

33. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л. В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л. В. Нападівської. – К.: Київ.нац. торг.-екоп. ун-т, 2008. – 735 с.

34. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними / Г. М. Колісник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – №19. – С. 252-258.

35. Шпикуля О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці / О. Г. Шпикуля // Економічні науки: зб. наук. праць. – Луцьк, 2008. – Вип. 5 (20); Ч. 1. – 367 с. – (Сер. "Облік і фінанси").

36. Склярєнко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками / В. К. Склярєнко [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://sdo.elitarium.ru/zatraty_raskhody_izderzhki.

37. Лозинский Д. Л. "Витрати" та "затрати": узгодження понять в бухгалтерському обліку / Д. Л. Лозинський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 55–59.

38. Wagenhofer A. (2006) Management Accounting Research in German-Speaking Countries, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 1, pp. 1–19. DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/jmar.2006.18.1.1>

Надійшла до редколегії 01.10.15

Ф. Халоул, асп.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

СУТНІСТЬ ВИТРАТ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ ТА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

Проаналізовано визначення сутності витрат в історичному ракурсі представниками різних напрямків. Визначено сутність витрат як економічної та обліково-аналітичної категорії. Проведено порівняння суті категорій "витрати", "затрати".

Ключові слова: витрати; затрати; формування витрат; економічні вигоди.

F. Haloul, PhD student

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

SUMMARY OF EXPENSES AS ECONOMIC AND ACCOUNTING ANALYTICAL CATEGORIES

The evolution of the interpretation of the term "cost" is shown understanding of the essence of categories "costs", "expenses", "production costs" as the representatives of ancient philosophy, and representatives of various economic trends: classical political economy, Marxist theory, neoclassical, institutionalism and neo-institutionalism. Ukrainian scientists studied approaches to disclosure, costs and expenses. Approaches different authors, scientists and economists to the definition of "costs" and "expenses". Studied the definition of "costs" and "expenses" in Ukrainian and foreign regulatory literature. Showing features researched categories. Valid conclusions about the absence of synonymy between the terms "costs" and "expenses" as the accounting and analytical, financial and economic categories, respectively. The author's definition of the terms "costs" and "expenses".

Keywords: costs; expenses; the formation expenses; economic benefits.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 60-69

УДК 657.37

JEL M40, M41

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/10>

В. Швець, д-р екон. наук, проф.,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

ДО ПИТАННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ МСФЗ

У статті досліджується, на основі критичного аналізу, складові процесу нормативно-правового регулювання та забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах їх стандартизації та гармонізації і актуальні напрями його удосконалення.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нормативно-правове забезпечення обліку, регулювання, МСФЗ, бухгалтерська наука і освіта, інституціональність обліку, методологія обліку

Вступ. Нормативно-правове регулювання і забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є важливою ланкою регулювання системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Це регулювання здійснюється у вигляді облікової політики як держави, так і господарюючого суб'єкта. Облікова політика на рівні країни має враховувати такі обставини: рівень розвитку ринкової економіки, ступінь демократизації суспільних відносин, поширення та поглиблення процесу інтеграції економіки країни у світовий економічний простір, виконання країною вимог міжнародних інституцій щодо стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Прикладом державного регулювання може бути Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", відповідно до ст. 6 якого облік здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Метою статті є спроба дослідити, на основі критичного аналізу, складові процесу нормативно-правового регулювання та забезпечення бухгалтерського обліку і фінан-

сової звітності в умовах їх стандартизації і гармонізації та визначити актуальні напрями його удосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дати оцінку виконання положень та завдань стратегії реформування системи обліку і звітності до правил і вимог євроінтеграційних процесів;
- оцінити процес гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі МСФЗ;
- визначити ступінь впливу обліково-аналітичної науки і освіти на розробку та впровадження сучасних підходів до процесу реформування та регулювання обліку, контролю і аудиту;
- критичний аналіз проекту змін до нині діючих актів, сучасні погляди на інституційність бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та системної кризи;
- окреслити організаційні проблеми та шляхи їх подолання в діяльності методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Об'єктом дослідження є бухгалтерський облік і фінансова звітність як інформаційна система господарюючого суб'єкта.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні, методичні та організаційні засади нормативно-право-

вого регулювання та забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Аналіз досліджень і публікацій. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні та проблеми його регулювання є об'єктом наукових досліджень, критичного аналізу складових нормативно-правових актів держави та облікової політики суб'єктів господарювання різних форм власності та видів економічної діяльності як політиків, науковців, професійних фахівців-бухгалтерів, контролерів та аналітиків, які висвітлюються у публічних виступах на конференціях, круглих столах, в пресі, на радіо і телебаченні. Проблеми регулювання та нормативно-правового забезпечення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні висвітлювалися у роботах відомих вчених Пархоменка В.М., Ловінської Л.Г., Голова С.Ф., Бутинця Ф.Ф., Швеця В.Г., Бондаря М.І., Малюги Н.М., Мниха Є.В., Костирка Р.О., Засадного Б.А. та інш. Грунтовні монографічні дослідження Жука В.М., Канцурова О.О. та інш. присвячені системному вивченню теоретико-методологічних, організаційних і практичних засад інституціонального аспекту бухгалтерського обліку. Однак бракує системного погляду на стан та розвиток системи обліку, контролю та аналізу як важливих функцій управління в умовах суспільно-політичної нестабільності в країні та руйнівних процесів системної кризи.

Методологія дослідження. Методологічною базою підготовки та написання статті стали загальнонаукові методи пізнання об'єктивної реальності, що пов'язана із складними процесами функціонування системи управління та її важливих функцій в ризикових умовах, а саме: метод системного підходу, аналіз і синтез, метод порівняння, індуктивно-дедуктивний підхід, історичний метод тощо. Табличний метод дослідження використаний для ілюстрації ієрархічних рівнів інституцій нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні та етапи розвитку методології бухгалтерського обліку в Україні.

Основні результати. Визначальним є те, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (Міністерство фінансів України), який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Крім центрального органу міністерства та відомства у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (ПСБО) методичні рекомендації щодо їх застосування.

Відповідно до статті 41 Конституції України кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності. Стаття 42 проголошує, що кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Реалізація даного права громадян здійснюється шляхом створення підприємств з дозволеною господарською (комерційною) діяльністю. З огляду на ці норми, облікова політика господарюючих суб'єктів має враховувати такі чинники: форму власності; організаційно-правову структуру підприємства; ліцензування та акредитація виду економічної діяльності, що зумовлює особливості та умови облікової роботи; параметри підприємства за обсягами активів, доходу діяльності, номенклатури продукції, чисельності працюючих тощо; відносини з фіскальною системою, наявності пільг та умови їх отримання; умови формування ресурсів та реалізації готової продукції; матеріально-технічне та кадрове забезпечен-

ня обліково-аналітичної роботи, організація відповідальності та стимулювання, тощо.

Чинне законодавство надає широкі права стосовно формування і здійснення облікової політики за умови необхідного дотримання основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у зв'язку із змінами у законодавстві, розробкою та застосуванням нових методів ведення обліку або суттєвими змінами в умовах діяльності чи структурі підприємства. Про такі зміни обов'язково повідомляють у примітках до річної звітності. Кваліфікована розробка та прийняття облікової політики є запорукою успішної роботи підприємства, уникнення санкцій фіскальних органів, ефективності прийнятих рішень і діяльності підприємства[1].

