

Вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Засадний Б.А.

кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри обліку та аудиту
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

У статті обґрунтовано основні підходи до вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Пріоритетним підходом визначено комбінований підхід у сфері нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності, суть якого полягає в активному залученні та врахуванні інтересів професійних організацій бухгалтерів та аудиторів в процесі внесення змін та обговорення проектів нормативно-правових актів, що регулюють систему бухгалтерського обліку і звітності, а також визначення облікової політики підприємств в Україні.

Ключові слова: нормативно-правове регулювання, бухгалтерський облік, облікова політика, звітність, професійні організації бухгалтерів та аудиторів.

Zasadnyi B.A. SOVERSHENSTVOVANIYE SISTEMY NORMATIVNO-PRAVOVOGO REGULIROVANIYA BUKHGALTERSKOGO UCETA V UKRAINE

В статье обоснованы основные подходы к совершенствованию системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Украине. Приоритетным подходом определен комбинированный подход в сфере нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности, суть которого заключается в активном привлечении и учете интересов профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов в процессе внесения изменений и обсуждения проектов нормативно-правовых актов, регулирующих систему бухгалтерского учета и отчетности, а также определения учетной политики предприятий в Украине.

Ключевые слова: нормативно-правовое регулирование, бухгалтерский учет, учетная политика, отчетность, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

Zasadnyi B.A. IMPROVEMENT OF THE SYSTEM OF LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING IN UKRAINE

The article investigates the basic approaches for improving the system of legal regulation of accounting and reporting in Ukraine. The priority approach defines a combined approach in the field of regulation of accounting and reporting, the sense of which is the active involvement of professional organizations of accountants and auditors in the process of amending and discussion of draft legal acts regulating the accounting and reporting and determination of accounting policies in Ukraine.

Keywords: legal regulation, accounting, accounting policy, reporting, professional organizations of accountants and auditors.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Трансформація економічного середовища, широке впровадження ринкових відносин, курс на міжнародну інтеграцію економіки України зумовлюють необхідність реформування системи бухгалтерського обліку і звітності. Одним із основних завдань реформування бухгалтерського обліку і звітності є формування системи законодавчо-нормативного регулювання, яка покликана створити необхідні умови для формування об'єктивної, повної, своєчасної та релевантної економічної інформації про фінансово-майновий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання. Основною метою законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання є забезпечення об'єктивною та достовірною

інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підприємств усіх зацікавлених користувачів. Поява економічних категорій та понять, притаманних ринковій економіці, зумовила необхідність вдосконалення законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку власного капіталу, фінансових інвестицій, лізингових операцій, операцій з іноземною валютою тощо. Проте система законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності зазнала лише поверхових змін і надалі переважно задовольняла лише інформаційні потреби державних органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні приділяли

значну увагу вітчизняні науковці. Серед вчених, що здійснили вагомий внесок у вирішення зазначеної проблеми, слід відзначити В.Г. Швеця, М.С. Пушкара, В.М. Пархоменка, О.М. Петрука, Т.В. Барановську, В.А. Кулика.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У наукових працях вітчизняних вчених значна увага прикута до вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності, виходячи з позиції, що основним суб'єктом формування цієї системи є держава в особі різних державних органів та відомств. Проте залишається невирішеною проблема участі професійної спільноти та професійних організацій бухгалтерів та аудиторів у процесі формування та вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та звітності, особливо в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності резидентами України.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою написання статті є обґрунтування основних підходів до вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. На початку 90-х років ХХ ст. розпочався процес реформування економіки України відповідно до ринкових умов господарювання. Це зумовило появу нових категорій та понять, притаманних лише ринковій економіці, таких як капітал, фінансові інвестиції, лізинг, іноземна валюта, нематеріальні активи.

У цей період функція законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах, установах та організаціях (крім комерційних банків та бюджетних організацій) була передана Міністерству фінансів України, яке, відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року № 250, жорстко регламентувало облікову політику та бухгалтерський облік підприємств за допомогою положень, інструкцій, листів тощо.

Для банківської системи основним державним регулятором у сфері бухгалтерського обліку і звітності визначено Національний банк України, а для бюджетних організацій – Державне казначейство України.

