ж первинними документами
- встановлення і відображення тих самих фактів господарської діяльності
- завжди документально підтверджені
- один грошовий еквівалент
- безперервність обліку,

результати податкового і комерційного бухгалтерського обліку значно відрізняються.

Головна причина **відмінностей між** комерційним і податковим обліком полягає в різниці між:

- визнанням й оцінкою доходів і видатків для визначення об'єкта оподатковування податком на прибуток і податком на додану вартість і
- стандартами бухгалтерського обліку щодо визначення фінансового результату,

які виключають можливість складання декларації з податку на прибуток на основі даних комерційного бухгалтерського обліку.

Деякі відмінності між податковим і комерційним бухгалтерським обліком наведені в наступній таблиці:

Таблиця 1

Відмінності між податковим і комерційним бухгалтерським обліком

Риси / концепції	Податковий облік	Комерційний бухгалтерський облік
Мета	Визначення бази для оподатковування	Надання особам, що приймають рішення, повної, правдивої і об'єктивної інформації про фінансове становище, рух грошових коштів і результати діяльності компаній
Органи регулювання	Державна податкова адміністрація України	Міністерство фінансів України, Комітет стандартизації України
Головні користувачі	Податкові інспектори	Менеджери (директори), акціонери й зовнішні користувачі
Форма звітності	Декларація з ПДВ, декларація з податку на прибуток (відсутній баланс!)	Баланс, звіт про фінансовий результат, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансового звіту
Правила	Регулюється численними податковими законами і правилами однаковими для всіх платників податків	Кожна компанія використовує власну облікову політику, яка не повинна суперечити НСБО
Бухгалтерський облік основних фондів		
Класифікація і облік	Для потреб податкового обліку основні засоби поділені на чотири групи. група 1 обліковується по кожному об'єкту, облік груп 2, 3 і 4 ведеться без окремого виділення об'єктів	Основні фонди в комерційному бухгалтерському обліку обліковуються згідно із планом бухгалтерських рахунків України у розрізі кожного об'єкту основних засобів.
Метод нарахування амортизації	Компанія може використовувати тільки метод амортизації, передбачений Законом України про оподаткування прибутку підприємств (податковий метод).	Компанія використовує один з методів амортизації, передбачений стандартами бухгалтерського обліку (наприклад, лінійний, податковий і т.д.). Компанія вибирає який метод використовувати.
Строки амортизації	Щоквартально, початок нарахування амортизації - наступний квартал після введення активу основного засобу в експлуатацію (відрізняється від дати придбання!)	Щомісячно, початок нарахування амортизації - наступний місяць після введення активу основного засобу в експлуатацію
Бухгалтерський облік доходів і видатків	Критерії включення доходів і витрат для визначення об'єкта оподатковування (чистого прибутку) передбачені Законом про податок на прибуток підприємств; *отримана передоплата - дохід*	Критерії включення доходів і витрат для визначення фінансового результату, передбачені стандартами бухгалтерського обліку (НСБО 15 "Доходів" і НСБО 16 "Видатки")

Джерело: Власні дані

Через те, що податковий і комерційний бухгалтерський облік мають різні цілі, правила і процедури оцінки активів, зобов'язань, доходів, видатків, і, такими чином, дають різні результати, робота бухгалтерів і контролюючих органів дуже ускладнюється. Тому виникає необхідність спрощення податкового обліку і його максимального зближення з комерційним обліком для збільшення ефективності обліку.

2.2 Недоліки діючих норм щодо бухгалтерського обліку та звітності

Самий очевидний недолік - ***відсутність Податкового кодексу*** і ***відсутній принцип відповідності НСБО податковому обліку***, що призводить до вищезгаданих відмінностей між комерційним і податковим обліком.

Крім того, ми бачимо наступні недоліки діючих стандартів:

- Вимоги щодо документації призводять до "превалювання форми над змістом" (в тому числі і для комерційного бухгалтерського обліку) і отримані результати часто не відображають реальну економічну ситуацію. Крім того, це вимагає істотних трудових ресурсів. Наприклад:

  - Щоб облікувати отримані послуги, так званий "Акт прийому-передачі" повинен бути підписаний обома сторонами. Якщо цей документ відсутній, або відсутня тільки печатка чи підпис однієї із сторін, отримання послуги не може бути відображене в обліку. Якщо платежі були проведені, але цей акт відсутній, операція буде вважатись отриманою/зробленою передплатою, що зазвичай призводить до збільшення в балансі видатків/доходів майбутніх періодів.