Оскільки облікову політику і систему регулювання обліку і звітності визначають чинники інституціонального середовища з його умовами і рішеннями розглянемо ці чинники в такій послідовності: стратегії реформування системи обліку і звітності до правил і вимог євроінтеграції, оцінка процесу гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі МСФЗ, ступінь впливу обліково-аналітичної науки і освіти на розробку та впровадження сучасних підходів до процесу реформування та регулювання обліку, контролю і аудиту, критичний аналіз проекту змін до нині діючих актів, сучасні погляди на інституційність бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та системної кризи, його методологічного та організаційного забезпечення [1,9,12].

2. Реформування системи обліку і звітності відбувається в умовах гармонізації та стандартизації до потреб розвинутої ринкової економіки та вимог Європейського Союзу, оскільки України задекларувала у перспективі європейський вектор розвитку і співробітництва. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності суб'єктів господарювання. Україна після проголошення незалежності стала на шлях стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Важливу роль при цьому відіграли урядові постанови, зокрема прийнята Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Пізніше була затверджена Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі і розрахована на 2007 – 2015 роки. На основі прийнятих стратегій були внесені зміни до Закону № 996 [2,3,4].

Відповідно до статті 12-1 Закону № 996 починаючи з 2012 р. складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами зобов'язані публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Разом з тим, підприємства, крім вище зазначених самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Єдине, що потрібно для них інформувати у встановленому порядку органи державної статистики про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Процес законодавчого закріплення і впровадження вже пройшов тому постають нові завдання на основі аналізу процесу використання МСФЗ в практиці роботи підприємств, організацій і установ та вирішення пов'язаних з ним проблем методологічного та організаційного характеру.

В умовах переходу суб'єктів господарювання на міжнародні принципи та стандарти ведення обліку і складання фінансової звітності необхідно створювати власну національну культуру і традиції бухгалтерського обліку через систему обліково-аналітичного знання всіх без виключення фахівців, які здійснюють управління суб'єктами господарювання. Хіба можна заперечити факт, що керівник господарюючого суб'єкта підписує щоквартальну та річну фінансову звітність, цим самим підтверджує її достовірність і повноту. Нажаль, досвід показує, що не кожен керівник особливо вникає у зміст фінансової звітності, яку підписує. Адже відомо, що звітна обліково-аналітична інформація – це важливий інвестиційно-інноваційний ресурс, що здатний створювати найбільш вагомий конкурентний переваги в умовах динамічності, мінливості та невизначеності як внутрішнього так і зовнішнього середовища. Повне та ефективне володіння обліково-аналітичною інформацією дозволяє керівникам приймати виважені та своєчасні управлінські рішення. Висновок можна зробити такий: в глобалізованому світі міжнародні стандарти це не тільки благо, але й тягар, як відповідальності за якість інформації, зокрема фінансової. Ведення обліку за міжнародними стандартами потребує перезавантаження сучасного менеджменту, зокрема керівників всіх ланок, залучення висококваліфікованих і високооплачуваних фахівців-бухгалтерів, істотного перенавчання та перепідготовки кадрів, зміни програмного забезпечення, удосконалення системи прийняття рішень, а також, що є неодмінним, постійного аудиторського супроводження.

Не вщуває дискусія серед фахівців, вчених і практиків щодо застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в фіскальних цілях, зокрема вона загострюється в період обговорення проекту змін до Податкового кодексу України. Поряд з конструктивними зауваженнями і слухними пропозиціями подекуди висловлюється необгрунтована критика з єдиною метою – скомпрометувати зміни до кодексу або законодавчо закріпити певні лобістські інтереси. Поміж тим, автори пропозицій, як правило, переступають межі компетентності і часто не розуміють того, що імплементація доктрини щодо реформування економік постсоціалістичних країн не може застосовувати моделі, теоретичне підґрунтя яких сформовано в інших реаліях, за інших економічних умов, при іншій ментальній та соціальній структурі суспільства. Доречним тут навести вислів із книги Екклезіаста 1: "Криве не може зробитися прямим, і чого нема, того не можна рахувати" [5].

При цьому всякі запозичення та аналогії мають бути ретельно обґрунтовані перед тим як рекомендовані до впровадження. Однак, цей постулат ігнорується нажалі економістами, зокрема політиками. Не треба забувати, що міжнародні стандарти фінансової звітності розроблялись для потреб транснаціональних компаній. Тому вони ґрунтуються на методологічних засадах прийнятних для великих підприємств, переважно акціонерної форми, визнає це й Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності. У державах – членах Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19 липня 2002 р. № 1606/2002 міжнародні стандарти фінансової звітності з 1 січня 2005 року обов'язково застосовуються лише до консолідованої фінансової звітності компаніями, цінні папери яких допущені для торгівлі на регульованому ринку будь-якої держави-учасника.

Ідеологія міжнародних стандартів обумовлює їх неприйнятність для застосування у фіскальних цілях. Оскільки при визнанні витрат та доходів важливу роль відіграє професійне судження бухгалтера і аудитора, а

важливість цієї ролі обумовлена відсутністю конкретики у стандартах, вони так би мовити, завдають загальний напрям і розраховані на свідомого, раціонального, відповідального виконавця. За цих умов в обліку і звітності за міжнародними стандартами велика частка суб'єктивізму. Досконалі стандарти, не стають на заваді порушень та зловживань в корпораціях та фінансових установах, що банкрутують, і які, як правило, мають позитивні висновки аудиторів провідних фірм. А, як відомо, вітчизняне податкове законодавство не дозволяє вільного тлумачення його норм, звідки бухгалтер та податківець матимуть діаметрально протилежну позицію щодо однієї і тієї самої господарської операції сформованої виходячи з "професійного судження". Постає запитання, а чи готові платники податків оплачувати представницькі витрати на мільйонні представницькі витрати, корпоративні вечоринки, закордонні вояжі на чартерних рейсах та багато інших витрат, які за міжнародними стандартами визнаються витратами, а відповідно зменшують базу оподаткування. Податкове законодавство може застосовувати принципи міжнародних стандартів, але їх безумовне застосування для визначення об'єкту оподаткування є неприйнятним, тому така практика в країнах ЄС відсутня.

Варто не забувати, що повноцінне ведення обліку за міжнародними стандартами потребує залучення висококваліфікованих і високооплачуваних спеціалістів, перепідготовки кадрів, зміни програмного забезпечення, удосконалення системи прийняття рішень і постійного аудиторського супроводження. Тому пропозиції деяких науковців і практичних бухгалтерів щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності з фіскальними цілями в нинішніх умовах є неприйнятними у зв'язку з їх непридатністю до об'єктивного та неупередженого визначення об'єкту оподаткування та такою, що дискредитує саму ідею запровадження міжнародних стандартів в Україні.