Система законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку повинна враховувати особливості кожного окремого періоду розвитку економіки країни. Характеризуючи період розвитку економіки України у 90-х роках ХХ ст. як перехідний етап до ринкових умов господарювання, слід відзначити, що система бухгалтерського обліку і звітності кардинальних змін не зазнала, а розвивалася за пострадянською інерцією, задовольняючи державні потреби податкового наповнення бюджету країни. Погоджуємося із думкою М.С. Пушкаря, котрий зазначає, що система нормативно-правового регулювання перехідної економіки повинна бути деяким компромісом між системою правового забезпечення,

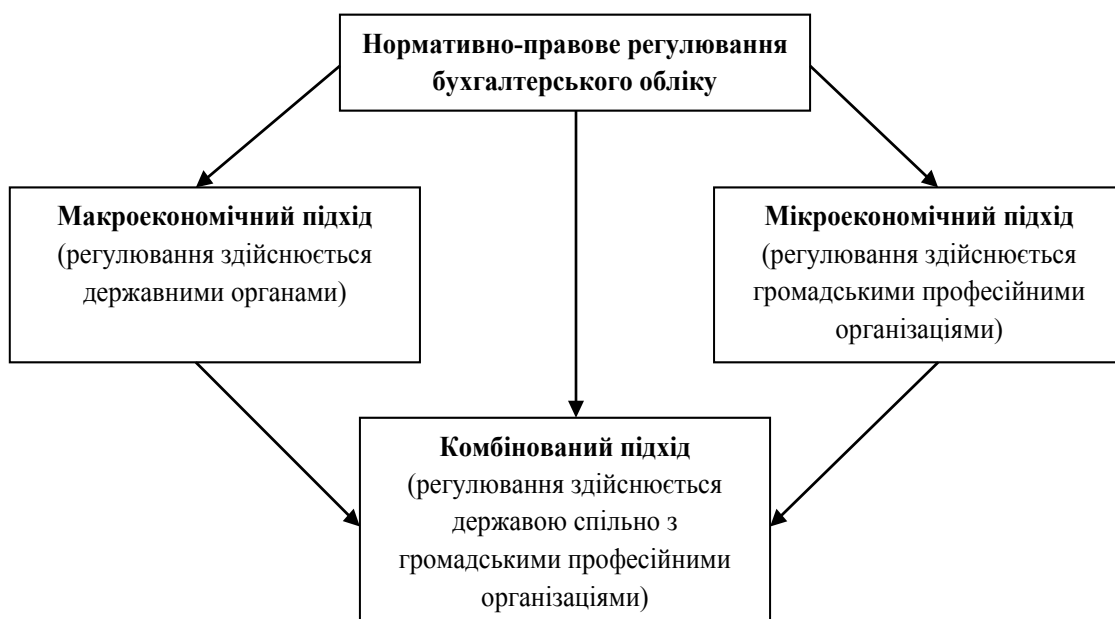


Рис. 1. Підходи до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку (авторська розробка)

адекватною ринковим умовам господарювання, і системою, яка характерна командно-адміністративній системі управління [1, с. 36].

Як засвідчує міжнародна практика, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку може здійснюватися із застосуванням різних підходів (рис. 1).

Під час використання макроекономічного підходу здійснюється жорстка регламентація правил та процедур бухгалтерського обліку і звітності за допомогою законодавчо-нормативних актів з боку державних органів. Наприклад, у Франції розробленням національних стандартів та інших законодавчо-нормативних актів для регулювання бухгалтерського обліку займається Національна рада з бухгалтерського обліку, у Японії – Рада з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів, в Іспанії – Інститут бухгалтерів та аудиторів при Міністерстві економіки і фінансів, у Швеції – Рада з бухгалтерських стандартів, яка знаходиться під контролем Міністерства юстиції.

Типовими представниками країн, які використовують мікроекономічний підхід до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, є США, Великобританія, Канада, Австралія. Вищезазначений підхід забезпечує можливість професійним організаціям цих країн своєчасно реагувати на сучасні виклики для модернізації системи бухгалтерського обліку і звітності та самостійно вирішувати питання, що стосуються їх професійної діяльності.

Розробленням національних стандартів бухгалтерського обліку у вищезазначених країнах займаються виключно професійні організації, а державні урядові органи не беруть участь у вирішенні суто професійних питань методологічного, методичного та організаційного забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.

Так, наприклад, у США розробленням національних стандартів обліку займаються Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів, Комітет зі стандартів фінансового обліку, Комісія з цінних паперів і бірж.

