

сової кризи / В. Бобиль // Україна: аспект праці. – 2009. – № 1. – С. 28–32. 17. Згуровський М. Болісне одужання через кризу / М. Згуровський // Дзеркало тижня. – 2008. – № 47. – С. 30–38. 18. Мрака О. Кредитний ринок і його розвиток в Україні / О. Мрака. – Львів : Львівська політехніка, 2009. – 248 с. 19. www.aub.org.ua. 20. Пила В. І. Пріоритетний розвиток економіки України та подолання регіональної депресії / В. І. Пила // Збірник: наукові праці НДФІ. – 2009. – Випуск 39. – С. 26–34. 21. www.bank.gov.ua.

Стаття надійшла до редакції
09.09.2010 р.

УДК 657. 1

**Лукин В. А.,
Маляревский Ю. Д.**

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В УКРАИНЕ

Аннотация. Проанализировано законодательство по бухгалтерскому учету. Обоснована необходимость внесения изменений. Даны конкретные предложения к отдельным статьям.

Анотація. Проаналізовано законодавство з бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність внесення змін. Запропоновано конкретні пропозиції за окремими статтями.

Annotation. The legislation on accounting is analyzed. The necessity of making changes is grounded. Concrete proposals for individual articles are given.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, законодательная база, терминология, предложения.

Закон Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" [1] (далее – Закон) был принят 16 июля 1999 года и вступил в действие с 1 января 2000 года. Прошло более десяти лет, наработан опыт использования, в полной мере проявились достоинства и недостатки, появились трудности, авторы которых рассматривают пути дальнейшего совершенствования учета в Украине и предлагают внести изменения в действующее законодательство (например, [2 – 8]). Несомненный интерес для будущих исследователей учета представляет статья С. Голова, рассматривающая этапы реформирования учета в нашей стране в 90-х годах прошлого века, результатом которого и стало принятия Закона [9].

В Верховной Раде Украины зарегистрирован проект Закона Украины "О внесении изменений в Закон Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" (далее – проект Закона), который разрабатывался исходя из наработанной практики, сложившихся в нашей стране реальных экономической жизни. В то же время сообщество бухгалтеров не обсуждает этот проект в печати.

По мнению авторов, возникла необходимость рассмотреть и обсудить содержание действующего Закона, проекта Закона и предложить направления совершенствования законодательства о бухгалтерском учете в целом.

Конечно, принятие Закона стало в своё время революционным событием для нашего учета и не всегда правы те, кто придерживается мнения, что новая система учета уничтожает старый добрый учет: "Уничтожили бывший учет собственника, вся наука теперь сориентирована на внедрение

МСФО (международные стандарты финансовой отчетности, в Украине они были изданы под названием "Международные стандарты бухгалтерского учета", в данной статье будем именовать их МСФО. – *прим. авторов*), которые ничего не дают хозяину, кроме путаницы в учете его имущества и финансовых результатов" [10, с. 22].

Во-первых, собственник (если он считает нужным) имеет право вести внутрихозяйственный (управленческий) учет, системы и формы которого предприятие может разрабатывать самостоятельно (ст. 8 п. 5 Закона). Во-вторых, тот учет, который у нас официально называется бухгалтерским (во многих странах его называют финансовым учетом) и предполагается как учет для внешних пользователей и, в первую очередь, учет для инвесторов.

В данном случае авторам ближе точка зрения Я. Соколова о том, что "МСФО – это замечательный памятник теоретической мысли бухгалтеров конца XX века" [11, с. 30].

Целью статьи является критическое рассмотрение некоторых положений Закона и разработка предложений по его совершенствованию.

За основу при рассмотрении в статье берется нумерация статей действующего Закона.

Определение базовых терминов. Принятый в 1999 году Закон действительно разрешил многие проблемы, назревшие к тому времени. Была сформирована вертикаль ответственности за формирование правил ведения учета и составление отчетности; фактически провозглашен переход на международные стандарты финансовой отчетности; сформулированы основные принципы бухгалтерского учета и отчетности; определено место бухгалтера в структуре предприятия и доля его ответственности за ведение бухгалтерского учета.

Однако на уровне базовых терминов, содержащихся в Законе, и реальной практики имеется противоречие. Так, согласно Закону существует бухгалтерский учет и внутрихозяйственный (управленческий) учет. Финансовый учет как таковой у нас отсутствует, хотя его изучают в высших учебных заведениях. Более того, в стандарт подготовки бакалавра включены нормативные (обязательные к изучению) дисциплины "Финансовый учет I" и "Финансовый учет II". По всей видимости, определения в Законе этих базовых терминов стало результатом компромисса между различными группами учёных. Ведь в первоначальной редакции Закона присутствовали три термина. Там определялось, что в Украине ведется бухгалтерский учет, который "...делится на финансовый и управленческий" [9, № 11, с. 8].

