



СЕКЦІЯ 1 ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ ТА ІСТОРІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ

УДК 331.54:657

Долбнєва Д.В.
кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту
Львівської державної фінансової академії

УДОСКОНАЛЕННЯ МОДЕЛІ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ АДАПТАЦІЇ ДОСВІДУ ПРОВІДНИХ КРАЇН СВІТУ

Стаття спрямована на визначення напрямів удосконалення регуляторної моделі професії бухгалтера в Україні шляхом проведення порівняльного аналізу напрямів, методів та суб'єктів регулювання бухгалтерської професії в Україні та за кордоном. У статті визначено переваги та недоліки кожної із розглянутих моделей з точки зору доцільності застосування окремих їх складових у вітчизняній практиці. Внесено пропозиції щодо стратегічних напрямів розвитку бухгалтерської професії в Україні в умовах сьогодення.

Ключові слова: державне регулювання, професійні організації бухгалтерів, регуляторна модель бухгалтерської професії, саморегулювання.

Долбнєва Д.В. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МОДЕЛИ РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРОФЕССИИ БУХГАЛТЕРА В УКРАИНЕ НА ОСНОВЕ ОПЫТА ВЕДУЩИХ СТРАН МИРА

Статья направлена на определение направлений совершенствования регуляторной модели профессии бухгалтера в Украине путем проведения сравнительного анализа направлений, методов и субъектов регулирования бухгалтерской профессии в Украине и за рубежом. В статье определены преимущества и недостатки каждой из рассмотренных моделей с точки зрения целесообразности применения отдельных их составляющих в отечественной практике. Внесены предложения относительно стратегических направлений развития бухгалтерской профессии в Украине в современных условиях.

Ключевые слова: государственное регулирование, профессиональные организации бухгалтеров, регуляторная модель бухгалтерской профессии, саморегулирование.

Dolbneva D.V. IMPROVEMENT OF THE MODEL OF REGULATION OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN UKRAINE ON THE BASIS OF THE ADAPTATION OF THE EXPERIENCE OF THE LEADING COUNTRIES OF THE WORLD

The article is aimed at identifying ways of improving the regulatory model of the accounting profession in Ukraine by conducting a comparative analysis of trends, methods and subjects of regulation of the accountancy profession in Ukraine and abroad. The article identifies the advantages and disadvantages of each of the models considered from the point of view of rational use of their individual components in domestic practice. Suggestions regarding the strategic directions of development of the accounting profession in Ukraine in the conditions of modernity.

Keywords: state regulation, professional accountancy bodies, regulatory model of the accounting profession, self-regulation.

Постановка проблеми. На сучасному етапі функціонування національних облікових систем склалася ситуація, коли кожна країна чи їх об'єднання виконують власні, найбільш пристосовані під свої економічні особливості та особливості функціонування формальних (законодавчі та нормативно-правові вимоги), регуляторних (державне забезпечення) та неформальних інститутів (культура, професійна поведінка та етика, менталітет тощо), моделі регулювання бухгалтерської професії, які значним чином і визначають характер ведення обліку та складання звітності на підприємствах, взаємозв'язку усіх учасників облікового процесу не лише в межах окремого підприємства, бухгалтерської спільноти, але і на рівні держави.

Актуальність даного дослідження зумовлена тим, що в Україні відсутня цілісна регуляторна модель бухгалтерської професії, яка б надавала усім суб'єктам економічних відносин рівні можливості в отриманні облікової та звітної інформації, а також існує ряд проблем у регулюванні бухгалтерської професії, які негативно впливають на національну систему обліку та звітності і потребують швидкого вирішення шляхом адаптації досвіду провідних країн світу у даній сфері.