Тому прийнята в Україні Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні та Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки передбачає диференційований підхід до застосування міжнародних стандартів. Великі підприємства, які залучають капітал мають обов'язково складати звітність за міжнародними стандартами, а малі підприємства мають застосовувати спрощені національні стандарти. Не в останню чергу це обумовлено необхідністю не тільки спростити, але й здешевити ведення обліку суб'єктами малого та середнього підприємництва [2,3,4].

3. Безперечно важливу роль у створенні сучасної системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності відіграє бухгалтерська облікова наука та освіта, яка зосереджена в основному в галузевій установі, зокрема у Науково-дослідному фінансовому інституті Академії фінансового управління (НДФІ) та національних університетах системи МОН. Створення та історія закладу, результати його наукових досліджень, впровадження їх у діяльність мінфіну, науковий потенціал вчених, які працюють у цьому закладі відомчої науки сприяли народженню ідей, які стали підґрунтям для сучасних реформ в оподаткуванні діяльності підприємств, створення національних положень (стандартів бухгалтерського обліку) (ПСБО), запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСБО) в Україні, реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі тощо. На засадах сумісництва в НДФІ працює багато вчених-обліковців із ВНЗ, які спільними зусиллями розробля-

ють проекти нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Принагідно нагадати, що кафедра обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка активно співпрацює з НДФІ. На кафедрі сформована і розвивається потужна наукова школа обліковців-аналітиків, діяльність якої зосереджена на розробці та реалізації стратегічних напрямків реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, удосконалення економічного аналізу, контролю і аудиту в умовах їх гармонізації та стандартизації до вимог Європейського союзу та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Така співпраця сприяє реалізації наукових здобутків і удосконаленню навчального процесу з підготовки бакалаврів та магістрів з обліку і аудиту, молодих науковців. Якщо ключове поняття у реформі вищої освіти – це її якість, то звісно держава мусить орієнтуватися і підтримувати якісні університети, рахуватися з думкою тих, хто забезпечує цю якість. Необхідно думати про майбутнє бухгалтерської професії в Україні у світлі Євроінтеграційних процесів та кращої світової практики, створювати для цього нові можливості за участю держави і, звісно, громадських бухгалтерських та аудиторських організацій, асоціацій, фондів, зокрема, Центру реформування фінансової звітності Всесвітнього банку (CFRR), представництва ACCA в Україні, Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), Аудиторської палати тощо.

В новітній історії розвитку бухгалтерського обліку в Україні мали місце настільки пропозиції очільників громадських бухгалтерських і аудиторських організацій та частини корумпованих народних депутатів щодо законодавчого закріплення деструктивних моментів, які б звели нанівець чинну систему нормативного регулювання обліку в Україні та підготовки фахівців з обліку і аудиту у вищих навчальних закладах. І лише звернення наукової громадськості вузів та керівників бізнесових структур до керівництва і депутатів Верховної ради та Кабінету Міністрів, щоб не стати заручником бізнес-інтересів окремих осіб, зупинило руйнівний процес. Стало очевидним, що від впровадження зазначених змін до Закону лобісти і виконавці задовільняли б свій шалений фінансовий інтерес.

Суть новизни зводилася до передачі функцій управління розвитком бухгалтерського обліку та його нормативно-правовим забезпеченням громадським організаціям замість урядових органів, що без сумніву зменшило б ступінь відповідальності, можливості контролю і, як наслідок, стати шляхом до серйозних зловживань. Що стосується підготовки фахівців з бухгалтерського обліку, то декларована зміна запроваджувала обов'язкову навчання та сертифікації усіх практикуючих бухгалтерів через систему громадських і недержавних структур. Це шлях до подальшого підриву фінансового стану вітчизняних підприємств, які не в змозі будуть оплатити сертифікацію своїх бухгалтерів (вартість якої у розрахунку на одиницю навчального навантаження вже сьогодні перевищує вартість навчання у вищих навчальних закладах на комерційній основі). Крім того, це була б дискредитація усієї системи вищої бухгалтерської освіти, зведення майже нанівець значення отриманого диплому про вищу освіту, чого немає за жодною з економічних спеціальностей.

Проведення дієвих та результативних науково-практичних конференцій, круглих столів, зустрічей з метою посилення аудиту та звітності у країнах Східного партнерства (STAREP) обговорення існуючого рівня підготовки бухгалтерів та аудиторів у вищій школі України, його відповідність міжнародним стандартам та ви-

знаним міжнародним програмам навчання в даній сфері, враховуючи попит на спеціалістів на ринку праці, а також відповідність рівня знань та навичок за даною спеціальністю очікуванням та вимогам роботодавців, сприятиме тому, що представники провідних економічних навчальних закладів, Міністерства освіти і науки, Міністерства фінансів та професійних організацій в сфері бухгалтерського обліку та аудиту, шукатимуть порозуміння стосовно майбутнього розвитку і реформування даної сфери.

Актуальність проблеми загострює в сучасних умовах реформування вищої школи та системи підготовки кадрів вищої кваліфікації у світлі прийнятого "Закону про вищу школу", зокрема економічної освіти [6]. Запропонований МОН України а потім затверджений без широкого обговорення науковою громадськістю, практиками та роботодавцями перелік галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої економічної освіти вимагає удосконалення і редакційної правки. Назва спеціальності мусить бути функціональною, відображати певну суму знань і компетентностей необхідних для використання у професійній діяльності за діючим штатним розписом підприємств, організацій і установ України. З огляду на це, кожна з економічних спеціальностей мусить бути системною (багатофункціональною), а перелік має бути стислим на відміну від діючого.

Автором даної статті свого часу були підготовлені пропозиції в порядку громадського обговорення проекту постанови уряду щодо переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої економічної освіти в Україні. Нажаль, назва галузі знань 07 Управління та адміністрування є невдалим і професійно не коректним. Адміністрування є однією з найважливіших функцій управління, тому у назві галузі не варто його використовувати. На мою думку, галузь знань 07 варто назвати Економіка та управління, що змістовно вказує на економічну природу групи спеціальностей. Щодо переліку економічних спеціальностей то тут варто послугоуватися важливим принципом управління: превалювання сутності над формою. З цих позицій кожна з них потребує корекції чи зміни формулювання:

071 Облік і оподаткування. Назва не коректна, сформульована не професійно. Процес оподаткування господарських операцій, фінансових результатів та адміністрування здійснюють дійсно переважно фахівці бухгалтерського обліку, однак їх функції скоріше виконавські та контрольні. Тому назва 071 Облік і контроль є більш коректною і відповідає функції фахівця.

072 Фінанси, банківська справа та страхування. Коректною є назва фінанси, оскільки банківська справа та страхування по суті відображають стан та рух фінансових ресурсів. Отже, 072 Фінанси – комплексна назва спеціальності.

073 Менеджмент. У проекті міністерства була запропонована назва "управління і менеджмент". Було запропоновано залишити щось одне, оскільки поняття ідентичні. Питомим є українське слово – управління. Отже, 07 Управління.

074 Публічне управління та адміністрування. Назва з'явилася лише у постанові КМУ. Навіть наближеного паспорту чи переліку компетентностей спеціальності не наведено.

075 Маркетинг. Назва доречна, Спеціальність має свою історію і функціональна.