По мнению автора, следовало бы вернуться к этой первоначальной редакции, в которой определялось, что существует бухгалтерский, финансовый и управленческий учет, но при этом сдвинуть акценты, а определение этих терминов уточнить в Законе.

В Законе (абзац 3 статьи 1) бухгалтерский учет определяется как "процесс", а внутрихозяйственный (управленческий) учет как "система" (абзац 4 статьи 1). Что такое финансовый учет Закон не определяет, но подразумевается, что результатом бухгалтерского учета является финансовая отчетность. В проекте Закона присутствуют те же определения с некоторыми дополнениями.

Процесс – это ход развития какого-либо явления. Бухгалтерский учет – это выполнение действий по ведению учета для получения конкретного результата в виде финансовой отчетности. Определение, приведенное в Законе, действительно перечисляет все действия, совершенные бухгалтером от выявления информации о хозяйственной операции до представления отчетности пользователям. Тем самым фактически ход самого процесса и повторяется в определении. Насколько полно ведется бухгалтерский учет, соответствует ли порядок его ведения на предприятии принципам и методам, установленным наукой о бухгалтерском учете, данное определение не устанавливает. Следовало бы уточнить, что эта деятельность (ведение учета) основана на системном подходе, что бухгалтерский учет является обособленной

системой, которая представляет собой совокупность методов ведения учета, технологию учетного процесса и общепринятые принципы учета, используемые бухгалтерами в текущей деятельности.

С учетом изложенного выше, определения могут звучать так:

"Бухгалтерский учет – это упорядоченная система, которая представляет собой совокупность методологии ведения учета, технологии учетного процесса и общепринятых принципов учета, используемых бухгалтерами в текущей деятельности, и включает выявление, измерение, регистрацию, накопление, обобщение, хранение и передачу информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям.

Финансовый учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая характеризует финансовое и имущественное состояние предприятия в его финансовой отчетности.

Управленческий учет – это система обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей в процессе управления предприятием".

Стоит ли заострять внимание на терминологии именно в Законе? Есть мнение, что нельзя давать эти базовые определения в Законе. Они обязательно будут в какой-то мере некорректными, потому что "создать бесспорную дефиницию, которая отвечала бы юридическим нормам, ибо речь идет о законе, – в сущности, невозможно" [12, с. 12]. Это действительно так: любое определение будет некорректным. Однако любой нормативный акт должен иметь "систему координат", базовые определения, они должны быть, иначе каждый будет трактовать положения Закона по-своему.

Бухгалтерский учет, согласно Закону, обязаны вести все предприятия (в проекте Закона – все юридические лица). Но одни предприятия (мелкие и средние) будут вести бухгалтерский учет так, как они это делают и в настоящее время в единой бухгалтерии, без разделения на финансовый и управленческий учет. А некоторые, скорее всего это крупные и часть средних предприятий, делают его на две части: финансовый учет и управленческий – и соответственно у них будет две бухгалтерии: финансовая и управленческая. Для этого и необходимо уточнение, что же такое финансовый учет, чем он отличается от бухгалтерского учета и что понимается под управленческим учетом.

Относительно других предложений, касающихся терминологии проекта Закона, остановимся на тех, которые нуждаются в уточнении, корректировке.

Статьей 2 проекта Закона введен новый термин "административные данные". Согласно определению – это "официальные документированные данные, дающие количественную характеристику явлений и процессов, касающиеся экономической деятельности юридического лица и/или исполнения бюджетов, они собираются, используются, распространяются и хранятся органами государственной власти, органами местного самоуправления, которые осуществляют регулирование налоговых, бюджетных, финансовых, банковских, статистических и иных взаимоотношений, связанных с экономической деятельностью юридического лица и/или исполнением бюджетов, взаимоотношений, которые относятся к их компетенции в соответствии с законодательством". Складывается впечатление, что административные данные – это данные финансовой, налоговой, бюджетной и статистической отчетности. Тем более что согласно статье 9 проекта Закона предоставляют административные данные внешним пользователям (органам государственной власти и органам местного самоуправления) именно работники бухгалтерского учета.