З огляду на це, виникає необхідність розгляду та порівняння особливостей функціонування вітчиз-

няної, американської та англійської регуляторних моделей, а також визначення основних напрямів і способів побудови в Україні такої моделі регулювання професії бухгалтера, яка б ефективно поєднувала державне регулювання, саморегулювання та взаємний професійний нагляд з чітким дотриманням принципів професійної етики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвиток і функціонування моделей регулювання бухгалтерської професії, їх особливості та складові, роль та участь професійних організацій та держави у процесі регулювання бухгалтерської професії перебувають у постійній увазі як науковців, так і практиків. Серед них варто відзначити праці І. Белоусової [1], В. Жука [2; 3], С. Зубілевич [4], В. Метелиці [5; 6; 7], В. Пархоменка [9], О. Харламової [10] та інших.

Незважаючи на ряд досліджень з даної теми, на сьогодні не визначено чітких напрямів удосконалення вітчизняної регуляторної моделі бухгалтерської професії та не внесено пропозицій щодо ролі та місця держави, професійних організацій та бухгалтерів у цій моделі, закріплення за ними визначеного кола повноважень та функцій.

Постановка завдання. Завдання статті полягає у визначенні напрямів удосконалення регуляторної моделі професії бухгалтера в Україні на основі дослідження її сучасного стану функціонування та роз-

гляду характерних особливостей побудови, системи інститутів, інституцій та складових регуляторної моделі професії бухгалтерів як нашої держави, так і Сполучених Штатів Америки та Великої Британії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Динамічні зміни, які відбуваються на сьогодні в Україні та світі та значним чином впливають на професійну діяльність бухгалтерів, а також необхідність стандартизації підходів до регулювання бухгалтерської професії в нашій країні вимагають від науковців нових поглядів та пропозицій щодо зміни вітчизняної регуляторної моделі бухгалтерської професії. Це, на нашу думку, стане можливим при проведенні всебічного порівняльного аналізу регуляторної моделі бухгалтерської професії в Україні з такими ж моделями провідних країн світу.

Суб'єктами, що здійснюють регулювання бухгалтерської професії, є держава в особі органів влади чи незалежних органів, наділених відповідними повноваженнями, та професійні об'єднання бухгалтерів. Відповідно до цього виокремлюють два основні види регулювання бухгалтерської професії: державне регулювання та саморегулювання [6, с. 38]. Проте в чистому вигляді жоден з видів практично не зустрічається, а тому об'єднаним буде їх доповнення ще трьома видами: державне регулювання з наглядом з боку професійної спільноти, саморегулювання з наглядом з боку держави, поєднання зовнішнього регулювання і саморегулювання [6, с. 38].

Найбільш розповсюдженим видом регулювання є поєднання зовнішнього регулювання і саморегулювання, що зумовлене спільними цілями держави і професійних об'єднань щодо професійної діяльності бухгалтерів та прагненням посилити ефективність роботи кожного із регуляторів. При цьому і держава, і професійні об'єднання бухгалтерів розробляють і впроваджують професійні інститути у чітко розмежованих сферах діяльності [6, с. 38].

Для України характерним є те, що в основу функціонування моделі регулювання бухгалтерської професії покладено державне нормативно-правове регулювання, економічне регулювання та компетентісно-етичне регулювання професійними організаціями. Поряд з цим до сьогодні відсутнє ефективне

наглядове регулювання та моніторинг за рівнем дотримання практикуючими бухгалтерами визначених норм та стандартів, вимог законодавства тощо.

Відповідно до цього, складовими регуляторної моделі в Україні є державна складова, саморегулювання та несформована до кінця наглядова складова (рис. 1).

На сьогодні основними проблемами державного регулювання бухгалтерської професії є:

- недосконалість та обмеженість законодавства, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положення про Методичну раду з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України, Положення про Методичну раду з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, Порядку подання фінансової звітності № 419, Кодексу України про адміністративні порушення;

- проблема уніфікації бухгалтерської, податкової, статистичної та інших видів звітності;

- проблема реалізації права галузевих міністерств на оперативне

- отримання необхідної інформації та отримання повноважень на розробку, затвердження відповідних галузевих нормативно-правових актів та рекомендацій;

- відсутність правового поля по визначенню саморегулюючих положень діяльності професійних об'єднань (організацій) бухгалтерів та їх законодавче залучення до регуляторної моделі;

- підготовка професійних бухгалтерів;

- діяльність науково-практичних працівників тощо.