076 Підприємництво, торгівля та біржова діяльність. У назві поєднані організаційно-правова форма та види діяльності. Підприємництво у назві є зайвим. Тому доцільним є 076 Торгівля та біржова діяльність.

Виходячи із попередніх міркувань логічним є пропозиція щодо назви галузі знань та спеціальностей, за якими планується підготовка докторів наук та докторів філософії. Декілька спеціальностей можна об'єднати у групи. Так, наприклад, присудження наукових ступенів може мати такий вигляд щодо доктора філософії: доктор філософії з економіки, доктор філософії з управління; щодо доктора наук: доктор наук з економіки, доктор наук з управління. Після опублікування Переліку для громадського обговорення, можна стверджувати, що урядові чиновники навіть не ознайомилися з пропозиціями, яких на мою думку було безліч, і затвердили пропонування ними ж Перелік. Єдине, що змінили шифр галузі та код спеціальності і додали, на мій погляд, абсолютно аморфне найменування спеціальності "Публічне управління та адміністрування".

Оскільки затвердження спеціальності 071 "Облік і оподаткування" галузі знань 07 "Управління та адміністрування" стало доконаним фактом, ми мусимо його дотримуватися [7]. Разом з тим постає питання формування назви спеціалізації за даною спеціальністю. На нашу думку, назви спеціалізацій мають бути багатоваріантні в залежності від профілю ВНЗ, наявності кваліфікованих за даним напрямом викладачів, запити працевдавців та бажання студентів навчатися за даним вузьким профілем тощо. Це переважно повинен бути вибір ВНЗ, випускових кафедр, які враховуватимуть суспільні та регіональні потреби. Тут може бути декілька варіантів.

1. Якщо враховувати вимоги КВЕД то можна формулювати назви спеціалізацій за галузеву ознакою, зокрема: Облік і оподаткування в сільському господарстві, Облік і оподаткування в добувній промисловості, Облік і оподаткування в переробній промисловості, Облік і оподаткування в торгівлі, Облік і оподаткування у сфері робіт і послуг і т.д. Без сумніву, такі спеціалізації будуть обирати галузеві ВНЗ, наприклад, аграрні, технічні тощо.

2. Можна використати і діючий перелік, зокрема: Облік і оподаткування підприємницької діяльності, Облік і оподаткування організацій і установ державного сектору, Облік і оподаткування підприємств сфери послуг, Облік і оподаткування банків і страхових компаній і т.д. Цей перелік себе виправдав в сучасних умовах. Однак, досвід показав, що студенти неохоче обирали спеціалізацію (кластер) Облік і оподаткування організацій і установ державного сектору з огляду на низький рівень заробітної плати державного службовця, відсутністю соціальних пакетів, слабкої мотивації через корупцію та непрофесіоналізм середньої та вищої ланки управління.

3. Можна використати і секторальний підхід на основі Системи національних рахунків: Облік і оподаткування підприємств промисловості, Облік і оподаткування організацій і установ бюджетної сфери, Облік і оподаткування фінансового сектору економіки і т.д.

4. Можна, нарешті, і використати нині діючий у податковому законодавстві і пропонування до змін Закону № 996 підхід за критеріями крупності підприємств, зокрема: Облік і оподаткування мікропідприємств, Облік і оподаткування малих підприємств, Облік і оподаткування середніх підприємств, Облік і оподаткування великих підприємств.

Поза сумнівом введення нового переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюватиметься підготовка здобувачів вищої економічної освіти в Україні та підготовки докторів наук та докторів філософії є реформаторським кроком в галузі вищої освіти, однак мусить опиратися на не тільки поради штатних експертів фінансованих ЄС і США, а і професійне судження компетентних працівників економічної вищої школи,

враховувати відповідно досвід країн Європейського союзу та сучасні потреби реформування економіки і суспільного життя держави. Прикрим стало те, коли у цій важливій справі взяли верх корпоративні інтереси, амбіції впливових керівників ВНЗ, бажання нічого не змінювати або змінювати лише на свій розсуд.

Нарешті важливо пам'ятати, що провадження аналітично-прогностичної діяльності у сфері вищої освіти, визначати тенденції її розвитку, вплив політичної, демографічної, етнічної, соціально-економічної ситуації, сучасних змін в інфраструктурі виробничої та невиробничої сфери, бізнесу, формувати стратегічні напрями розвитку вищої освіти з урахуванням динамічності розвитку науки і технологій, зокрема інформаційних та впливу інших факторів мінливості та невизначеності в принципі не може здійснюватися без обліково-аналітичної інформації, зокрема статистики. В глобалізованому світі, в сучасних ринкових умовах обліково-аналітична інформація – це не тільки потреба функції управління, але і важливий інвестиційно-інноваційний ресурс, що здатний створювати найбільш вагомі конкурентні переваги в умовах динамічних зрушень як внутрішнього так і зовнішнього інституціонального середовища.

4. Процес нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСБО відбувається в час перманентних змін до цілої низки кодексів, законів, стандартів та регламентів, зокрема змін до діючого нині Закону, що регулює питання обліку і звітності.

Всі господарюючі суб'єкти в залежності від юридично-правового статусу, форм власності, розмірів за обсягами виробництва, чисельністю працюючих та інших параметрів мають свої **моделі обліку**. Під моделлю обліку слід розуміти нормативно-вирегульоване відображення системи обліку, що пояснює предмет, об'єкт, методи і процедури ведення обліку і складання звітності суб'єктом господарювання. Розрізняють модель обліку мікропідприємств, модель обліку малих підприємств; модель обліку середніх підприємств, модель обліку великих підприємств.

Важливим з точки зору регламентного регулювання діяльності підприємств є слушні пропозиції внесення до Закону щодо встановлення критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих підприємств, середніх або великих підприємств. Так, мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання фінансової звітності за попередній рік відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: сукупна вартість активів (підсумок балансу) – 350 тис. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тис. євро; середньорічна кількість працюючих – до 10 осіб. Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та мають сукупну вартість активів (підсумок балансу) – до 4 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн. євро; середньорічна кількість працюючих – до 50 осіб. Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та мають сукупну вартість активів (підсумок балансу) – до 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 млн. євро; середньорічна кількість працюючих – до 250 осіб. Великими є підприємства, показники яких перевищують критерії встановлені для середніх підприємств при чому сукупну вартість активів (підсумок балансу) – понад 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн. євро; середньорічна кількість працюючих – понад 250 осіб [8]. Задля справедливості та методологічної чистоти дане групування (ценз) підприємств за величиною вартості активів, обсягами чистого доходу та

чисельності працюючих, зокрема мікропідприємства, малі підприємства, середні або великі підприємства не може слугувати цілям даного Закону. Для цього є Господарський, Податковий Кодекси тощо. Крім того задекларовані показники груп і критерії методологічно неспівставні. Відомо, що підсумок балансу є моментним показником і не завжди може адекватно відображати фінансовий стан. Два інші критерії є показниками інтервальними (обсяги за період, середня величина).

З огляду на це, перед вітчизняною обліково-аналітичною наукою постає важливе науково-практичне завдання розробки відповідних методичних та організаційних регулятивних засад бухгалтерського обліку, фінансового контролю, аудиту та системи оподаткування діяльності таких підприємств.

