

УДК 336.225.611.2

*В. М. Жук,
д. е. н., с. н. с., директор, Інститут обліку і фінансів,
завідувач відділу методології обліку та аудиту,
ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААНУ*

РОЗВИТОК РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Аргументовані підходи до регулювання обліку, виходячи з теорії інституціоналізму, трирівневої моделі розвитку МСФО, антикризової політики розвинених країн. Запропоновані рекомендації з удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Determined the development approaches of accounting regulation based on the institutionalism theory, three-level model of development of IFRS, the anti-crisis policy of developed countries. Proposed the recommendations for improving the regulation of accounting in Ukraine.

Діюча система регулювання бухгалтерського обліку в сучасній Україні, за формальними ознаками, орієнтована та скопійована із проамериканських стандартів та підходів.

У національне інституціональне середовище імплементована система бухгалтерського обліку найбільш успішної та агресивної економіки світу. І в цьому, звичайно, нічого поганого шукати не потрібно. Проблема лише в тому, як успішно освоїти цю систему. Наукова дискусія з цього питання в першу чергу має проходити на рівні проблем адаптування чи імплементації цієї складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Ми стоїмо на позиції адаптування.

В ієрархії складових інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку формальні інститути (закони, нормативні документи, П(С)БО тощо) та регуляторні інститути (Мінфін, Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Мінфіні, НБУ, ДКЦПФРУ¹ тощо) займають перші позиції щодо легкості їх втілення в національне інституціональне середовище, а останнє — щодо сприйняття цим середовищем "чужих" для нього ідей, які можуть бути закладені у

ознаках та змістах запозичених формальних інститутів.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування напрямів удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в Україні та означення підходів щодо покращення нормативних документів та діяльності регулятивних органів у цій сфері.

Задля вирішення поставленої мети в статті розглядається ряд питань щодо:

— виявлення впливу стану економіки, інституціонального середовища в країні на прийняття тієї чи іншої Концепції регулювання бухгалтерського обліку;

— обґрунтування пропозицій щодо формування складу та роботи державного регуляторного органу з бухгалтерського обліку в Україні;

— означення концептуальних підходів до покращення нормативних документів з регулювання бухгалтерського обліку.

Поставлена проблема досить складна та дискусійна. Її не обходять у публікаціях ні державні службовці (І. Белоусова, В. Пархоменко), ні відомі науковці (М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, О.М. Петрук та багато інших).

¹ НБУ — Національний банк України;

ДКЦПФРУ — Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України.

О.М. Петрук зазначає, що на сучасному етапі тільки шляхом селекції та синтезу передових досягнень іноземного досвіду регулювання обліку можна реформувати національну систему бухгалтерського обліку з метою подальшого її якісного розвитку в нових умовах господарювання. В результаті проведеної законодавчої та організаційної роботи отримано бажаний результат у вигляді системи регулювання бухгалтерського обліку, зорієнтованої на забезпечення потреб усіх зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації, наголошує автор [1, с. 166—167].

В.М. Пархоменко вважає, що система нормативного регулювання бухгалтерського обліку повинна бути п'ятирівневою відповідно до фактичного стану в країні на теперішній час [2].

Із запропонованої В.М. Пархоменком ієрархії ключове місце у системі регулювання та визначенні методології вітчизняного обліку відводиться Міністерству фінансів України, яке готує та затверджує підзаконні акти у вигляді П(С)БО, в той час як галузеві міністерства і держкомітети уповноважені розробляти та затверджувати лише інструкції, вказівки та методичні рекомендації на основі і для розвитку П(С)БО.

Аналіз інших існуючих наукових досліджень свідчить, що під вдосконаленням регулювання бухгалтерського обліку майже всі автори розуміють запровадження МСФЗ. Фактично відсутні дослідження з проблем законодавчо-регуляторного забезпечення цих процесів з врахуванням стану національного інституційного середовища.