  - Податковий кредит з ПДВ може бути отриманий, лише якщо український постачальник товарів/послуг надав податкову накладну.

- Відсутність правових наслідків за неналежне ведення комерційного бухгалтерського обліку призводить до зневаги НСБО і зосередженню на податковому обліку, який не є достатньо інформативним для керівництва і кредиторів. Хоча офіційний аудит комерційного бухгалтерського обліку товариств з обмеженою відповідальністю передбачений законом, жодних санкцій за порушення цієї норми не передбачено.

- Чотири звітні періоди щорічно для комерційного і податкового обліку вимагають істотних трудових ресурсів.

- В наявності є менше тлумачень, пояснень і ілюстрацій до НСБО ніж до МСФЗ, що неминуче призводить до плутанини при застосуванні місцевих стандартів. Це підриває порівнянність і якість фінансової звітності в Україні.

3. Економічні наслідки діючих норм бухгалтерського обліку і звітності

Відносно простий і прямолінійний економічний аналіз наслідків використання діючих норм бухгалтерського обліку і звітності в Україні вказує на негативний вплив даних норм для корпоративного сектору, уряду, і економіки в цілому.

1. Висока ціна використання існуючих норм бухгалтерського обліку і звітності

Поточна система обліку в Україні дуже складна для підприємств, оскільки необхідно складати велику кількість звітів. Податковий облік працює незалежно (і непередбачувано) від комерційного обліку, що тягне за собою постійне дублювання записів. Багато компаній наймають крім комерційних бухгалтерів ще й податкових бухгалтерів.

Ця точка зору підтримується емпіричними доказами, зібраним у відомому звіті Світового банку "Ведення бізнесу". Цей річний звіт збирає й порівнює різні кількісні індикатори щодо регулювання ведення бізнесу і захисту прав власності для 183 країн. В 2010 році індикатор "Сплата податків" показує для України надзвичайно песимістичну картину: країна зайняла 181 місце з 183 країн[7]!

В таблиці нижче детальніше проілюстрований величезний адміністративний тягар, пов'язаний із сплатою податків, на прикладі гіпотетичної української компанії середнього розміру у порівнянні з іншими країнами.

[7] Загалом Україна зайняла 142-е місце з 183 країн, розглянутих у звіті. Оскільки у загальному рейтингу використовується лише 10 індикаторів, то позитивні зміни щодо одного індикатора (тобто "Сплата податків") матимуть вплив на загальній рейтинг

Таблиця 2

Сплата податків в Україні (2010)

Індикатор	Україна	Східна Європа та Центральна Азія	Середній показник по ОЕСР
Платежі (кількість на рік)	147	46.3	12.8
Час на підготовку (годин на рік)	736	336.3	194.1

Джерело: Всесвітній банк "Ведення бізнесу 2010"[8]

Примітка: індикатор "Сплата податків" бере також до уваги податкові ставки, тобто враховує ряд аспектів оподатковування компанії. Ми зосереджуємось тільки на адміністративному тягарі податкових платежів.

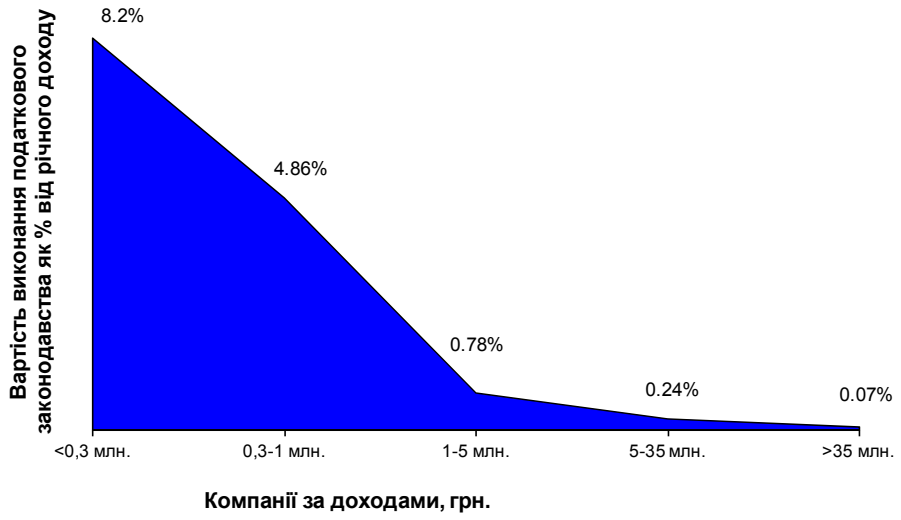
В економічному плані ми бачимо збільшення витрат на ведення бізнесу для компаній. Крім того, це також дуже неефективно з точки зору всієї економіки: така (примусова) діяльність - втрата продуктивних економічних ресурсів, які могли б знайти краще застосування в економіці.