Принципово новим постає завдання щодо розробки моделей обліку для підприємств що становлять суспільний інтерес, враховуючи їх монопольне становище на ринку та законодавчо закріплену конфіденційність обліково-аналітичної інформації про доходи і витрати діяльності, що є неприпустимим при формуванні тарифів, цін, умов надання послуг енергопостачання, водогазо постачання, транспорту, житлово-комунального обслуговування тощо. Законодавчо необхідно встановити вимоги до таких підприємств, що становлять суспільний інтерес, до його головного бухгалтера або особи, що забезпечує ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. В діючій редакції Закону вже з'явилась чергова "священна олігархічна корова" – підприємства – суб'єкти електроенергетики, які не зобов'язані публікувати фінансову звітність. Запитання – чому?

У зв'язку з адміністративною реформою, децентралізацією системи місцевого самоуправління у новій редакції до проекту змін до Закону викласти загальні вимоги до фінансової звітності (ст.11), консолідованої фінансової звітності, подання та оприлюднення її (ст.11,12,14) діючого Закону. На сьогодні, підприємства (крім бюджетних установ) зобов'язані подавати державному реєстратору за місцем знаходження реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня, що настає за звітним періодом, фінансову звітність про господарську діяльність у складі балансу і звіту про річні фінансові результати [9].

Ця законодавча норма є малоефективною з огляду на обмеженість для користувачів звітної інформації і зайвої роботи для чиновників. Тому результативним, на наш погляд, є пропозиція щодо зобов'язання всіх підприємств (за винятком мікропідприємств) до 1 червня на власній веб-сторінці оприлюднювати фінансову звітність разом з аудиторським висновком, а також забезпечувати доступність фінансової та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцем знаходження (потужностей і виробництва).

До діючого закону також треба внести зміни щодо визначення нових термінів, а саме: "витрати", "доходи", "звіт про платежі на користь держави", "звіт про управління", "звітний період", "підприємства, що становлять суспільний інтерес", "таксономія фінансової звітності", чітко визначити поняття первинного документа, що містить відомості про господарську операцію, дає дозвіл на її здійснення, або підтверджує її здійснення.

Серед вказаного переліку викликає певне незрозуміння введення терміну – таксономія, замість усталеного – статті звітності. Таксономія, як відомо, термін з методології побудови класифікації та систематизації складно-організованих сфер діяльності, що, як правило, мають ієрархічну будову, тобто пов'язану з розміщенням частин або елементів цілого у певному порядку від найвищого до найнижчого. В основі ієрархії лежить індукційно-дедукційний сутності підхід: від простого до складного, від окремого до загального. Якщо заглиблюватися у термінологічні дискурси на предмет підстави

для присвоєння таксономічної категорії, то більш прийнятним є термін – таксони – як група дискретних об'єктів, що пов'язані певним ступенем спільності властивостей чи ознак. Дійсно, конкретні розрахункові показники фінансової звітності (статті, позиції) мають спільні ознаки (всі вони є відображенням господарської діяльності підприємства) і взаємопов'язані за способом обчислення та економічною сутністю. Однак, термін неоконкретний, треба шукати певні відповідники українською мовою. Потребує також чіткого формулювання і узагальнення складових "підприємства, що становлять суспільний інтерес". Однак, останнім часом, Міністерство фінансів України, як центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики вносить зміни до Закону № 966, які за змістом не повною мірою відповідають суті і меті Закону. Це стосується, наприклад, ст.14 де мова йде про Закон України "Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції", ст. 8, п.8 щодо виконання Закону України "Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення", ст. 6, п.5 щодо розподілу продукції за угодою відповідно до Закону України "Про угоди про розподіл продукції".

Міністерство фінансів часто пропонує скасувати чи надати певним документам статус первинного документа. Так, наприклад, рахунку-фактурі (інвойсу) пропонується надати статусу первинного документа (за наявності підписів суб'єкта господарювання, які брали участь у проведенні операції), це мовляв значно полегшить первинний документообіг для вітчизняних підприємств та дозволить наблизити облікове законодавство до стандартів ЄС і буде підставою для бухгалтерського обліку операцій згідно з п.1ст.9 Закону № 996. Однак, відповідно до згаданої ст. 1 первинним документом є документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення, а господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Рахунок-фактура ні першому ні другому не відповідає. І таких рішень суб'єктивного характеру спостерігається безліч. Прикметним є те, що кожен новий чиновник Міністерства фінансів, як правило, прагне внести зміни, які не завжди є компетентними.

Як один із розробників прийнятого у 1999 р. Закону № 996 можу лише підтримати висновок вітчизняних і зарубіжних експертів про те, що непрофесіоналізм, засилення некомпетентних чиновників на всіх шаблях державної влади (законодавчої і виконавчої), тотальна корупція призвели до того, що облік втратив найважливішу функцію – контролю. А це, як відомо, zdeформувало систему управління, де облік і контроль є найважливішими функціями. Сьогодні це вигідно системі корумпованої влади всіх рівнів.

5. Перелік лише напрямів регулювання та впливу чинників інституційного середовища на систему обліку і звітності в Україні засвідчує та дозволяє стверджувати про інституційність бухгалтерського обліку, його теоретико-методологічних і організаційних засад, які враховує облікова політика зокрема державна. Систему державного регулювання в кінцевому підсумку можна звести до повноважень діяльності контролюючих та правоохоронних органів. Контролюючі органи, як правило, регулюють адміністративну та фінансову відповідальність. До них, зокрема належать: Державна податкова служба (ДПС), Державна служба статистики, Державна митна служба (ДМС), Пенсійний фонд (ПФ), Органи захисту прав споживачів, Органи екологічного контролю, Органи пожежного контролю, Органи санітарного контролю, Органи фінансового контролю, контролю цін та інші

органи. Правоохоронні органи регулюють адміністративну і кримінальну відповідальність. До них, як правило, належать: Міліція і її підрозділи- Держслужба боротьби з економічними злочинами та Державтоінспекція (ДАІ), Податкова міліція, Прокуратура, Служба безпеки (СБУ), Митні органи, Органи охорони державного кордону, Органи та установи виконання покарань, Слідчі ізолятори, Держфінінспекція (ДФІ), Рибоохорона, Державна лісова охорона та інші органи. Перелік, як бачимо, неймовірний, з великими повноваженнями, що, безумовно, створює сприятливий ґрунт для зловживань владою, корупційних зв'язків і діянь, а головне, вимагає величезних витрат державного бюджету, який останнім часом переважно формується за рахунок податків громадян і не тільки з доходів, але і пенсійних виплат, чого, наприклад не має у жодній країні світу.