Компетентісно-етичне регулювання (саморегулювання) здійснюється членами професійних об'єднань, які у своїй діяльності керуються Законом України «Про громадські об'єднання». До них належать такі професійні організації (суб'єкти недержавного регулювання): Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України; Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України; Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів; Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів.

Ім, у відповідності до вищезгаданого закону, надано право брати участь у реалізації державної регуляторної політики, у роботі консультативних та дорадчих органів державної влади.

Вагомою проблемою, яка визначає функціонування компетентісно-етичної складової, є дуже низька чисельність активних членів самоорганізованого руху бухгалтерів, який свої зусилля спрямовує на відстоювання прав та інтересів представників бухгалтерської професії: близько 2% від загальної чисельності (на рівні 500 тис.) професійних бухгалтерів України.

Щодо регуляторної компоненти, то, як вже було нами визначено, вона є недостатньо ефективною і лише частково виконує покладені на неї завдання та функції. Її безпосередніми суб'єктами є державні органи влади, професійні об'єднання бухгалтерів, суб'єкти господарювання – підприємства. Саме вона потребує значного доопрацювання, виходячи із потреб держави, професійних організацій, бухгалтерів та підприємств.

Варто зазначити, що значний науково-практичний та міжнародний потенціал для



Рис. 1. Модель регулювання професії бухгалтера в Україні

здійснення активної участі у справі регулювання бухгалтерської діяльності сьогодні мають такі професійні бухгалтерські організації: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів, бухгалтерів і фінансистів агропромислового комплексу України, Спілка аудиторів України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів [3].

Для внесення пропозицій по вирішенню визначених нами проблем вітчизняної регуляторної моделі професії бухгалтера та удосконаленню усіх її складових проведемо аналіз аналогічних моделей таких країн світу, як Сполучені Штати Америки та Велика Британія.

Англійська модель регулювання бухгалтерської професії еволюціонувала від конвенційних правил бухгалтерського обліку до сучасної моделі, яка ефективно поєднує у собі саморегулювання, державне регулювання, державний і професійний нагляд (рис. 2).

Провідну роль у цій моделі відіграє саморегулювання бухгалтерської професії. У Великій Британії налічується понад 800 тис. професійних фахівців: бухгалтери-практики, буккіпери, присяжні бухгалтери.

У Великій Британії основним Законом, що регулює професію бухгалтера, є Закон про компанії, у якому визначено обов'язкове ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності усіма підприємствами.

Реалізацію завдань державного регулювання у даній сфері перш за все забезпечує Рада з фінансової звітності. До її повноважень входять затвердження стандартів і керівництв з фінансової звітності, аудиту, моніторингу за їх дотриманням, нагляд за розробкою нормативних актів бухгалтерських об'єднань, виконання ролі дисциплінарного механізму.

Наглядова складова англійської регуляторної моделі професії бухгалтера представлена Комітетом з питань поведінки Ради з фінансової звітності, який



Рис. 2. Модель регулювання професії бухгалтера у Великій Британії

Складено на основі [7, с. 42]

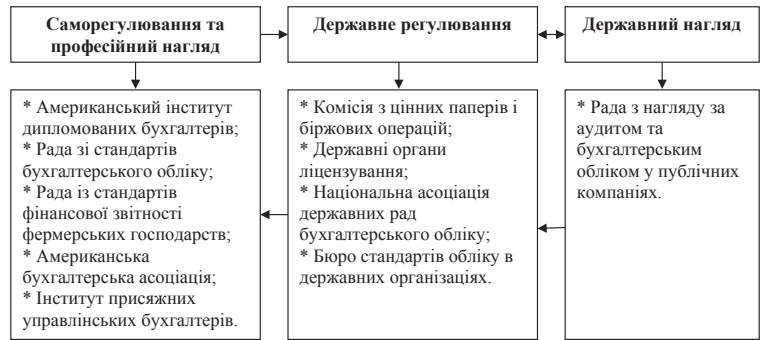


Рис. 3. Модель регулювання професії бухгалтера у Сполучених Штатах Америки

Складено на основі [6, с. 42]