Кроме того, дано определение термину "бухгалтер". Это "физическое лицо, которое ведет бухгалтерский учет в соответствии с данным Законом". Именно бухгалтер вместе с собственником или руководителем юридического лица

подписывает финансовую отчетность (п. 1 ст. 13 проекта Закона). А как поступать, если бухгалтеров несколько – подписывают они все отчетность или все же делегируют право подписи тому, кто раньше назывался главным бухгалтером, а теперь, согласно логике проекта Закона, будет называться руководителем бухгалтерской службы? Этот момент в проекте Закона не прописан.

Введен новый термин "государственный бухгалтер". Согласно определению – это "руководитель бухгалтерской службы у главных распорядителей бюджетных средств, функциональные обязанности и полномочия которого определяются Кабинетом Министров Украины". Термин в проекте Закона не используется. По всей видимости, его ввели на всякий случай, "про запас" или с целью использования в других законах.

Также введен новый термин "профессиональный бухгалтер", согласно определению – это "бухгалтер, который подтвердил свою квалификационную пригодность на занятии бухгалтерской деятельностью на территории Украины и является членом общественной организации, которая отвечает требованиям Международной федерации бухгалтеров". У него преимущество перед другими, "не профессиональными бухгалтерами". В отличие от них он имеет право оказывать бухгалтерские услуги. Контролировать его будут и общественные организации бухгалтеров, и Методологический совет по бухгалтерскому учету.

Согласно п. 4 ст. 4 "определение квалификационной пригодности профессиональных бухгалтеров осуществляется общественными организациями бухгалтеров Украины, которые отвечают требованиям Международной федерации бухгалтеров". Контроль "за соблюдением профессиональными бухгалтерами и бухгалтерскими фирмами требований данного Закона, стандартов бухгалтерского учета, норм Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров" будет осуществлять Методологический совет по бухгалтерскому учету (п. 1 ст. 7 проекта Закона).

Как видим, некоторые из новых терминов вызывают больше вопросов, чем дают ответов.

Принципы бухгалтерского учета и их использование в деятельности бухгалтера. В статье 4 "Основные принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности" перечислены десять основных (согласно названию статьи 4) принципов бухгалтерского учета. Но в МСФО содержится значительно больше (около двадцати). Из статьи 4 Закона не ясно, как же относиться к остальным, не прописанным среди основных, принципам: использовать их в текущей деятельности или нет.

Программой реформирования системы бухгалтерского учета в Украине был предусмотрен постепенный переход нашей страны на МСФО. Данное решение было подтверждено в 2007 году Распоряжением КМУ № 911 [13]. Но если Украина наметила для себя в области бухгалтерского учета путь на присоединение к международной системе учета, то об этом, по-видимому, следует заявить и в Законе. Причем приоритет предоставить нормам международных стандартов. Например, статью 4 Закона следовало бы изложить в такой редакции:

"Статья 4. Принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет в Украине основывается на принципах, изложенных в Международных стандартах финансовой отчетности". В случаях, когда национальное законодательство по бухгалтерскому учету противоречит принципам, изложенным в Международных стандартах финансовой отчетности, приоритет должен отдаваться принципам, изложенным в Международных стандартах финансовой отчетности". В проекте Закона эта статья отсутствует, а ее необходимость очевидна.

Почему предлагается именно такая редакция? Международные стандарты финансовой отчетности предусматривают возможность для бухгалтера высказывать свое мнение

ние о тех событиях, которые происходят на предприятии и являются объектом учета. Обычно эти мнения касаются вопросов, не отрегулированных национальными стандартами или другими нормативными актами. Бухгалтер должен иметь право высказать свое суждение о таких событиях, исходя из своего понимания их и общепринятых принципов учета. Действующий Закон такого подхода не предусматривает.

Тогда где и как бухгалтер должен излагать своё профессиональное мнение о таких событиях? Действительно, такие события в деятельности предприятия происходят не часто, но они существенно влияют на данные в финансовой отчетности. Поэтому профессиональное мнение по таким событиям бухгалтер должен излагать, по мнению авторов, в приложении к отчетности или в пояснительной записке к ней.

В связи с этим целесообразно было бы дополнить статью 11 Закона "Общие требования к финансовой отчетности" пунктом 7 следующего содержания: "В пояснительной записке к годовой финансовой отчетности бухгалтер может высказать профессиональное мнение о тех событиях, учет которых не отрегулирован действующими положениями, стандартами учета и которые существенно влияют на результаты в отчетности".