Підставою для проведення контрольно-адміністративних заходів є Конституція, Закони України, Кримінальний процесуальний кодекс(КПК), Кримінальний кодекс(КК). Органи оскарження дій контролюючих служб є прокуратура, адміністративний та господарський суди. При будь-якій перевірці суб'єкта господарювання і його уповноважених(службових) осіб необхідно дотримуватися основних вимог, які прописані у Конституції України, Податковому кодексі, КПК, КК, Господарському кодексі, Законах України. Однак, це не завжди так, деякі суб'єкти господарювання стають заручниками бізнес-інтересів кримінальних угруповань політичних сил чи окремих осіб від влади. Перераховані вище інституціональні суб'єкти нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна звести за силою впливу у цілісну систему за такими ієрархічними рівнями:

Таблиця 1. Ієрархічні рівні інституцій нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

11.	Базові правові норми	Конституція України, Господарський Кодекс, Закон "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність", Закон "Про оподаткування прибутку підприємств" та інші Закони
12.	Акти вищих органів виконавчої влади	Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності
33.	Акти Міністерства фінансів України	Накази про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативних актів
44.	Акти центральних органів виконавчої влади	Накази про затвердження інструкцій, положень, вказівок, методичних рекомендацій, що ґрунтуються на П(С)БО
У.5.	Децентралізовані нормативні акти	Накази, рішення, розпорядження суб'єктів господарювання щодо форм організації бухгалтерського обліку і облікової політики

Джерело: складено автором.

Означені рівні інституцій регулювання національної системи бухгалтерського обліку в Україні здійснюється шляхом: законодавчого забезпечення (прийняття низки Законів та Кодексів); методологічного забезпечення (прийняття та затвердження Положень(стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків); методичного забезпечення (затвердження інструкцій, методичних рекомендацій, вказівок щодо порядку ведення обліку окремих об'єктів або господарських операцій, розробка та затвердження методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку); організаційного забезпечення (розробка та впровадження форм бухгалтерського обліку та його організації, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, первинних документів, програмного забезпечення в умовах сучасних інформаційних технологій).

Перераховані інституції у загальному вимірі диктують не тільки формальні та неформальні правила поведінки суб'єктів, але і є механізмами контролю та вимог до їх дотримання. Переважаюча практика така, що саме вони більше всього "співпрацюють" не з бухгалтерськими та контрольно-аналітичними службами підприємств, організацій і установ, а з їх повноважними керівниками та їх покровителями з вищих ешелонів влади, що,звісно, є далеким від правил країн усталеної демократії та розвинутих ринкових відносин.

Однак ручне управління, тотальна безвідповідальність та корупція, які набули широкого розмаху зводять нанівець регламентні норми закладені у перелічених документах і зусилля суспільства щодо наведення порядку в системі управління. Сподівання на саме системну люстрацію, яка змусить допомогти виявити вітчизняних "кришувальників" і боротися з викликами та загрозами, що стали перед країною виявилися марними.

Відомо, що парадигми інституціоналізму, їх методологічних засад широко розробляться не тільки в економічній теорії, але і в прикладних економічних науках, зокрема в бухгалтерському обліку, економічному аналізі, контролі і аудиті. Останнім часом з'являються ґрунтовні монографічні дослідження проф. Жука В.М., Канцурова О.О. та інш. присвячені системному вивченню

теоретико-методологічних, організаційних і практичних засад інституціонального аспекту бухгалтерського обліку, що є своєчасним і актуальним [1,10].

Однак спільна праця науковців, практикуючих бухгалтерів, роботодавців та відповідальних чиновників міністерств і відомств під егідою та фінансового забезпечення Міністерства фінансів була б результативною шляхом проведення спільних конференцій, метою яких повинна бути презентація результатів виконання фундаментальних наукових досліджень з найважливіших проблем обліку, аналізу, контролю, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці, а також їх обговорення та обмін досвідом, розробка наукових рекомендацій для господарюючих суб'єктів та органів державного управління з метою сприяння їх практичному впровадженню.

Критичний аналіз праць науковців присвячених ефективності бухгалтерського обліку і фінансової звітності як інформаційної системи та дискусійність частини теоретико-методологічних проблем розвитку бухгалтерського обліку доводить нагальну необхідність застосування інституціонального аналізу як міждисциплінарного методу у дослідженнях бухгалтерського обліку для вивчення його властивостей та виявлення тенденцій розвитку. Забезпечення формування облікової інформації з обов'язковим додержанням встановлених правил та порядку досягається через інституціоналізацію [10].

Потребують глибокого вивчення та системного аналізу чинники формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку, яка обумовлює структуру та інституціональну сегментацію інституту бухгалтерського обліку та його взаємозв'язки з іншими інститутами у сфері формування та використання економічної інформації. Означені вище сегменти інституціонального впливу ігнорують соціально-економічний інститут бухгалтерського обліку, який необхідно розглядати як систему правил нормативних (формальних) і законодавчо не встановлених (неформальних), але які впливають на облікову політику та практику, а також механізмів, що мають забезпечити додержання цих правил. В основу запропонованої інституціональної сегментації бухгалтерсько-

го обліку треба покласти формальні правила, які визначають загальноприйняті принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Інституціональні засади розвитку соціально-економічних явищ логічно ставлять питання про необхідність врахування при реформуванні бухгалтерського обліку і фінансової звітності як технологічного аспекту, де зміни відбуватимуться у функціонуючій інформаційній системі, так і соціального аспекту, зокрема перетворення пов'язані із зміною усталеної моделі поведінки людей, які забезпечують повне та достовірне отримання і формування економічної інформації, персональній відповідальності осіб і служб. Інституціональна модель бухгалтерського обліку спрямована на істотне підвищення ефективності механізмів виконання правил інституту та подолання інституціональних розривів тісно пов'язаних із суб'єктивним впливом на деформацію інформаційних обсягів і їх динаміку, що неодмінно вплине на процес прийняття рішень і якість цих рішень на всіх щаблях влади і управління.

6. В площині практичної реалізації заходів державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в історії бухгалтерського обліку незалежної України відіграє Методологічна рада з бухгалтерського обліку як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України. Вона була утворена з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та відомств, підприємств, представників громадських організацій бухгал-

терів та аудиторів України. До речі, Положення про Методологічну раду та її персональний склад затверджуються Міністром фінансів України.

Всі без винятку питання щодо організації розробки та розгляду проектів Законів, Планів рахунків, інструкцій, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку, методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації здійснювалися на її засіданнях і після обговорення та дискусій ухвалювалися рішення, які затверджувалися постановою Кабінету Міністрів України чи наказом міністра фінансів України.

Відповідно до схваленої урядом Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні Радою розроблені методологічне забезпечення та рекомендації щодо переходу підприємств України на МСФЗ. В рамках Стратегії досі розробляються сучасні організаційні форми і методи бухгалтерського обліку, методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації. Критичний аналіз розвитку методології та організації бухгалтерського обліку в Україні дозволяє виявити в часовому вимірі такі етапи (таблиця 2):

Таблиця 2. Етапи розвитку методології бухгалтерського обліку в Україні

1990-2000 рр.	<ul style="list-style-type: none"> Успадкована з радянських часів система обліку і звітності не відповідає реформованим економічним відносинам Нормативно-правове регулювання обліку починає змінюватися до потреб реформування економіки Прийняття Законів про бухгалтерський облік, статистику, аудит тощо
2000-2005 рр.	<ul style="list-style-type: none"> Створення національної системи обліку і звітності, нормативно-правового регулювання (прийняття Законів, Кодексів, Постанов Уряду і Верховної ради) Початок створення Національних ПСБО на базі МСФЗ Істотне розширення та збільшення підготовки фахівців з обліку і аудиту
2005-2010 рр.	<p>Початок процесу стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності шляхом:</p> <ul style="list-style-type: none"> визначення політичних пріоритетів ринку частковий перехід обліку і звітності на МСФЗ створення відповідних інститутів методології превалювання податкового законодавства над національними ПСБО та МСБО запровадження сучасних комп'ютерних технологій документообороту, подання звітності тощо
2010-2015 рр.	<ul style="list-style-type: none"> Поглиблення процесу політизації обліку і звітності під впливом євро інтеграційних процесів Розвиток корупційних схем уникнення оподаткування діяльності В умовах економічної кризи посилення тінізації економіки і суспільних відносин Комерціалізація системи підготовки фахівців з обліку і аудиту, що істотно знизило їх якість Запровадження в практику крупного бізнесу міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) Розробка та впровадження стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС)

Джерело: складено автором.