2. Несприятливі структурні економічні наслідки

Високі втрати через існуючу систему обліку торкаються майже всіх компаній, тобто всього корпоративного сектору. Однак, вплив адміністративного тягаря залежить також і від розміру компанії, як проілюстровано на Графіку 1:

Графік 1

Вартість дотримання податкового законодавства в частці річного доходу компанії в Україні (2008)



Джерело: Огляд вартості дотримання податкового законодавства (Світовий банк)

[8] Доступно за адресою **http://www.doingbusiness.org/ExploreEconomies/?economyid=194#PayingTaxes**

Якщо великі компанії зазвичай можуть собі дозволити такі витрати, то малим й середнім підприємствам (МСП) дуже важко дотримуватись податкових норм через пов'язані з цим значні витрати. Таким чином, існуюча система є перешкодою особливо для розвитку малих і середніх підприємств, оскільки менші компанії змушені витрачати більшу частку своїх доходів на такого роду витрати. Це в свою чергу негативно впливає на структуру економіки.

Реакцією на таку проблему стало запровадження системи спрощеного оподатковування для сектору малих і середніх підприємств. Зрозуміло, необхідно було запровадити виключення із загальних правил для забезпечення виживання малого бізнесу в офіційній економіці. Але запровадження спеціальних систем, як правило, створює додаткові проблеми, особливо якщо такі системи мають постійний характер. У випадку України система спрощеного оподатковування призвела до масового ухилення від сплати податків і, таким чином, до дуже великих фінансових втрат для держави. Отже, надзвичайно складна загальна система оподатковування і бухгалтерського обліку опосередковано сприяє величезним фінансовим втратам.

3. Сумнівна основа для надання банківських позик

Рішення про кредитування банками, як і рішення щодо корпоративних фінансів у цілому, вимагають надання фінансових звітів, які б відображали повну, чесну й неупереджену картину фінансового стану компанії. Існуюча система обліку з її методологічними недоліками практично не справляється з таким завданням. Один із наслідків такої ситуації - кредитування компаній банками переважно відбувається під надане забезпечення.

Ці недоліки обмежують доступ окремим компаній до фінансування, що має негативні наслідки для економічного росту й розвитку всієї економіки.

4. Перешкоди до залучення іноземних інвестицій

Як ми зазначали в другому розділі, теоретично національні стандарти бухгалтерського обліку (НСБО) повинні бути засновані на міжнародних стандартах (МСФЗ). Однак, як також стало зрозуміло в другому розділі, на практиці є кілька відмінностей між системами, змушуючи іноземних інвесторів використовувати дві системи обліку[9] - одну відповідно до національних норм, іншу для виконання зобов'язань по наданню звітності материнській компанії.

Для іноземних інвесторів, що вже працюють в Україні, це означає більші витрати, оскільки виконання національних стандартів бухгалтерського обліку і підготовка фінансової звітності за міжнародними стандартами потребує значних ресурсів. Потенційні нові іноземні інвестори, що планують вкладання коштів в українські компанії також страждають. Недостатнє інформаційне наповнення фінансової звітності за національними стандартами через проблеми із порівнянністю і якістю ускладнює і збільшує вартість прийняття рішень щодо придбання, злиття компаній і т.д. (через необхідність приведення звітності за національними стандартами до міжнародних стандартів).

Негативні економічні наслідки такого "подвійного" або "потрійного бухгалтерського обліку" для існуючих і потенційних іноземних інвесторів є зрозумілими. Зменшення привабливості прямих іноземних інвестицій, які в свою чергу є головним двигуном для економічного росту й зайнятості.

[9] Три, якщо розглядати податковий облік як окрему систему.

