

**Л. Г. Ловінська**

Кандидат економічних наук, доцент

## **ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

Дослідження питань організації бухгалтерського обліку на національному рівні має на меті створення системи правового регулювання його методологічного і методичного забезпечення, яка б відповідала досягненням світової науки і практики та враховувала стан економіки і професійні традиції в Україні.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових умов господарювання відбувається досить тривалий час. Оцінка досягнутого стану системи бухгалтерського обліку має велике значення, оскільки дає змогу визначити ефективність заходів, що вживаються, та намітити подальші кроки.

На жаль, в Україні не проводиться комплексний аналіз національної системи бухгалтерського обліку на предмет використання міжнародного досвіду та відповідності вітчизняним реаліям. У публікаціях на цю тему автори зосереджують свою увагу на порівнянні норм окремих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) з Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – М(С)ФЗ) або окремих методик, проблем методологічного чи організаційного характеру тощо. Отже, такий аналіз є вкрай необхідним.

Передусім доцільно ознайомитися з особливостями проведення подібного аналізу в міжнародній практиці. Як правило, в науковій літературі використовується термін “національна модель бухгалтерського обліку.” Він є тотожним терміну “національна система бухгалтерського обліку,” хоча, слід зазначити, що застосовується авторами при конкретній характеристиці певних національних систем.

Фахівці виділяють такі сучасні моделі бухгалтерського обліку: британо-американська, континентальна, південноамериканська, ісламська, інтернаціональна (міжнародна)<sup>1</sup>. Кожна з перелічених моделей використовується у великих групах країн. “Прихильність” країни до обраної моделі обумовлена певними соціально-економічними умовами. В зв’язку з цим видається абсолютно справедливою думка, висловлена Г. Мюллером, Х. Герноном і Г. Мііком у книзі “Облік: міжнародна перспектива”: “Навряд чи можна стверджувати, що облік в тій чи іншій країні кращий. Система обліку створюється для досягнення певних цілей, і до тих пір, поки це завдання виконується, основні принципи, закладені в дану конкретну систему обліку, залишаються незмінними. Бухгалтерський облік визначається “оточуючим середовищем”, в якому він функціонує. Різноманітність соціальних, політичних та економічних умов породжує і різноманітність ідей, і їх реалізацію в теорії та практиці обліку”<sup>2</sup>.

Осмислення зарубіжного досвіду в цьому аспекті є дуже корисним, оскільки національна система бухгалтерського обліку в Україні ще знаходиться в стадії становлення. У процесі її розбудови дуже важливо врахувати вплив середовища як в економічному, так і в соціальному плані.

У зарубіжній науковій літературі вже здійснено спроби систематизувати чинники, що визначають особливості національних систем обліку<sup>3</sup>. Автори

виокремлюють різну їх кількість. Таке коливання обумовлено, з одного боку, різними завданнями, які ставили за перед собою дослідники, з іншого – предметом вивчення були національні системи обліку в країнах з розвиненими ринковими відносинами. Навіть в країнах з невисоким рівнем економічного розвитку ринкове середовище сформувалося давно і має свої традиції. Саме з цієї причини перелік факторів, визначений зарубіжними дослідниками, потребує тлумачення відповідно до умов, що склалися в Україні. Найсуттєвішими з них, на думку автора, є правове регулювання бухгалтерського обліку, найбільш поширений спосіб залучення капіталу, податкова система, вплив інших країн, стан національної економіки, наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку та інших економічних наук.

Проаналізуємо правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні як найважливіший з перелічених чинників.

Передусім, правове регулювання бухгалтерського обліку визначає ступінь регламентації державою національної системи обліку. А.П. Бархатов підкреслює, що в світі склалися два підходи до правового регулювання бухгалтерського обліку. Перший – передбачає існування в країні кодексу законів, які стосуються бухгалтерського обліку, другий – використання для його регулювання законодавства загально-правової регламентації<sup>4</sup>.