Як бачимо, розвиток методології бухгалтерського обліку і звітності послідовно прагне досягти передбачених нормативно-правовими актами держави, стратегіями розвитку обліку і звітності на шляху реформування до вимог Євросоюзу. Позитивні оцінки домінують над негативними. Відсутність політичної волі і несприйняття реформаторських ідей і пропозицій з боку науки і передової вітчизняної практики, зарубіжного досвіду здебільшого гальмують прискорений розвиток системи бухгалтерського обліку, його методології та організації до світових стандартів. В період 2010-2014 рр. відбувалося поглиблення процесу політизації бухгалтерського обліку і звітності під впливом лозунгів щодо євроінтеграції. Неспроможність бухгалтерського обліку як інформаційної системи завадити розвитку корупційних схем при приватизації, витоку капіталу в офшорні зони, уникненню оподаткування діяльності через посилення превалювання податкового законодавства над національними ПСБО та МСБО, нарешті, в умовах системної кризи це посилює процеси тінізації економіки і суспільних відносин

Вагомий внесок у розбудову та реформування бухгалтерського обліку, його методології та організації в Україні внесли керівники методологічної ради якими в свій час були професори Пархоменко В.М., Голов С.Ф., Єфіменко Т.І., Ловінська Л.Г., Канцуров О.О.

Так, робоча група у складі (посади збережені на той час): Білоусова І.А. – народний депутат України, керівник робочої групи, Величко О.Г. – начальник управління Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України, Ричаківська В.І. – заступник директора департаменту Національного банку України, Голов С.Ф. – завідувач кафедри екаутингу Міжнародного інституту менеджменту, Мірошніченко А.А. – начальник департаменту Центру розвитку українського законодавства, Швець В.Г. – завідувач кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Белеуш А.В. – головний бухгалтер ВАТ "Запоріжсталь", Бахов І.І. – головний бухгалтер ЗАТ "Оболонь" розробили Проект Закону про бухгалтерський

облік і фінансову звітність в Україні, який був затверджений Верховною Радою України 16 липня 1999 р.

Членами методологічної ради довгий час в різні роки, крім головних спеціалістів міністерств і відомств, були професори: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Чумаченко М.Г., Собко В.В., Кужельний М.В., Кузьмінський А.М., Швець В.Г., Єфіменко В.І., Кузьмінський Ю.А., Лінник В.Г., Мних Є.В., Рубаненко Л.В., Ричаківська В.І., Малюга Н.М., Куцупатрий М.М., Бондар М.І., та інші.

Однак, незважаючи на обсяги здійсненої багаторічної роботи, в новій редакції Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (2010 р.) в частині, де мова йде про державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності стаття 7. Методологічна рада з бухгалтерського обліку була вилучена. Це ще одне підтвердження недолугої облікової політики держави і недбалого ставлення до структури, організованої і покликаної на законодавчому рівні удосконалювати систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Спадає на думку історична паралель про зайвність Міністерства фінансів опікуватися не властивою функцією, а саме проблемами бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Очевидно, регулятивні функції щодо обліку і звітності має взяти на себе Державна служба статистики України, як це було в СРСР в перші роки радянської влади [11].

Висновки.

1. Задекларований Євроінтеграційний вектор розвитку, участь у міжнародному розподілі та кооперації праці, залучення іноземних інвестицій в економіку України, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки товарів, капіталу та праці потребують реального реформування облікової політики держави і вирішення нагальних проблем регулювання системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності та запровадження відкритої і прозорої методології розкриття економічної інформації суб'єктами господарювання всіх форм власності.

2. Сучасні тенденції розвитку суспільства і бізнесу, існуючі виклики та ризики, що виникли в результаті бездарного керівництва справами на всіх рівнях управління вимагають нагальної розробки Концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, яка істотно повинна його спростити на основі загальноєвропейських принципів стандартизації та гармонізації ведення обліку і складання звітності, усунути їх залежність від негативного впливу бізнес-груп та корумпованих чиновників.

3. Глобалізаційні процеси, практична реалізація основних принципів Болонської декларації при підготовці фахівців з бухгалтерського обліку, контролю і аудиту на основі конвергентно-інтеграційних моделей і структур дозволить гармонізувати вітчизняну освіту, удосконалити та зберегти елементи власних конкурентних переваг та збагатити їх кращими надбаннями світової практики. Об'єднання обліку із оподаткуванням в одну спеціальність істотно вплине на форму і зміст навчального процесу, до якого необхідно ретельно готуватися профільним кафедрам ВНЗ. Пріоритетним мусить стати принцип безперервності професійної освіти, що також вимагає особливої уваги держави до науково-педагогічних працівників вищої школи.

4. Градус критичного аналізу і висновків нормотворчого процесу був нищим, якби державна система, яка продукує законодавство робило це гласним та відкритим з широким залученням конкурентно – спроможних науковців – професіоналів, експертів-професійних бухгалтерів, обізнаних з передовим вітчизняним та зарубіжним досвідом. Через легальні та відкриті інститути необхідно всіляко протидіяти посиленню впливу податкового законодавства над національними ПСБО та МСФЗ, бізнес-інтересам провладних кланів та лобістів.

Законодавча розробка та впровадження корпоративної соціальної звітності та інструментарію на вітчизняних підприємствах надасть можливість розвитку соціалізації обліку в економічних умовах країни.

5. Потребують глибокого вивчення та системного аналізу чинники формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку, яка обумовлює структуру та інституціональну сегментацію інституту бухгалтерського обліку та його взаємозв'язки з іншими інститутами у сфері формування та використання економічної інформації. Нині діючі сегменти інституціонального впливу ігнорують соціально-економічний інститут бухгалтерського обліку, який необхідно розглядати як систему правил нормативних (формальних) і законодавчо не встановлених (неформальних), але які впливають на облікову політику та практику і їх механізми реалізації.

6. Відсутність політичної волі і несприйняття реформаторських ідей і пропозицій з боку науки і передової вітчизняної практики, зарубіжного досвіду здебільшого гальмують розвиток системи бухгалтерського обліку, його методології та організації до світових стандартів. Переважання політичного над сутнісним стало причиною неспроможності бухгалтерського обліку та статистики як інформаційних систем держави завадити розвитку корупційних схем при приватизації, витоку капіталу в офшорні зони, уникненню оподаткування діяльності через відпрацьовані корупційні схеми, що в умовах системної кризи посилює процеси тінізації економіки і суспільних відносин. Відновити таку спроможність можна лише шляхом передачі функцій методології та організації ведення обліку і складання звітності в єдиний інститут, що об'єднає статистичну службу країни і департамент обліку Міністерства фінансів. Тут незалежні Інститути методологічних рад з бухгалтерського обліку і статистики будуть відігравати провідну роль у прозорому законотворчому процесі.