5. Система навряд чи правильно визначає податкову базу

В попередньому розділі ми мали змогу переконатись, що податковий облік в Україні не заснований на комерційному бухгалтерському обліку, а працює скоріше незалежно від нього. Крім того, податковий облік не є досконало розробленою і всебічною системою, а лише набором окремих правил, які часто суперечать одне одному.

Оподатковування компанії, засноване на такій "системі", яка не звертає уваги на фактичну економічну ситуацію, ймовірно, буде недосконалим з точки зору державних фінансів. Це також означає, що доходи бюджету, скоріш за все, є меншими ніж могли б бути за нової, комплексної системи. На нашу думку, будь-яка майбутня реформа оподатковування компаній повинна починатись з економічно правильного обчислення бази оподатковування. Для цього потрібно реформувати податковий облік. Крім того, прийняття простої і послідовної системи бухгалтерського обліку і оподаткування полегшило б проведення необхідної реформи спрощеної системи оподаткування або її скасування. Таким чином, запровадження належних стандартів обліку надалі розширило б базу оподатковування і збільшило б податкові надходження.

Підсумовуючи обговорення вище, можемо зробити два наступних висновки щодо економічних наслідків існуючих нормативів бухгалтерського обліку:

Висновок 1: Діючі правила бухгалтерського обліку і звітності тягнуть за собою високі економічні втрати для корпоративного сектору. Вони перешкоджають покращенню ділового клімату, і призводять до негативних наслідків у роботі підприємства, особливо приймаючи до уваги важливість сектору малого і середнього бізнесу.

Висновок 2: Діючі правила бухгалтерського обліку і звітності також є тягарем для економіки в цілому. Вони призводять до марнування економічних ресурсів, які могли б використовуватись з більш високою продуктивністю в інших сферах економіки. Крім того, змінивши стандарти бухгалтерського обліку, країна, напевне, отримає користь від іноземних інвестицій і досягне більш високої і стабільної бази оподатковування.

4. Стратегія реформування існуюча системи бухгалтерського обліку і звітності

Посилаючись на попереднє обговорення, стає очевидним, що існуюча система бухгалтерського обліку і звітності потребує реформи, щоб сприяти розвитку як українських підприємств так і економіки в цілому. У наступному розділі ми пропонуємо стратегію реформування існуючої системи. Вона складається з конкретних рекомендацій щодо реформ і пропозиції щодо того, як ці реформи мають впроваджуватись.

4.1 Основні елементи стратегії реформ

Рекомендація 1: Рух до "принципу відповідності", тобто до зближення комерційного і податковий обліку у новому Податковому кодексі, що може бути прийнятий найближчим часом.

Хоча в Україні відсутній єдиний Податковий кодекс ще з часів набуття незалежності в 1991 році, ключові урядовці підтвердили, що такий законодавчий акт може бути прийнятий найближчим часом. Новий Податковий кодекс повинен бути заснований на НСБО, тобто податковий облік повинен узгоджуватись із комерційним

бухгалтерським обліком. До НСБО необхідно додати інтерпретуючі тлумачення, пояснення і ілюстрації у відповідності з МСФЗ. Це, в свою чергу, - у випадку, якщо новий Податковий кодекс буде заснований на НСБО - має визначати базу для оподатковування.[10] Такий підхід може створити значні переваги для державного бюджету, а саме збільшити його доходи, наприклад якщо переглянути принципи нарахування амортизації до економічно виправданого рівня[11].

Рекомендація 2: Відійти від принципу "превалювання форми над змістом" в бухгалтерському обліку та звітності.

Фінансова інформація, яка правильно відображає економічні реалії, є ключовим фактором для прийняття багатьох ділових рішень і є незамінною в цьому аспекті. В системі обліку та звітності інформація повинна відображати ці реалії, а не тільки дотримуватись формальних стандартів.

Водночас, при переході від системи, яка зосереджена на формальному виконанні вимог, до більш гнучкої системи, яка концентрується на сутності економічних операцій, можлива істотна економія ресурсів і, таким чином, збільшення ефективності ведення бізнесу.

Рекомендація 3: Зменшити частоту надання податкової і комерційної звітності

Високе адміністративне навантаження на бізнес, особливо на малі і середні підприємства (див. Графік 1), можливо зменшити при переході на подання податкової і комерційної звітності на щорічній основі, замість щоквартальної. Це призвело б до значної економії ресурсів і значного поліпшення ділового клімату. Податкові органи можуть запровадити регулярні авансові податкові виплати, на основі фінансового результату компанії у попередньому році, як це робиться у багатьох інших країнах світу.