У разі застосування першого підходу за підприємством законодавчо закріплюються певні обов'язки стосовно ведення бухгалтерського обліку, процедури складання звітності і змісту обліку. В країнах, які використовують такий підхід до регулювання обліку, бухгалтерський облік є джерелом для складання декларації про прибуток і засобом контролю за сплатою податків. Фактично континентальна модель бухгалтерського обліку передбачає жорстке державне регулювання і спрямована саме на задоволення інформаційних потреб держави щодо діяльності суб'єкта господарювання. До країн, які обрали такий варіант регулювання бухгалтерського обліку, належать Німеччина, Франція, Аргентина та ін.

Другий підхід до регулювання бухгалтерського обліку передбачає наявність у законодавстві країни норм, які вказують на певні обмеження для суб'єктів господарювання стосовно ведення бухгалтерського обліку, але в рамках цих обмежень суб'єкти мають можливість обирати прийнятні для них способи і прийоми. Нормативна база розробляється професійними організаціями бухгалтерів і являє собою узагальнення кращого досвіду обліку в країні та за її межами. До країн, що використовують такий спосіб регулювання, належать Великобританія, США, Канада та ін. Вони обрали британо-американську модель обліку.

Отже, перший підхід передбачає державне регулювання бухгалтерського обліку в країні, другий – професійне.

У Радянському Союзі здійснювалося виключно державне керівництво бухгалтерським обліком. Саме поняття “регулювання” було неприйнятним, оскільки вимагалось безумовне виконання безальтернативних положень нормативних документів, а за недотримання встановлених правил ведення обліку передбачалася адміністративна або кримінальна відповідальність.

Згідно з Конституцією СРСР керівництво єдиною системою обліку і статистики здійснювала Рада Міністрів СРСР через Державний комітет СРСР

по статистиці і Міністерство фінансів СРСР. Методологічне керівництво бухгалтерським обліком і звітністю організувало Міністерство фінансів СРСР, яке за погодженням з Державним комітетом СРСР по статистиці затверджувало плани рахунків, форми бухгалтерського обліку і звітності, інструкції по їх застосуванню. Безпосереднє керівництво організацією обліку на підприємствах здійснювали галузеві міністерства і відомства<sup>5</sup>.

Зміни у соціально-економічному середовищі пострадянських країн, які на сучасному етапі перебувають у стані переходу від командно-адміністративної системи до змішаної, не могли не позначитися на організаційних засадах бухгалтерського обліку. Для змішаної економічної системи притаманні розвинені ринкові відносини, демократизація власності, державне регулювання, соціальна орієнтація. Всі ці сторони змішаної економіки є взаємопов'язаними і взаємообумовленими і тому мають розвиватися цілеспрямовано та одночасно. Поєднання ринкового саморегулювання та державного регулювання — яскрава риса економічних систем найбільш розвинутих країн світу. Вплив на ринкове середовище, підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання — мета державного регулювання.

Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в індустріально розвинених країнах здійснюється за безпосередньою участю держави. Бухгалтерський облік є частиною такої інфраструктури, оскільки являє собою інформаційну систему господарської діяльності підприємства, організації, установи й уряду в цілому.

Бухгалтерський облік є, з одного боку, інструментом державного регулювання, а з іншого — його об'єктом. Саме через регламентацію методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки.

Важливість державного регулювання бухгалтерського обліку в перехідний період відмічається в наукових працях. Так, В.М. Пархоменко пише "...в період становлення ринкових відносин в економіці країни доцільним є здійснення державного регулювання і становлення єдиних методологічних основ обліку... Для формування в бухгалтерському обліку достовірної інформації необхідне його правове суворе регулювання. Тільки в такому випадку кожному факту господарського життя, що підлягає відображенню в обліку, буде відповідати чітко визначена правильна інформація"<sup>6</sup>.