В п. 1 ст. 3 проекта Закона определяется, что "целью ведения бухгалтерского учета является предоставление пользователем отчетности (далее – пользователем) полной, правдивой и непредвзятой информации в соответствии со стандартами бухгалтерского учета о деятельности юридического лица и/или выполнения бюджетов и информации внутривозвращенного (управленческого) учета в соответствии с учетной политикой юридического лица для принятия решений".

В очередной раз в проекте Закона пытаются узаконить не только обязательность ведения управленческого учета всеми предприятиями, но и предусматривают установление для него учетной политики в соответствии с принципами учета. Нужна ли в таком не однозначном вопросе, как введение обязательности управленческого учета для предприятий, еще и учетная политика – вопрос достаточно спорный и, по мнению авторов, его рано вводить в законодательные акты.

А то, что это сознательное решение авторов проекта Закона подтверждает и абзац 3 ст. 10 проекта Закона, где также прописана необходимость для предприятий придерживаться при ведении управленческого учета определенной учетной политики, установленной "...Кabinetом Министров Украины или соответствующими органами местного самоуправления".

Организация бухгалтерского учета. В пункте 4 статьи 8 Закона скрыто присутствует важный термин, который следовало бы, во-первых, хоть как-то определить, а во-вторых, ввести в практику учета. Первый абзац этого пункта Закона звучит так: "Для обеспечения ведения бухгалтерского учета предприятие самостоятельно выбирает **формы его организации...**" (выделено авторами статьи). То есть речь идет о том, что термин "форма организации ведения бухгалтерского учета" в Законе отличается по смыслу от термина "форма бухгалтерского учета".

Согласно Закону (абзац 2 пункта 5 статьи 8), форма бухгалтерского учета – это определенная система регистров учета, порядка и способа регистрации и обобщения информации в них с соблюдением единых принципов, установленных данным Законом, и с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных.

Форму организации ведения бухгалтерского учета можно определить как принятый собственником (или руководителем) предприятия вариант формирования системы обеспечения внешних и внутренних пользователей учетной информацией путем привлечения к ее обработке и представлению специалистов в области бухгалтерского учета. И логично было бы оба термина поместить в статью 1 Закона "Определение терминов".

В проекте Закона термин "форма бухгалтерского учета" отсутствует, однако появился новый – "технология обработки и обобщения учетных данных". В работах отечественных и зарубежных ученых часто встречается и третий термин – "учетная процедура". Эти термины близки по смыслу, но не равнозначны.

Так, Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэл дают учетной процедуре такое определение: "Учетная процедура (accounting system) определяет последовательность этапов учетного процесса от анализа хозяйственных операций до составления финансовой отчетности и закрытия счетов. Эта процедура иногда называется учетным циклом (accounting cycle)" [14, с. 61]. В приведенном определении вызывает сомнение только правильность перевода с английского языка слово system – процедура. По-видимому, авторы все-таки под термином понимали учетную систему, а не учетную процедуру. В то же время переводчики осознают, "что полностью адекватная терминология еще не сложилась и процесс ее формирования "далек и долог" [14, с. 491], и поэтому дают не только перевод термина на русский язык, но и его английский вариант.

Соколов Я. В. определяет процедуру бухгалтерского учета так: "Бухгалтерская процедура есть последовательность решения учетных задач путем квалификации фактов хозяйственной жизни, то есть их регистрации, группировки и интерпретации (анализа). Цель процедуры – создать возможность для принятия решений" [15, с. 47]. При этом процедуре он определяет как "последовательность действий и записей, которые должен выполнять бухгалтер в процессе своей работы" [15, с. 47].

В целом бухгалтерскую процедуру Соколов Я. В. описывает как следующую последовательность действий:

- (1) бухгалтер начинает работу с составления инвентаря, то есть описи имущества и долгов предприятия;
- (2) по данным инвентаря бухгалтер составляет вступительный баланс;
- (3) данные вступительного баланса используются для заполнения Главной книги;
- (4) данные о фактах хозяйственной жизни, возникающие в течение отчетного периода, регистрируются в порядке их возникновения (хронологическая запись) в журнале;
- (5) данные о фактах хозяйственной жизни, уже зафиксированные в журнале, переносятся в Главную книгу (систематическая запись);
- (6) обобщение данных Главной книги выполняется путем составления оборотной ведомости;
- (7) итоги оборотной ведомости служат источником данных заключительного баланса;
- (8) данные Главной книги используются администрацией для интерпретации (анализа) хозяйственной деятельности;
- (9) анализ данных заключительного баланса позволяет внутренним и внешним пользователям принимать обоснованные решения" [15, с. 49].