Рекомендація 4: Посилити вимоги до проведення аудиту (надання аудиторського висновку)

Застосування міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку і звітності гарантує отримання надійної та реалістичної фінансової інформації, що у свою чергу допомагає забезпечити доступ до більш дешевшого фінансування для інвестицій в економіку. Хоча вимога щодо проведення аудиту вже існує, нею часто нехтується через відсутність суттєвих санкцій. Ми рекомендуємо посилити вимогу щодо проведення аудиту для товариств з обмеженою відповідальністю, що мають розмір більший за певний мінімум, шляхом встановлення суттєвих санкцій за порушення цієї вимоги такими компаніями.

4.2 Проведення реформ

Вказані вище пропозиції мають бути впроваджені протягом певного проміжку часу. Для полегшення їх впровадження, ми надаємо декілька рекомендацій щодо організації цього процесу.

Рекомендація 5: Підвищити роль органу управління методологією бухгалтерського обліку в Міністерстві фінансів.

На даний момент орган, який є відповідальним за встановлення нормативів бухгалтерського обліку в Міністерстві фінансів, має статус підрозділу. Ми

[10] Потрібно зауважити, що відмінності між комерційним бухгалтерським та податковим обліком будуть все рівно залишатись, як і у кожній країні, однак вони мають бути набагато меншими за нині існуючі в Україні

[11] Конкретний приклад такого переходу до більш реалістичних правил амортизації стосується комп'ютерного обладнання, де діюче законодавство дозволяє амортизацію об'єктів швидше за реальний строк корисного використання обладнання.

рекомендуємо підвищення його статусу до департаменту, щоб збільшити роль цього органу і створити йому необхідну політичну підтримку для впровадження реформ.

Рекомендація 6: Створити робочу групу для консультацій і координації із відповідними профільними організаціями.

Відповідні організації (наприклад Аудиторська палата України (АПУ), Професійна спілка аудиторів України або Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ)) повинні бути залучені на всіх етапах процесу реформування для надання власних пропозицій та аналізу планів уряду. Таким чином, ми пропонуємо створення робочої групи, що об'єднає всіх зацікавлених осіб на самій ранній стадії процесу.

Рекомендація 7: Дотримання фіксованого розкладу процесу реформування.

Щоб реформа заслуговувала на довіру, необхідно встановити фіксовану дату початку дії нової системи, яка стане точкою відліку для всіх пов'язаних сторін. Крім того, потрібно визначити розклад для поступового впровадження поставлених задач, щоб і підприємства і податкові органи могли звикнути до нових норм.

Ми пропонуємо прийняти відповідні норми в третьому кварталі 2010 року, щоб розпочати тренінги податкових інспекторів вже з четвертого кварталу 2010 року. В 2011 році компанії, створені у формі акціонерних товариств, будуть зобов'язані застосовувати нові правила, а товариства з обмеженою відповідальністю (ТзОВ) зможуть їх використовувати на добровільній основі[12].

З початку 2012 року, всі комерційні підприємства повинні будуть подавати звітність за новими правилами. Ми вибираємо 2012 рік як відправну точку для повноцінного впровадження нової системи, оскільки тоді одночасно може бути проведена і реформа бухгалтерського обліку для бюджетних організацій в рамках "Проекту модернізації державних фінансів"

5. Підсумки та висновки

Нова парламентська коаліція України, яка має назву "Стабільність і Реформа", чітко задекларувала намір розробити і впровадити нову стратегію економічних реформ. Водночас, хоча альтернатива проведенню реформ на користь країні відсутня, часто висувається ряд заперечень до такого реформування. Будучи вигідними у довгостроковій перспективі, такі заходи часто є непопулярними, принаймні в короткостроковій перспективі. Крім того, більшість реформ потребують багато часу на впровадження і значні фінансові ресурси. Тобто, здійснення реформ часто виправдане з економічної але не з політичної точки зору.