Розгляд поставлених питань. Після реформування, основними суб'єктами, що відповідають за регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виступають три державні органи: Міністерство фінансів України, Національний банк України та Державне казначейство України.

Проблема полягає в тому, що розроблені Мінфіном на основі МСФЗ національні П(С)БО мають узагальнений характер. Ефективність їх застосування потребує появи якісно нового рівня інституту керівників та бухгалтерів вітчизняних підприємств. Поки останній знаходиться в стадії формування, реформування необхідно було б проводити із врахуванням цих обставин.

Проте, реформами знято повноваження та усунуті галузеві органи управління від відповідальності за регулювання бухгалтерського обліку, за дотримання підприємствами встановленої методології. Це та багато інших проблем

зумовили недосконалість запровадженого реформами регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Останні світові економічні кризи привнесли новий підхід у сферу регулювання бухгалтерського обліку в США, Великобританії та інших країнах. Посилення державного регулювання бухгалтерського обліку в розвинутих країнах набуває ознак універсальної й ефективної завершеної системи, що ґрунтується на концепціях чітких нормативів та ставленні до бухгалтерського обліку як до елемента національної безпеки.

Переглядаються на Заході й наукові позиції. Наприклад, Д. Хегарті, Ф. Гелена та А.К.Х. Барроса вважають, що для найкращого вирішення як національних, так і міжнародних завдань сфера застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту має бути оцінена в контексті загальної стратегії розвитку країни та узгоджена з умовами конкретної країни [3].

Отже, необхідні зміни як в наукових підходах, так і в нормативних документах, насамперед, у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо системи регулювання бухгалтерського обліку на принципах, закладених сучасними економічними теоріями, виходячи із антикризових програм розвинутих країн.

Незважаючи на такі очевидні факти, Уряд України поки що зорієнтований на ще докризові підходи, котрі запозичені у США із сфери регулювання бухгалтерського обліку в ліберально-віртуальній економіці кінця ХХ століття.

Більше того, зараз у роботі Мінфіну України питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим. Обмежені можливості має і Методологічна рада з бухгалтерського обліку Мінфіну, а також інші державні інституції, існуючі професійні бухгалтерські організації, наука та освіта.

У правовому полі ці обмеження закладено Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", яким чітко не визначена відповідальність за стан обліку в державі. За Законом збирає та обробляє фінансову звітність Держкомстат України, визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Мінфін, але немає відповідального за дотримання професійних "правил гри". Стан українського інституту власника підприємства залишило без коментарів, так само, як і правовий та професійний статус українських бухгалтерів. Саме це лежить в основі формального ведення

бухгалтерського обліку на більшості вітчизняних підприємств, ставить під сумнів достовірність звітних даних Держкомстату, є першою причиною вимушеного запровадження додаткового обліку та звітності від Державної податкової адміністрації України та інших державних регуляторних органів.

У науково-професійній спільноті існують різні бачення вирішення цієї проблеми: від вдосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу.

Виходячи з інституціональної теорії та її ключового теоретичного постулату "path dependence", що можна перекласти як залежність від траєкторії попереднього розвитку, найбільш ефективною для України мала б бути не англосаксонська, а континентальна модель регулювання бухгалтерського обліку, яка передбачає домінування в цьому питанні впливу державних інституцій. Тим більше, як зазначалось вище, англосаксонська модель в умовах глобальних криз та проблем також посилює державне регулювання в цих питаннях.

У свою чергу, Світовий Банк пропонує Україні створити багатопрофільний Національний координаційний комітет для координації реформ у галузі бухгалтерського обліку та аудиту. Комітет повинен виконувати дорадчі функції при органах, які реалізують в цьому державну політику [4].

Таким шляхом пішли у Російській Федерації. Відповідно до плану заходів з реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Російській Федерації було створено об'єднання найбільших професійних організацій і висококваліфікованих спеціалістів Росії — Національний комітет бухгалтерів, фінансистів і економістів (НКБФЕ). Участь у його діяльності беруть також Міністерство фінансів, Держдума, Уряд та інші державні органи [5].