В эту последовательность действий, составляющую, по мнению Соколова Я. В., бухгалтерскую процедуру, включается вся деятельность, которую выполняют работники бухгалтерии от получения первичного документа, его рассмотрения на предмет доброкачественности (нероброкачественные документы должны отсеиваться) до составления отчетности и ее анализа заинтересованными лицами, то есть весь учетный процесс (если **под учетным процессом понимать совокупность последовательных действий, направленных на достижения конкретного результата учетной деятельности в виде отчетности**). Как видно, авторы дают определения, близкие ко второму определению по версии Современного экономического словаря: "2) официально установленный предусмотренный правилами способ и порядок действий при осуществлении, ведении дел" [16, с. 309].

В отличие от Соколова Я. В., Кемаева С. А. и Мизиковский Е. А. определяют учетную процедуру не как весь учетный процесс, а как составную часть учетного процесса: "Перечисленные виды хозяйственного учета ведутся по официально установленному, в определенной степени консервативному порядку, осуществляемому через множество различных учетных процедур – составных частей (последовательных действий) учетного процесса" [17, с. 25–26]. То есть Кемаева С. А. и Мизиковский Е. А. под процедурой понимают первую часть определения по версии Современного экономического словаря: "1) составная часть операции, процесса" [16, с. 309].

Кемаева С. А. и Мизиковский Е. А. устанавливают для учетной процедуры два критерия: 1) часть учетного процесса; 2) официально установленная его часть. Данная формулировка несколько противоречит предыдущим, так как и Соколов Я. В., и авторы американского издания на счет части учетного процесса и официально установленного порядка ничего не говорят. Наоборот, они рассматривали учетную процедуру как "последовательность этапов учетного процесса" или "последовательность решения учетных задач", и эта последовательность решения устанавливается бухгалтером самостоятельно.

Но, с другой стороны, в литературе по бухгалтерскому учету высказывалось мнение, объединяющее два предыдущих (что это, с одной стороны, часть учетного процесса, а с другой – это весь учетный процесс). Его высказывал Кузьминский А. Н.. Правда, он вводил для этого другой термин – технология учетного процесса. Кузьминский А. Н. рассматривал технологию учетного процесса с двух сторон: как общую технологию – "это порядок фиксации хозяйственных операций, их учетной регистрации, обобщения и составленная отчетности" [18, с. 235], и как частную – как "технологию решения отдельных учетных задач" [18, с. 235].

Рассмотрим смысл терминов "технология бухгалтерского учета" ("технология учетного процесса") и "техника бухгалтерского учета". Вначале определимся с базовыми терминами – техника и технология.

Согласно тому же экономическому словарю, техника – это: "1) совокупность технических средств производственно-экономической деятельности, предназначенных для повышения производительности труда и качества продукции, облегчения труда, уменьшения доли ручного труда, автоматизации и механизации производства, улучшения бытового обслуживания, совершенствования образа жизни людей; 2) совокупность навыков и приемов деятельности" [16, с. 391]. То есть техника учета не предполагает даже знания методологии учета (тем самым можно не знать, что такое счета, оценка, двойная запись, а просто складывать числа, например, по графе 2, и результат записывать в строку Сумма).

Технология – это "способ преобразования вещества, энергии, информации в процессе изготовления продукции, обработки и переработки материалов, сборки готовых изделий, контроля качества, управления. Технология воплощает в себя методы, приемы, режим работы, последовательность операций и процедур, она тесно связана с применяемыми средствами, оборудованием, инструментами, используемыми материалами. Совокупность технологических операций образует **технологический процесс**. Современная экономическая наука использует термин "технология" и в таких сочетаниях, как "технология обучения, образовательного процесса, лечения, управления" [16, с. 392].

Как видно, техника – это совокупность навыков и приемов деятельности; технология – это использование техники для преобразования, в данном случае, информации. Отсюда техника бухгалтерского учета (техника учета) – это "представительный набор, совокупность вычислительного

оборудования, приборов регистрирующей аппаратуры в сочетании с приемами и методами, с помощью которых осуществляется процесс учета" [16, с. 391]. А **технология бухгалтерского учета (технология учета, технология учетного процесса)** – это использование учетной техники как совокупности вычислительного оборудования, приборов регистрирующей аппаратуры в сочетании с приемами и методами, с помощью которых осуществляется **учетный процесс, для преобразования информации о хозяйственных операциях, полученной из первичных документов, в показатели отчетности**. В такой интерпретации термины "технология учета" и "учетный процесс" практически однородны, отражают одну экономическую категорию.