У країнах, що утворилися на терені колишнього Радянського Союзу, на зміну традиції державного керівництва бухгалтерським обліком поступово приходить державне регулювання. Вивчення законів про бухгалтерський облік десяти країн (Вірменія, Білорусь, Естонія, Казахстан, Киргизія, Литва, Молдова, Росія, Узбекистан, Україна) показало, що суб'єктом регулювання бухгалтерського обліку є певний державний орган, уповноважений урядом. При цьому в країнах, які створюють власну нормативну базу, тобто мають національну систему бухгалтерського обліку, до компетенції регулюючого органу віднесено створення методологічного і методичного забезпечення і його затвердження. Лише Вірменія та Україна закріпили затверджен-

ня національної нормативної бази за державним органом, не уточнивши, хто має її розробляти. Навіть в країнах, які визначили в законах МСФЗ як методологічну основу системи обліку, на державні органи покладено створення методичного забезпечення МСФЗ і умов для їх запровадження. Казахстан і Киргизія віднесли до компетенції державного органу взаємодію (Казахстан) і співробітництво та регулярне консультування (Киргизія) з професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів з питань бухгалтерського обліку і звітності.

У концепції розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу передбачено окремий розділ “Заміна системи регулювання бухгалтерського обліку і звітності”, в якому викладено концептуальні засади державно-громадського регулювання бухгалтерського обліку<sup>7</sup>. Аналіз функції державної влади і професійної спільноти в контексті цього документа засвідчує, що за такої моделі регулювання бухгалтерського обліку за державою залишається вирішення ключових питань системи бухгалтерського обліку, а саме визначення державної політики в цій галузі, відповідальність за удосконалення правових засад, ухвалення нормативного забезпечення, державний контроль дотримання законодавства.

Слід відмітити, що концептуальні засади державного регулювання бухгалтерського обліку в країнах колишнього Радянського Союзу поки що перебувають в стадії становлення. Відтак, правове забезпечення зазначеного процесу є недосконалим. Прикладом цього слугує ситуація, що склалася в нашій державі, де правові засади регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку встановлює Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон)<sup>8</sup>. Реформування бухгалтерського обліку в Україні відповідно до ринкових умов господарювання розпочалося з прийняття цього Закону. Його норми є базовими орієнтирами, що визначають сучасну систему бухгалтерського обліку. Разом з тим у тексті Закону є певні протиріччя, неузгодженості, а деякі аспекти не висвітлені зовсім, що призводить до неоднозначного тлумачення сутності державного регулювання обліку в країні.

Так, в ст. 6 Закону однозначно наголошується, що в Україні здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку з метою створення єдиних правил його ведення, складання фінансової звітності та їх удосконалення. При цьому регулювання питань методології покладається на Міністерство фінансів, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо його ведення та складання фінансової звітності. На Національний банк України, Державне казначейство України покладається встановлення порядку обліку та складання фінансової звітності відповідно у банках, бюджетних установах та про виконання державних бюджетів. До компетенції міністерств та інших виконавчих органів центральної влади віднесено розроблення на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій щодо їх застосування.

З наведеного вище випливає, що державне регулювання бухгалтерського обліку тлумачиться в Законі як затвердження національних положень (стандартів), інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та розроблення методичних рекомендацій, а суб'єктами держав-

ного регулювання є відповідно Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади. На рисунку представлено схему державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні відповідно до Закону.

Отже, Закон наголошує на тому, що державне регулювання бухгалтерського обліку спрямоване лише на створення нормативної бази, яка включає положення (стандарти) бухгалтерського обліку, порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ, методичні рекомендації галузевого характеру щодо застосування П(С)БО. Таким чином, П(С)БО відповідно до Закону виступають як методологічне підґрунтя для визначення порядку ведення обліку в банківській та бюджетній сферах і в галузевих методичних рекомендаціях. Із Закону випливає, що облік в банках, бюджетних установах і Державному казначействі базується на П(С)БО, оскільки порядок ведення не регламентує методологічні засади обліку, а скоріше висвітлює його методичний аспект. Зауважимо, що регулювання питань методології обліку дозволяється в Законі лише Міністерству фінансів.