У Великобританії для розроблення та вдосконалення національних стандартів та нормативного забезпечення обліку створено Консультаційний комітет бухгалтерських організацій, до складу якого входять Інститут дипломованих бухгалтерів Шотландії, Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, Інститут дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку, асоціація дипломованих бухгалтерів, Інститут дипломованих бухгалтерів державних фінансових організацій.

Повноваження щодо розроблення національних стандартів бухгалтерського обліку в Австралії надано Інституту дипломованих бухгалтерів Австралії, у Канаді – Канадському інституту дипломованих бухгалтерів.

Використання мікроекономічного підходу до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності вимагає наявності авторитетних професійних організацій, які користуються відповідним авторитетом та довірою з боку державних органів та суб'єктів господарювання.

Застосування комбінованого підходу до регулювання обліку і звітності дає можливість поєднати інтереси держави з врахуванням позиції на вирішення актуальних проблем професійних організацій бухгалтерів та аудиторів.

Професор М.С. Пушкар зазначає, що в Україні здійснено поєднання державного і громадського (професійного) регулювання питань фінансового обліку, яке мало відрізняється від регулювання при соціалізмі [1, с. 39].

Важко погодитися із таким твердженням, оскільки Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV чітко визначено, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [2].

Також слід зазначити, що з метою наукового обґрунтування розробок проектів законодавчо-нормативних документів та внесення змін до прийнятих актів при Міністерстві фінансів України створено Методологічну раду з бухгалтерського обліку як дорадчий орган, що здійснює свою діяльність відповідно до затвердженого положення та на громадських засадах. До складу Методологічної ради входять спеціалісти міністерств та центральних органів виконавчої влади, науковці, представники вищих навчальних закладів, підприємств та громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України. Це єдиний дорадчий орган, до складу якого входять представники професійних громадських організацій бухгалтерів та аудиторів. Іншого способу донести свої пропозиції та побажання щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку професійним організаціям не існує.



Рис. 2. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: авторська розробка

Враховуючи вищесказане, можна зробити висновок про те, що в Україні широко застосовується макроекономічний підхід до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, за якого головна роль належить державі (рис. 2).

Основною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є встановлення для всіх суб'єктів господарювання єдиних правил ведення обліку та складання звітності, які б гарантували і захищали інтереси користувачів. Для захисту інтересів різних груп користувачів необхідно, щоб представники таких груп мали можливість представляти та відстоювати їх на етапі прийняття або внесення змін до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку.

З теорії бухгалтерського обліку відомо, що користувачі поділяються на дві групи, а саме зовнішні та внутрішні, із подальшою деталізацією цих груп. Одним із основних зовнішніх користувачів є держава, і логічним є те, що, здійснюючи державне регулювання бухгалтерського обліку, перш за все слід захищати інтереси держави.

Через специфіку системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні представники інших груп користувачів (особливо громадські професійні організації, компанії, які згідно з законодавством зобов'язані скласти звітність за МСФЗ, аудиторські компанії тощо) можуть брати участь у процесі формування правового поля у сфері бухгалтерського обліку через членство у дорадчих органах при Міністерстві фінансів України.

Аналізуючи систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні, особливу увагу хочемо приділити дослідженню основних функцій та ролі дорадчих органів при Міністерстві фінансів України, а саме Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – Рада з МСФЗ) та Методологічної ради з бухгалтерського обліку (далі – Методрада).

Рада з МСФЗ була створена відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 18 січня 2013 року № 20 [3]. Також цим Наказом було затверджено Положення про Раду з МСФЗ, відповідно до якого визначено основні функції. Зокрема, зазначається, що Рада з МСФЗ є дорадчим органом при Міністерстві фінансів України з питань перекладу (рецензування) текстів МСФЗ, рекомендацій щодо оприлюднення та імплементації МСФЗ, обговорення заходів щодо удосконалення порядку застосування МСФЗ в Україні.

Рада з МСФЗ утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств і організацій, об'єднань підприємців, бухгалтерів і аудиторів України. Персональний склад Ради затверджується наказом Міністерства фінансів України.

Аналізуючи головні завдання Ради з МСФЗ, можна зробити висновок, що більшість з них носить суто технічний характер (перевірка перекладу (рецензування) списку ключових термінів МСФЗ; обговорення питань перекладу та змісту МСФЗ; зв'язка перекладеного тексту МСФЗ з англійським оригіналом) [4]. Також для успішного виконання цих завдань члени Ради з МСФЗ повинні володіти професійною англійською мовою на досить високому рівні.