Как однородные термины "учетный процесс" и "технология учетного процесса" понимал Кузьминский А. Н.: "Бухгалтерский учет и анализ являются выражением внутренней потребности управления как системы, которая под влиянием прогрессирующего разделения труда расчленилась на множество внешне независимых, самостоятельных организационных ячеек (частей, подсистем, элементов). Основой, объединяющей эти части в систему, служит технологический процесс, содержание которого определяют методика и техника сбора, хранения, накопления, поиска, передачи и переработки данных. Поэтому учетный процесс, аналогично производственному, можно рассматривать как технологический" [19, с. 15].

Таким образом, имеем в бухгалтерском учете реально существующее явление, которое выражается в том, что бухгалтеры выполняют ряд последовательных действий (как правило, с применением технических средств) для преобразования исходной информации в виде показателей, отражающих содержание выполненных хозяйственных операций, в показатели отчетности. Все эти действия выполняются в рамках действующей системы бухгалтерского учета с использованием его методов.

Это явление отображается в бухгалтерском учете целым рядом однородных терминов: учетная процедура, учетный процесс, технология учетного процесса, технология учета. В проекте Закона авторы использовали термин "технология обработки и обобщения учетных данных". Этот термин имеет право на существование, однако нужно, во-первых, дать определение самого термина, а во-вторых, ввести его в статью 1 Закона "Определение терминов".

В пункте 5 статьи 8 "Организация бухгалтерского учета на предприятии" предусмотрено, что предприятие самостоятельно "...утверждает ...дополнительную систему счетов...".

Но ведь система счетов бухгалтерского учета формируется в нашей стране централизованно. Предприятие не имеет права вводить самостоятельно дополнительные счета (или имеет?).

Тогда следует определить, План счетов – это нормативный документ, обязательный к использованию или носитель рекомендательный характер. Сегодня План счетов утверждается централизованно и этот порядок вряд ли стоит менять. Украинская система учета ближе к европейско-континентальной, в которой план счетов утверждается на национальном уровне, в отличие от американской.

Поэтому в Законе речь должна идти о двух возможностях для предприятия: 1. Самостоятельно разрабатывать *рабочий* план счетов. 2. Самостоятельно вводить в случае необходимости дополнительные *субсчета* (а не счета! – *прим. авторов*). Такое положение отвечает и другим статьям Закона, и действующей Инструкции Минфина Украины [20], где говорится следующее: "Новые синтетические счета могут вводиться в План счетов Министерством финансов Украины по соответствующим ходатайствам, касающимся специфических операций" (раздел 1 абзац 3 Инструкции).

Этот абзац пункта 5 статьи 8 Закона следовало бы изложить в такой редакции: "Предприятие самостоятельно: ... утверждает ... рабочий план счетов; в случае необходимости вводит дополнительные субсчета с сохранением кодов (номеров) субсчетов действующего Плана счетов...".

Статью 9 Закона "Первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета" следовало бы дополнить пунктом, который определял бы для бухгалтера необходимость проводить проверку содержания всех первичных документов на законность выполненных операций, например, такого содержания: "Информация, содержащаяся в первичных документах, проверяется бухгалтером на законность выполненных операций. Бухгалтеру запрещается принимать к исполнению документы по операциям, противоречащим законодательству".

В условиях автоматизации учета функции бухгалтера изменяются. Он в большей степени, чем это было ранее, становится контролером, и такое требование вполне соответствует реалиям времени.

Порядок проведения инвентаризации. Инвентаризация – это исторически наиболее древний элемент метода бухгалтерского учета, возможно учет возник с началом проведения инвентаризаций. Несмотря на кажущуюся ясность и простоту, проблема условий и правил проведения инвентаризации не решена до настоящего времени.

Противоречия во мнениях различных ведомств скажутся даже в их комментариях к законам и другим нормативным актам (например, [21, 22]). В данных документах Минфина Украины и Государственной налоговой администрации Украины комментируются Закон Украины, в письме ГНАУ поясняется, что предприятия обязаны допускать контролеров ГНАУ к участию в работе инвентаризационной комиссии, а в письме МФУ отрицают такую возможность. Чтобы таких противоречий во мнениях не было, нужно однозначно установить в Законе, каковы права всех контрольных органов на участие в проведении инвентаризации, имеют ли они право только требовать проведения инвентаризации или участвовать в ее проведении. Также в Законе следует отразить право на участие сторонних лиц в деятельности инвентаризационных комиссий.