Виконання ст. 6 Закону на практиці дуже легко простежити, вивчаючи діючу нормативну базу бухгалтерського обліку в Україні. Першим, що привертає увагу, є сфера застосування діючих П(С)БО. При висвітленні цього питання на початку майже кожного П(С)БО є вказівка, що воно поширюється на всіх суб'єктів господарювання, крім банків і бюджетних установ. Отже, діючі П(С)БО в більшості своїй не є методологічним підґрунтям для обліку та звітності у банках та бюджетних установах. Аналіз нормативної бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, створеної Національним банком та Державним казначейством, показує, що методологічні засади обліку вони регламентують самостійно за допомогою інструкцій, що по суті є методичним забезпеченням. Дослідження нормативної бази інших органів державної влади свідчить, що вони також намагаються вирішувати питання методологічного характеру самотужки.

В ст. 7 Закону Методологічна рада з бухгалтерського обліку визначається як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України, мета якого полягає в організації розробки та розгляду проектів П(С)БО та інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку та складання звітності, удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку, методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації, розробці рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

З викладеного вище стає очевидним, що функції Методологічної ради не відповідають її статусу як дорадчого органу, який діє на громадських засадах. Співставлення завдань самого Міністерства фінансів і Методологічної ради при ньому дає можливість дійти висновку, що вони розподілені між ними не адекватно статусу. Фактично Методологічна рада виконує згідно із Законом функції виконавчого органу, а Міністерство в особі управління методології бухгалтерського обліку – дорадчого органу з повноваженнями організовувати затвердження нормативних документів.