Окрім цього, слід зазначити, що Положення про Раду з МСФЗ є практично копією Положення про Методраду із відповідною заміною окремих назв та завдань [5].

Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що переважно Рада з МСФЗ виконує технічну функцію з перекладу та оприлюднення МСФЗ в Україні, тому є недоцільним для виконання роботи технічного характеру включати до Ради з МСФЗ висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств, інших центральних органів влади, громадських професійних організацій тощо.

Іншим дорадчим органом є Методрада, яка була створена у 1997 році як основний методологічний центр, який відігравав важливу роль у реформуванні системи бухгалтерського обліку і звітності у 1998–2000 роках.

Сьогодні Методрада залишається основним і найважливішим органом у системі державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності та визначення облікової політики в Україні. Положенням про Методраду передбачено формування персонального складу із висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади підприємств і установ, представників професійних організацій бухгалтерів та аудиторів України. Оскільки Методрада є представницьким органом, який ухвалює важливі рішення щодо методології та облікової політики на рівні держави, визначено структуру Методради за представництвом (рис. 3).

Результати аналізу персонального складу Методради засвідчують, що найбільше представництво належить представникам міністерств та відомств (36%, або 13 осіб), децю



Рис. 3. Структура Методологічної ради з бухгалтерського обліку за представництвом членів

Джерело: авторська розробка

меншим є представництво підприємств, установ та організацій (28%, або 10 осіб), ще меншою є кількість представників ВНЗ та наукових установ (22%, або 8 осіб), а найменша кількість належить представникам професійних громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.

Вищенаведені результати аналізу вказують на низький рівень залучення професійних організацій бухгалтерів та аудиторів до процесу визначення пріоритетів та внесення пропозицій щодо змін до діючої системи регулювання бухгалтерського обліку та визначення облікової політики на рівні держави.

На нашу думку, найкращим способом для налагодження взаємодії між державою та підприємствами є залучення професійних громадських організацій бухгалтерів та аудиторів для репрезентації позиції юридичних осіб та їхнього бачення у вирішенні актуальних проблем щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та в процесі формування облікової політики. Саме бухгалтери є безпосередніми виконавцями, котрі втілюють нормативно-правові вимоги облікової політики під час відображення господарської діяльності підприємств у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Виокремлення професійних організацій бухгалтерів та аудиторів як окремого суб'єкта

процесу формування облікової політики в Україні сприятиме кращій взаємодії між державними органами влади та юридичними особами під час вдосконалення системи бухгалтерського обліку і звітності. З іншого боку, наявність дієвих професійних організацій бухгалтерів та аудиторів як інституції в Україні повинна стати своєрідною платформою для професійної дискусії з актуальних питань для вдосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності.

Висновки з цього дослідження. Сьогодні в Україні широко застосовується макроекономічний підхід до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, за якого головна роль належить державі. Альтернативою для макроекономічного підходу є використання мікроекономічного підходу до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності, який вимагає наявності авторитетних професійних організацій, що користуються відповідним авторитетом та довірою з боку державних органів та суб'єктів господарювання.

В сучасних умовах розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні доцільно застосовувати комбінований підхід у сфері нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності, суть якого полягає в активному залученні та врахуванні інтересів професійних організацій бухгалтерів та аудиторів під час встановлення правил ведення бухгалтерського обліку та визначення облікової політики.

В цьому контексті залишається невирішеною та потребує подальшого дослідження проблема участі професійних організацій бухгалтерів та аудиторів у процесі вдосконалення системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності як окремого суб'єкта для репрезентації позиції професійної спільноти бухгалтерів та аудиторів, а також їхнього бачення у вирішенні актуальних проблем щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Про створення Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 18 січня 2013 року № 20 [Елек-

тронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=362775&cat_id=362780.

4. Положення про Раду з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 січня 2013 року № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=362775&cat_id=362780.

5. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 1 грудня 2014 року № 1186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=416678&cat_id.

6. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : [монографія] / В.А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.

7. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / В.Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

8. Петрук О.М. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком / О.М. Петрук, Т.М. Барановська // Міжнародний збірник наукових праць. – 2006. – № 3. – С. 133–153.

9. Блейк Д. Европейский бухгалтерський учет. Справочник / Д. Блейк, О. Амант ; пер. с англ. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400 с.

10. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 136 с.