Статья 10 действующего Закона требует от предприятий проведения инвентаризации, но не определяет, кто и как должен ее проводить. Действующие нормативные документы по проведению инвентаризации предусматривают, что проведение инвентаризации – это внутреннее дело предприятия, состав комиссии определяется руководителем предприятия, который и несет полную ответственность за ее результаты. В качестве наблюдателей могут присутствовать только ревизоры (при проведении ревизии), аудитор (при проведении аудита) или работники ОВД (если инвентаризация проводится по требованию органов внутренних дел). И то их присутствие оспаривается многими специалистами из-за противоречивости действующей нормативной базы.

По-видимому, считается, что если инвентаризация проводится в присутствии материально ответственного лица, то это уже гарантия объективности ее результатов (присутствуют две стороны: представители администрации (инвентаризационная комиссия) и материально ответственное лицо). Но возникают ситуации, когда и администрация предприятия, и материально ответственное лицо (или лица) заинтересованы в искажении результатов инвентаризации!

Следовало бы предусмотреть возможность проведения инвентаризации специализированными сторонними организациями. Такой вариант проведения инвентаризации мог бы повысить точность ее результатов, а в некоторых случаях – избежать возможных коллизий.

Для этого статью 10 Закона следовало бы дополнить пунктом такого содержания: "Ответственность за проведение инвентаризации несет руководитель предприятия, который может создавать инвентаризационную комиссию из работников предприятия или заключить договор на проведение инвентаризации с аудиторской компанией или другой специализированной организацией".

Составление и предоставление финансовой отчетности. Согласно действующему Закону все предприятия обязаны составлять финансовую отчетность (пункт 1 статьи 11 Закона), но какова цель, кому она представляется – Закон не определяет. По-видимому, в Законе следует отразить адреса обязательного представления финансовой отчетности. И для разных предприятий количество форм отчетности и количество адресов обязательной рассылки должно быть разным. В настоящее время в Законе выделяется две группы предприятий с разным количеством форм отчетности в годовом финансовом отчете (статья 11 Закона пункты 2 и 3).

По мнению авторов, должно быть выделено три группы предприятий, различающихся по количеству форм отчетности в финансовом отчете и по количеству адресов обязательной рассылки:

1. Акционерные общества и другие предприятия, для которых проведение аудита является обязательным.

2. Все остальные предприятия (кроме относящихся к малому бизнесу).

3. Предприятия, относящиеся к малому бизнесу.

Обязательными адресами рассылки финансовой отчетности для всех предприятий, по мнению авторов, должны быть государственные органы, а именно: органы статистики и налоговые органы.

Предприятия первой группы должны готовить финансовую отчетность по требованиям стандартов, а свою годовую финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением должны публиковать в печатных, электронных средствах массовой информации или издавать в виде отдельного отчета. Отчетность предоставляется широкому кругу внешних пользователей, и поэтому должна быть информативной и доступной.

Предприятия, относящиеся ко второй группе, должны готовить свою годовую финансовую отчетность по требованиям стандартов, но их отчетность интересует главным образом государственные органы, поэтому достаточно будет, если финансовый отчет этих предприятий будет опубликован в электронных изданиях и предоставлен в органы статистики и налоговые органы.

Предприятия малого бизнеса, как и ранее, должны готовить финансовую отчетность в соответствии с П(С)БУ 25 и предоставлять ее по адресам обязательной рассылки.

Можно сделать такие выводы:

1. Изменившиеся условия функционирования экономики и наработанный опыт применения Закона Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" показывает, что некоторые его положения требуют совершенствования.

2. С целью разработки предложений по совершенствованию Закона Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" предлагается вынести на широкое обсуждение его основные положения.

Литература: 1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. Охрамович О. Реформирование бухгалтерского учета стран СНГ в новых условиях хозяйствования / О. Охрамович // Бухгал-