Дискусія. Даний напрямок дослідження потребує подальших розвідок в частині удосконалення облікової політики як держави, так і суб'єктів господарювання: підприємств, організацій і установ, створення належних умов для підвищення кваліфікації менеджерів бізнесу та державних службовців з питань бухгалтерського обліку, статистики, фінансової звітності, контролю, аудиту і економічного аналізу. Оптимізації розміщення мережі навчальних закладів з підготовки фахівців з обліку і аудиту, усунення залежності системи обліку і звітності від суб'єктивного впливу бізнес-інтересів, трансформації державного інституту управління системою обліку і звітності, відновлення повноцінної роботи методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – 4 – вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2015. – 572 с.
2. Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу від 18 березня 2004 р. № 1629-ІУ.
3. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки із змінами і доповненнями, внесеними постановами Кабінету Міністрів України № 1021 від 10.11. 2010, №11, від 9.01 2013. //Міністерство фінансів України. – Режим доступу <http://minfin.gov.ua>.
4. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні з змінами і доповненнями, внесеними постановою Кабінету Міністрів України N 820 від 07.11.2013 // Міністерство фінансів України. – Режим доступу <http://minfin.gov.ua>.
5. Біблія. Книги священного писання старого і нового завіту. – К., 2004. – с.665.
6. Закон України "Про вищу освіту", прийнятий Верховною Радою України від 01.07.2014. №1556-УІІ.
7. Постанова Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2015 р. № 266 "Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти.
8. Проект змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", ВРУ, 16 липня 1999 року, № 1996-14 із змінами та доповненнями //Міністерство фінансів України. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>, <http://minfin.gov.ua>.

9. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", ВРУ, 16 липня 1999 року, № 1996-14 із змінами та доповненнями // Міністерство фінансів України. – Режим доступу <http://minfin.gov.ua>.

10. Канцуров О.О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: монографія. – К.: ННЦ ІАЕ, 2014. – 380 с.

11. В. Швець. Розвиток обліково-аналітичної освіти і науки у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка // Вісник КНУ. Економіка. 2011, № 130, с.5-8.

12. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635.

13. Ball R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors, *Accounting and Business Research*, Vol. 36, pp. 5–27. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2006.9730040>

Надійшла до редколегії 02.10.15

В. Швець, д-р екон. наук, проф.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

К ВОПРОСУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ МСФО

В статье исследуются, на основе критического анализа, составные процесса нормативно-правового регулирования и обеспечения бухгалтерского учета и финансовой отчетности в условиях их стандартизации и гармонизации и актуальные направления его совершенствования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, нормативно-правовое обеспечение, регулирование, МСФО, бухгалтерская наука и образование, институциональность учета, методология учета.

V. Shvets, Doctor of Sciences (Economics), Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

QUESTIONS TO REGULATORY FRAMEWORK ACCOUNTING AND FINANCIAL STATEMENTS UNDER IFRS

With the system approach in article analyzes the situation and problems of legal regulation and providing accounting and financial reporting in terms of standardization and harmonization of the principles of IFRS. The evaluation of the provisions and objectives of the strategy for reform of accounting and reporting rules and the requirements of European integration processes. Analyzed and determined the degree of influence of accounting and analytical science and education for the development and implementation of new approaches to the reform process and regulation of accounting, control and audit. critical analysis of the draft amendments to the existing regulations, current views on instytutsiynist accounting under uncertainty and systemic crisis outlined organizational problems and possible solutions to methodological council of accounting.

Keywords: accounting, regulatory and legal framework of accounting regulation IFRS accounting science and education, instytutsiynist accounting, methodological advice on accounting.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 69-74

УДК 339.746

JEL G18

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/11>

О. Шевчук, д-р екон. наук, доц.

Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ

ВАЛЮТНИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ВИД ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті досліджуються шляхи підвищення дієвості валютного контролю як неодмінного системоутворюючого елементу державного фінансового контролю. Пропонується авторське визначення валютного контролю, тлумачення його функціонального призначення, виокремлення суб'єктів і напрямів валютного контролю. Доведено, що лише наявність дієвих взаємопов'язаних і взаємозумовлених бюджетного, податкового, митного і валютного контролю забезпечить формування дієвої цілісної системи державного фінансового контролю.

Ключові слова: валютний контроль, державний фінансовий контроль, валютно-фінансова сфера.

Вступ. В умовах глобалізації економічних відносин проявляється загальна світова тенденція лібералізації валютних операцій, що призводить, поряд з зростанням швидкості руху капіталу, й до підвищення взаємозалежності країн та характеризується необхідністю удосконалення валютного контролю. Валютний контроль має забезпечувати ефективно виявлення та попередження порушень валютного законодавства, не допускаючи при цьому фактичного обмеження законної діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). Ефективне функціонування валютного контролю можливе лише за умови його інтеграції у систему державного фінансового контролю.

Значущість повноцінного і дієвого валютного контролю як неодмінного системоутворюючого елементу державного фінансового контролю зумовлена тим, що, по-перше, валютна політика є важливою складовою загальноекономічної (фінансової) політики держави.

По-друге, на сьогодні держава (особливо в країнах з перехідною економікою, до яких де-факто все ще належить і Україна) не може відмовитися від системи валютного контролю, оскільки для цього поки відсутні належні економічні передумови.

По-третє, в сучасних умовах саме валютно-фінансова сфера все частіше стає передавачем дестабілізуючого впливу внутрішніх і зовнішніх чинників на націона-

льну економіку. Зокрема, інтенсивний вивіз вітчизняного капіталу в незареєстрованих формах і неефективне використання залучених іноземних ресурсів спричиняє створення боргового тягаря національної економіки, який не має стійких джерел для погашення. Рефінансування же раніше прийнятих зобов'язань і їх обслуговування вимагає відволікання значної частки знову залучених нефінансовими підприємствами позик [1, с. 229-230].

По-четверте, незважаючи на існуючу систему валютного контролю в сфері здійснення операцій ЗЕД, за останні десятиліття бізнес розробив низку простих і ефективних схем з неповернення експортної виручки, авансів за імпортними контрактами, з імпорту послуг і маніпулювання цінами. Зокрема, імпорту послуг є найскладнішим об'єктом валютного регулювання і валютного контролю внаслідок того, що адекватність вартості послуги і факт її "ввезення" (придбання авторських прав, оплата консультацій, лекцій, гастролей тощо) перевіряти практично не піддаються.

Маніпуляції з експортними і імпортними цінами – можливо, найефективніший спосіб вивезення капіталу, враховуючи, що зарубіжними контрагентами в угодах і експортерами сировинних товарів часто виступають офшорні компанії. Ціни при цьому зазвичай істотно нижче біржових. Це важко довести, але можна припустити, що в більшості випадків мова йде про усвідомлене заниження