В таких важких умовах реформа системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні може стати ідеальною відправною точкою для нового уряду. З економічної точки зору впровадження сучасної і послідовної системи податкового і комерційного бухгалтерського обліку і звітності поліпшить інвестиційний клімат, прискорить економічне зростання і продуктивність економіки, і збільшить податкові надходження до бюджету. Ця реформа може стати найкращим рішенням проблем загальної системи обліку і звітності, водночас будучи справедливою і однаково застосовуваною до всіх юридичних осіб. Більш того, така реформа зменшить значення таких компромісних рішень як спрощена система оподатковування, які можуть бути виправдані в умовах існування складної і неефективної системи, але втрачають сенс при оптимальному вирішенні проблеми. Також це дасть можливість кращого

[12] Однак ці пропозиції потребують подальшого аналізу і доопрацювання і, таким чином, мають застосовуватися як проект. Водночас, можуть застосовуватись і інші критерії, наприклад необхідність застосування нових норм на першому етапі може залежати від розміру підприємства. Компанії, які мають понад 250 працівників та/або оборот понад 100 млн. грн. можуть бути зобов'язані використовувати нові правила вже в 2011 році.

вирішення проблем, традиційно пов'язаних зі спрощеною системою оподатковування (ухилення від податків, фіктивна самозайнятість, корупція, і т.д.).

З політичної точки зору наші пропозиції щодо реформування існуючої систему обліку і звітності можуть уникнути традиційних заперечень проти реформ. Така реформа не потребує значного державного фінансування, вона може бути здійснена відносно швидко, і не буде сприйнята як непопулярна. Навпаки, ця реформа може стати важливим психологічним сигналом для іноземних і національних інвесторів, показуючи остаточний відхід від радянської спадщини в найоптимальніший для цього час.

Список останніх консультативних робіт

- Перспективи розвитку сектору енергетичного вугілля в Україні – настав час для реформи, Роберт Кірхнер, Томас Оттен та Рікардо Джуччі, консультативна робота РР 09, грудень 2009 року
- Адекватність офіційних резервів в Україні: аналіз та рекомендації, Вероніка Мовчан, Роберт Кірхнер та Рікардо Джуччі, консультативна робота РР 08, листопад 2009 року
- Експорт електроенергії до ЄС – більше, ніж зміна частоти струму, Георг Захман та Дмитро Науменко, консультативна робота РР 07, листопад 2009 року
- Актуальні проблеми монетарної політики, Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер та Віталій Кравчук, консультативна робота РР 06, листопад 2009 року
- Адміністративні заходи для підтримки гривні: належний інструмент валютної політики?, Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер та Віталій Кравчук, консультативна робота РР 05, жовтень 2009 року
- «Газовий» виклик: щодо забезпечення транзиту природного газу і стабілізації внутрішнього ринку в Україні, Фердінанд Павел, Дмитро Науменко, консультативна робота РР 04, липень 2009 року
- Тільки швидка приватизація «Укртелекому» зможе забезпечити подальший розвиток сектору телекомунікацій в Україні, Фердінанд Павел, Дмитро Науменко консультативна робота РР 03, липень 2009 року
- Як розвинути ринок державних запозичень для дрібних інвесторів?, Роберт Кірхнер, Рікардо Джуччі та Віталій Кравчук, консультативна робота РР 02, липень 2009 року
- Роль торгівельної політики в скороченні дефіциту рахунку поточних операцій в Україні – міжнародний досвід, Крістіан Хелмерс, Вероніка Мовчан, Рікардо Джуччі та Катерина Куценко, консультативна робота РР 01, березень 2009 року
- Створення ринку валютних деривативів в Україні: порядок заходів, Роберт Кірхнер, Рікардо Джуччі та Алла Кобилянська, консультативна робота РР 09, грудень 2008 року
- Оцінка наслідків тривалого економічного спаду на пенсійне страхування в Україні: сподіваємось на краще, але готуємось до найгіршого!, Ларс Хандріх, Олександра Бетлій, консультативна робота РР 09, грудень 2008 року
- Депозитне страхування в Україні: Час для Реформи?, Роберт Кірхнер, Рікардо Джуччі, консультативна робота РР 08, листопад 2008 року
- Принципи і способи функціонування адресної соціальної допомоги: рекомендації для України, Ларс Хандріх, Олександра Бетлій, консультативна робота РР 07, жовтень 2008 року
- Проблема «європейських газових цін» в Україні, Фердінанд Павел, Інна Юзефович, консультативна робота РР 06, жовтень 2008 року

Консультативні роботи та наукові матеріали у відкритому доступі: http://www.ier.kiev.ua/English/papers/papers_eng.phtml. За більш детальною інформацію з питань підписки на наші регулярні видання звертайтесь до Аліни Долі: dolya@ier.kiev.ua