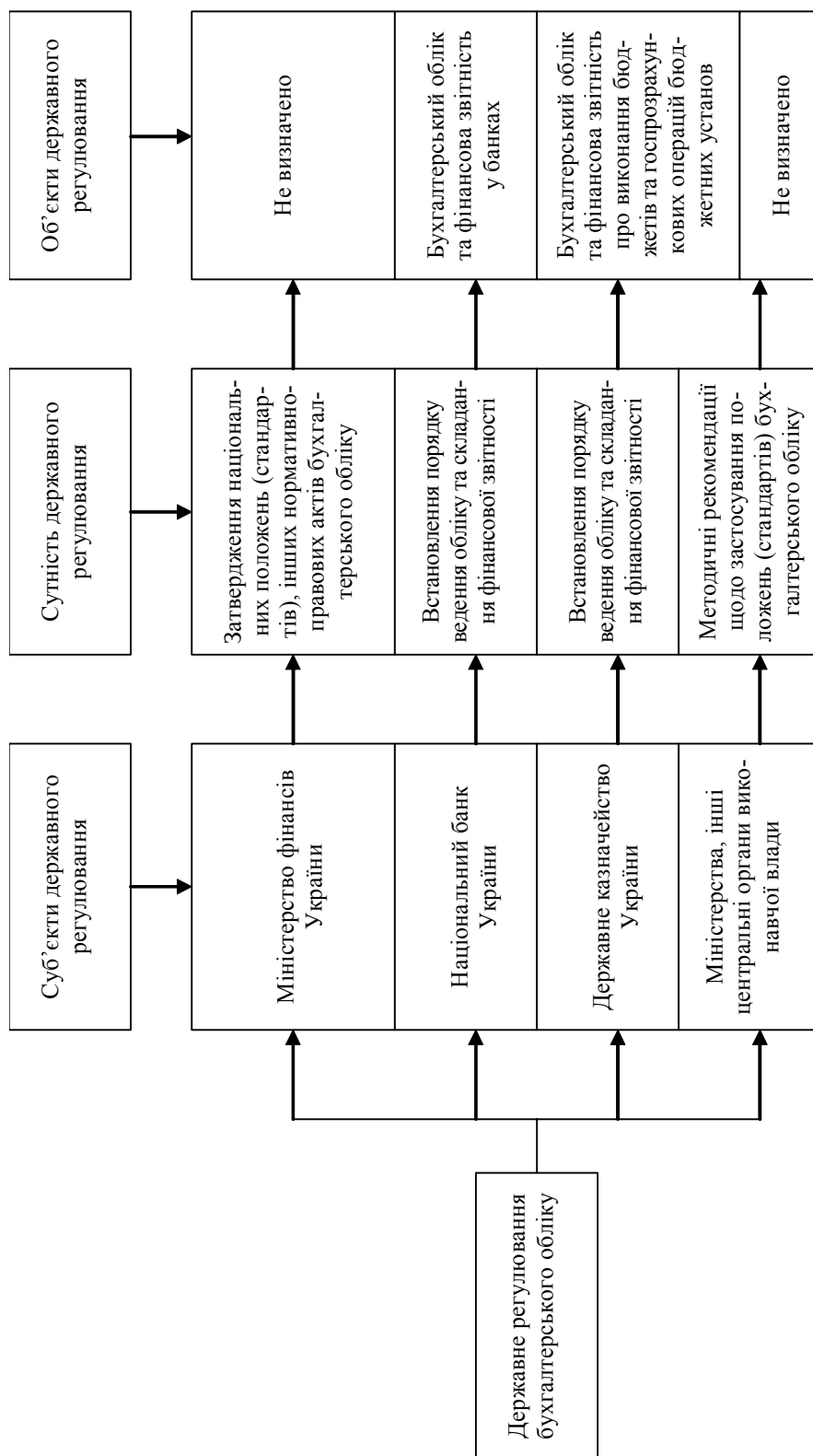


Рисунок. Державне регулювання бухгалтерського обліку відповідно до ст. 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

У Законі є ще один серйозний момент: не визначено хто має розробляти П(С)БО. В ст. 6 записано, що Міністерство фінансів затверджує П(С)БО, а в ст. 7 — що Методологічна рада організує розробку і розгляд.

Така ситуація створює певний правовий вакуум стосовно відповідальності за визначення концептуальних засад реформування бухгалтерського обліку в Україні, його методологічне забезпечення та відсутність координації дій органів державної влади в цьому процесі. Окрім цього, слід додати, що Закон також не визначає роль, функції та права професійної бухгалтерської спільноти у створенні нормативної бази бухгалтерського обліку та й взагалі в його реформуванні. Відомо, що бухгалтерський облік у ринкових умовах господарювання є окремим видом підприємництва. Аудит, надання бухгалтерських послуг (консультування, ведення бухгалтерського обліку тощо) консолідує певне коло фахівців, які безумовно можуть і повинні брати участь у створенні методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку. Разом з тим їм таке право не надано.

З вищенаведеного можна зробити висновок, що Закон “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” не дає відповіді на питання, в чому зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб’єктом, а що — об’єктом, які складові створюють національну систему обліку, який взаємозв’язок між ними існує і кому вони підпорядковані. Наслідком такої ситуації є нерегульованість на практиці питань відповідальності за розробку і впровадження методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку, відсутність єдиних підходів щодо його реформування в різних галузях національної економіки.

---

<sup>1</sup> Бархатов А.П. *Международный учет: Учебное пособие.* — М.:Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. — С.16–18; Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. *Учет: международная перспектива: Пер. с англ..* — М.:Финансы и статистика, 1992. — С.27–28; Швець В.Г. *Теорія бухгалтерського обліку: Підручник.* — К.: Знання, 2004. — С.332–336.

<sup>2</sup> Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Назв. праця. — С.28.

<sup>3</sup> Бейк Д., Аман О. *Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ.* — М.: Информаионно-издательский дом “Филинь”, 1997. — С.21–33; Бархатов А.П. Назв. праця. — С.13; Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Назв. праця. — С.23; Ткач В.И., Ткач М.В. *Международная система учета и отчетности.* — М.: Финансы и статистика, 1991. — С.8–17.

<sup>4</sup> Бархатов А.П. Назв. праця. — С.15–16.

<sup>5</sup> *Бухгалтерський учет: Учебник / П.П.Новиченко, Т.Н.Шенна, Ф.П.Васин и др.;* Под ред. П.П.Новиченко, — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1990. — С.12.

<sup>6</sup> Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологія та нормативне забезпечення: Автореф. дис. к.е.н.: 08.06.04/ В.М.Пархоменко; Ін-т аграр. економіки УААН. — К., 2002. — С.7.

<sup>7</sup> *Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. №180 // www.minfin.ru.*

<sup>8</sup> Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)