займається оглядом якості аудиту і корпоративної звітності державних та великих приватних підприємств, здійснює загальний нагляд за регулюванням бухгалтерської професії та аудиту, вживає заходи до порушників професійної дисципліни.

Таким чином, ми можемо визначити, що особливістю англійської регуляторної моделі є поєднання державного нормативно-правового регулювання з компетентним наглядом професійних організацій за його здійсненням та саморегулювання реалізації наукових та освітніх програм з підготовки та підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів та аудиторів, розробки етичних принципів професійної поведінки з постійним наглядом уповноважених органів державної влади за цим процесом.

На противагу англійській регуляторній моделі, яка базується на принципах партнерства, достовірності та неупередженості, американська модель характеризується жорсткою регламентацією та керованістю з боку держави. Спільним для обох моделей є лише їх складові (рис. 3).

У США чисельність бухгалтерської спільноти, яка забезпечує функціонування саморегулюючої складової даної моделі, сягає понад 1,2 млн бухгалтерів, 30% яких успішно склали уніфікований іспит, отримали найвищий професійний титул – «дипломований громадський бухгалтер» та стали членами Американського інституту дипломованих бухгалтерів.

Значна роль у саморегулюванні бухгалтерської професії відводиться Американській бухгалтерській асоціації; Інституту присяжних управлінських бухгалтерів. Компетентний та всебічний нагляд за професією бухгалтера у США забезпечує Рада з нагляду за аудитом та бухгалтерським обліком у публічних компаніях. Вона також проводить реєстрацію практикуючих бухгалтерів та бухгалтерських фірм, здійснює розробку та забезпечує адаптацію стандартів обліку та аудиту, контролює якість, рівень етики та незалежності бухгалтерів та аудиторів у процесі здійснення ними професійної діяльності та формування аудиторського висновку.

Загалом, аналіз складових американської регуляторної моделі бухгалтерської професії дає можливість визначити, що бухгалтерська професія підпадає під значний вплив регуляторів фондового ринку, характеризується жорстким нормативно-правовим регулюванням з боку держави, при цьому в ній вагома роль відводиться

професійному саморегулюванню з питань науки, освіти, етики та професійної поведінки бухгалтерів.

Результати порівняльного аналізу трьох регуляторних моделей можна подати у вигляді таблиці (табл. 1).

Розподіл та законодавче закріплення функцій між органами державної влади та недержавного впливу з питань регулювання та контролю за реалізацією мети бухгалтерської професії та її виконання суб'єктами, покладених завдань у даній сфері суспільних відносин (табл. 2).

4. Створення при Міністерстві фінансів України Координаційної Ради професійних об'єднань бухгал-

терів як аналога Консультативному комітету органів бухгалтерського обліку у Великій Британії, Американській бухгалтерській асоціації.

До складу Координаційної ради мають входити представники Міністерства фінансів України, Міністерства освіти і науки України, Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів агропромислового комплексу України, Ради незалежних бухгалтерів та аудиторів, Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів.