терский учет и аудит. – 2004. – № 9. – С. 47–53. 3. Моссаковский В. Гармонизация учета / В. Моссаковский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 4. – С. 24–32. 4. Левицкая С. Бухгалтерский учет: основы, перспективы развития / С. Левицкая // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 8. – С. 7–11. 5. Гуцайлюк З. Некоторые вопросы реформирования системы бухгалтерского учета: концепция и реализация / З. Гуцайлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 10. – С. 11–17. 6. Моссаковский В. Концепция построения бухгалтерского учета в Украине / В. Моссаковский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 10. – С. 18–25. 7. Кузнецова С. Система бухгалтерского учета: методологические и правовые аспекты формирования / С. Кузнецова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 4. – С. 12–16. 8. Моссаковский В. Який облік потрібен Україні / В. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 24–30; № 12. – С. 16–27. 9. Голов С. Ретроспективный взгляд на реформирование бухгалтерского учета в Украине. Антимифология / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 11. – С. 5–10; № 12. – С. 10–20. – 2006. – № 2. – С. 3–13. 10. Бутынец Ф. Еще раз о бухгалтерском учете как о науке / Ф. Бутынец // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 10. – С. 20–29. 11. Соколов Я. Опыт изменений в бухгалтерском учете России / Я. Соколов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 5. – С. 28–34. 12. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет и его Закон / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 10. – С. 10–13. 13. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні" від 24 жовтня 2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.radakmu.org.org.ua/\[xile/06510-6.doc](http://www.radakmu.org.org.ua/[xile/06510-6.doc). 14. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с. 15. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с. 16. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 3-изд., перераб. доп. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 480 с. 17. Теория бухгалтерского учета : учебн. пособие / под ред. Е. А. Мизиковского. – М. : Экономистъ, 2006. – 555 с. 18. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета : учебник / А. Н. Кузьминский. – К. : Вища школа, 1990. – 311 с. 19. Кузьминский А. Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности / А. Н. Кузьминский, В. В. Собко. – К. : Вища школа, 1986. – 256 с. 20. Наказ Міністерства фінансів України "Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>. 21. Лист Міністерства фінансів України від 02.12.2009 р. № 31-21020-04-10/32859 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon-licsoft.com.ua/companent/lica?base=1/?menu=662811&id=954706>. 22. Лист Державної податкової адміністрації України від 25.01.2010 р. № 616/6/10-5015/193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pronalogi.info/document.php?id=13665>.

Стаття надійшла до редакції
16.06.2010 р.

УДК 338.48:656.7022.32

Зима А. Г.,
Зима О. Г.

ОРГАНИЗАЦИЯ ЧАРТЕРНЫХ ПРОГРАММ В ТУРИЗМЕ

Анотация. Определено, что в туризме существуют маршруты, которые в зависимости от пассажиропотока можно разделить на массовые и те, что не являются массовыми, но пользуются у туристов определенным спросом и в этом случае ключевым моментом является взаимодействие авиакомпании с туристическими фирмами.

Анотація. Визначено, що в туризмі існують маршрути, які залежно від пасажиропотоку можна розділити на масові та ті, що не є масовими, але користуються у туристів певним попитом і в цьому випадку ключовим моментом є взаємодія авіакомпаній з туристичними фірмами.

Annotation. It is suggested that routes in tourism are divided, depending on passenger traffic, into the mass and nonmass ones; the last are in certain demand among tourists and in this case the key factor is cooperation between airlines and tourism firms.

Ключевые слова: чартерны авиарейсы, квота мест, системы бронирования.

Воздушные авиаперевозки являются одной из наиболее быстро и динамично развивающейся отраслью мирового хозяйства, которая с каждым годом занимает все более прочные позиции в мировой транспортной системе.

Сейчас в мире насчитывается более 1 500 авиакомпаний. В среднем в год на авиарейсах перевозится около 2 млрд человек. Крупнейшими авиакомпаниями мира по количеству перевозок считаются американские Delta Air lines, Pan American, United, французская Air France, немецкая Lufthansa, британская British Airways и др. Крупной авиакомпанией считается российский "Аэрофлот", а в Украине – "МАУ (UIA)" и "Аэросвит".

Однако систему международного воздушного транспорта составляют не только международные авиаперевозчики и аэропорты, но и государства, связанные международными воздушными линиями и обеспечивающие эти сообщения, а также международные организации в области воздушного транспорта, принимающие меры к обеспечению его эффективного функционирования и безопасности [1].

Количество перевезенных пассажиров украинскими авиаперевозчиками приведено на рис. 1.

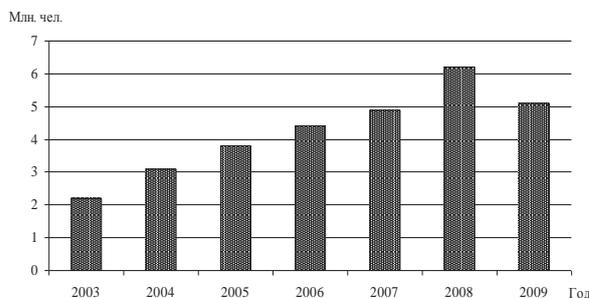


Рис. 1. Динамика перевезенных пассажиров в Украине, млн чел. [2]