5. Створення Національної комісії з нагляду за професією бухгалтера, яка функціонуватиме при Ка-

Таблиця 1
Порівняння особливостей функціонування регуляторних моделей бухгалтерської професії в Україні, Великій Британії та США

Складова регуляторної моделі	Вітчизняна регуляторна модель	Англійська регуляторна модель	Американська регуляторна модель
Державне регулювання	– нормативно-правове регулювання	– вагома роль Закону «Про компанії»	– застосування жорсткої регламентації та здатності до нормативно-правового регулювання обліку і звітності
	– регулювання професійної освіти	– суттєвий вплив регуляторів фондового ринку на професійну діяльність бухгалтерів емітентів цінних паперів	– суттєвий вплив інститутів фондового ринку
		– вимога страхування діяльності бухгалтерів	– наявність ряду жорстких формальних інститутів: Закон про цінні папери, Закон про цінні папери і біржі, Закон Сарбейнса-Окслі
		– обов'язковість застосування МСФЗ публічними підприємствами	– чіткий розподіл аудиторських і не аудиторських послуг
Саморегулювання	– самоорганізація	– потужна саморегулююча компонента з об'єднанням у професійні організації	– розвиток інституцій, які здійснюють розробку рекомендацій та інструкцій у сфері галузевого обліку та аудиту
	– саморегулювання професійної освіти та етики	– високий стан і тривіневий титул бухгалтерів	– застосування загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО США), які розроблені професійними організаціями
	– нагляд з боку науково-професійної спільноти	– наука, освіта, професійна етика саморегулюються з наглядом з боку уповноважених державою органів – відсутність поділу професій бухгалтера та аудитора	– забезпечення підвищення мобільності бухгалтерів в межах штатів
Нагляд (контроль)	– частковий нагляд	– моніторинг діяльності професійних організацій, здійснення аналізу якості аудиту та корпоративної звітності	– наявність механізму державного нагляду
		– застосування заходів професійної дисципліни	– встановлення цивільно-правової та кримінальної відповідальності бухгалтерів і фінансових директорів
		– загальний нагляд за регулюванням професій бухгалтера і актуарія	– наука, освіта, професійна етика перебувають під контролем з боку державних органів

Таблиця 2*
Розподіл та законодавче закріплення функцій між органами державної влади та недержавного впливу

Роль та функції держави	Роль та функції професійних організацій
Розробка, затвердження і впровадження національних чи адаптація міжнародних законодавчих актів, стандартів, концепцій у сфері бухгалтерського обліку, звітності, аудиту	Участь у розробці національних чи адаптації міжнародних формальних професійних інститутів, спрямованих на послідовне забезпечення якості бухгалтерських послуг
Запровадження системи статистичного моніторингу динаміки залучення бухгалтерів у професійний рух	Встановлення вимог до професійної компетентності для вступу і членства у професійній організації
Державний контроль і нагляд за дотриманням методології обліку, звітності, процедур аудиту	Громадський контроль і нагляд за дотриманням членами організації вимог членства, норм професійної етики, застосування дисциплінарних процедур у випадку виявлених порушень
Ініціювання взаємного визнання навчальних предметів академічною і професійною освітою	Розробка, затвердження і впровадження національних чи адаптація міжнародних стандартів професійної освіти, постійного підвищення кваліфікації, кваліфікаційних рівнів
Координація дій і співпраця з національними і міжнародними професійними об'єднаннями бухгалтерів	Координація дій з міжнародними бухгалтерськими інститутами і співпраця з державними органами чи незалежними органами, уповноваженими державою здійснювати регулювання бухгалтерської професії

* Складено на основі [6, с. 39]

бінеті Міністрів України. До її повноважень входить зовнішній контроль якості професійної діяльності бухгалтерів та аудиторів.

6. Внесення змін до Положення про Методичну раду з питань бухгалтерського обліку, яка створена і діє при Міністерстві аграрної політики України, Положення про Методичну раду з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, Порядок подання фінансової звітності № 419. Розширення її прав та повноважень, посилення самостійності діяльності на основі розробленого Статуту, а не за Положенням про Методичну раду.

7. Відновлення та посилення впливу галузевого регулювання на методологію бухгалтерського обліку та фінансової звітності у розрізі галузей економіки, реалізація права на оперативне отримання галузевими відомствами необхідної бухгалтерської, фінансової, податкової та статистичної інформації (звітності).

8. Закріплення на законодавчому рівні відповідальності галузевих міністерств та відомств за невиконання чи неналежне виконання їхніх обов'язків.

9. Формування потужного інституту професійних бухгалтерів та аудиторів, законодавче закріплення прав та обов'язків його суб'єктів при регулюванні бухгалтерської професії.

10. Надання широких можливостей професійним організаціям бухгалтерів у сфері розробки освітніх програм підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів, контролю за їх діяльністю та дотримання професійних принципів поведінки, проведення атестації та сертифікації бухгалтерських кадрів, участь у державній атестації випускників освітньо-кваліфікаційних рівнів з обліку та аудиту тощо [3].

11. Наділення практикуючих бухгалтерів більш широким колом прав та повноважень з питань організації та ведення бухгалтерського обліку.

12. Розробка за участю представників державної влади, професійних організацій та практикуючих бухгалтерів програм підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів та їх затвердження на законодавчому рівні.

13. Забезпечення розробки галузевих стандартів вищої освіти та робочих навчальних планів за освітньо-кваліфікаційними рівнями бакалавра та магістра з обліку та аудиту.

Висновки. Бухгалтерська професія підпадає під державне регулювання та саморегулювання. Залежно від ступеня впливу даних видів регулювання в основу регуляторної моделі бухгалтерської професії може бути покладено: державне регулювання з наглядом з боку професійної спільноти; саморегулювання з наглядом з боку держави; поєднання зовнішнього і внутрішнього саморегулювання.

В Україні в останні роки спостерігається тенденція до посилення ролі і значення саморегулюючої

компоненти регуляторної моделі. Однак ряд проблем, які притаманні вітчизняній регуляторній моделі бухгалтерської професії, зумовлюють необхідність перегляду ролі та функцій держави та професійних організацій у процесі формування сучасного підходу до побудови комплексної регуляторної моделі та визначення стратегічного напрямку розвитку професії бухгалтера у нашій державі.

Завдяки проведеному порівняльному аналізу функціонування регуляторних моделей бухгалтерської професії в Україні, Великій Британії та США нами було визначено основні напрями удосконалення вітчизняної моделі відповідно до сучасних світових тенденцій розвитку бухгалтерської професії, а також враховуючи національні особливості функціонування формальних та неформальних інститутів.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є обґрунтування доцільності розробки комплексної системи підготовки кваліфікованих бухгалтерів, яка б забезпечила не лише базове, але й безперервне їх професійне навчання, визначення її змісту, суб'єктів та механізмів реалізації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 3.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В.М. Жук ; ред. О.О. Аврамчук. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.
3. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 100-113.
4. Зубілевич С.Я. Модель присвоєння кваліфікації бухгалтерів в умовах ринкової економіки. Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації / С.Я. Зубілевич : мат. Міжнар. наук.-практ. конф. : (Одеса, 22–23 травня 2009 р.). – Одеса : ОДЕУ, 2009. – 258 с.
5. Метелиця В.М. Тенденції розвитку бухгалтерської освіти / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 98-102.
6. Метелиця В.М. Міжнародні підходи до регулювання бухгалтерської професії / В.М. Метелиця // Облік і фінанси. – 2013. – № 3(61). – С. 35-47.
7. Метелиця В.М. Регулювання професії бухгалтера у Великій Британії, США та Російській Федерації / В.М. Метелиця // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 41-51.
8. Метелиця В.М. Аналіз вітчизняної регуляторної моделі бухгалтерської професії / В.М. Метелиця // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 35-43.
9. Пархоменко В.М. Проблема регулювання бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-20.
10. Харламова О.В. Концептуальні напрями впровадження професійної сертифікації бухгалтерів / О.В. Харламова // Коммунальное хозяйство городов : научно-технический сборник. – 2007. – № 77. – С. 374-381.