Слід відмітити, що і рекомендації Світового Банку, і практика наших найближчих сусідів збігаються в тому, що такі Комітети є лише координаційними і дорадчими органами при органах державної влади. Провідна роль у регулюванні бухгалтерського обліку відводиться державі. Бухгалтерський облік при цьому є однією із функцій провадження національної безпеки і слугує інструментом фінансового регулювання і проведення єдиної фінансової політики країни, забезпечує реалізацію конституційно-

го права на інформацію у сфері підприємницької діяльності та економіки.

Ще одним аргументом державної визначальності в новому регуляторному органі є орієнтація розробників МСФЗ на національні державні органи в справі запровадження МСФЗ. Зокрема, така угода між Фондом Комітету з міжнародних стандартів та Мінфіном України вступила в дію з 1 жовтня 2007 року [6].

Свого часу в журналі "Облік і фінанси АПК" (№ 3 за 2005 рік) [7] нами ставилось питання про утворення при Кабінеті Міністрів України спеціалізованої структури з питань бухгалтерського обліку як координаційного органу міністерств та відомств держави, представників професії та науки для відпрацювання стратегії й тактики розвитку бухгалтерського обліку і професії бухгалтера в Україні, підготовки відповідних нормативно-правових документів. Такий орган забезпечить зняття певної кулурності в роботі та підборі членів методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну, розширить коло суб'єктів методологічного впливу на регулювання бухгалтерського обліку за рахунок визначеного в правовому полі представництва галузевих міністерств, професійних бухгалтерських організацій.

Посилення методологічного впливу галузевими та професійними аспектами є ключовим фактором розвитку регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Адже беззаперечним є факт відповідальності галузевого управління за стан економіки і для провадження ефективної економічної політики міністерства мають мати можливість визначати облікову політику у сферах їх відповідності. Підходи та рішення щодо представництва конкретних галузевих міністерств в регуляторному органі могли б бути виписані в його Положенні (Статуті).

Законодавча визначеною має бути і участь у роботі регуляторного органу професійних бухгалтерських об'єднань. Чотири вітчизняні професійні бухгалтерські організації (САУ, ФПБАУ, ФАБФ АПКУ, УАСБА²) мають значний науково-практичний і міжнародний потенціал для здійснення активної участі в справі регулювання бухгалтерської діяльності. Вони є членами МФБ чи її регіональної групи ЄРСБА³, випускають періодичні фахові видання, супроводжують спеціалізовані сайти, бухгалтерські портали.

² САУ — Спілка Аудиторів України;

ФПБАУ — Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України;

ФАБФ АПКУ — Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України;

УАСБА — Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів.

³ ЄРСБА — Євразійська Рада Сертифікованих Бухгалтерів і Аудиторів.

Разом з тим, статус українських бухгалтерських організацій в справі регулювання бухгалтерської діяльності потребує законодавчого посилення. Адже всі вони входять до громадських рад при міністерствах і відомствах України, що засвідчує не стільки їх визнання в українській державі, скільки активну громадсько-професійну позицію.

Законодавче закріплення обов'язкової участі професійних організацій у частині регулювання бухгалтерської діяльності є справою невідкладною. Інша справа критерії, квоти такої участі в регуляторних органах потребують додаткового вивчення та дискусії.

Не слід відкидати й інші можливі варіанти вирішення проблеми регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Наприклад, посилення правового статусу Методологічної ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України через розширення її повноважень та певної самостійності функціонування за окремим Статутом, а не за Положенням, як є зараз.

Новий (чи оновлений) регуляторний орган з бухгалтерського обліку має вирішити й існуючу нині проблему домінування в його складі інтересів так званих споріднених груп впливу. Обґрунтованою є доцільність формування складу регулятора в кількості 33 осіб, з трьох рівнозначних груп впливу: міністерств та відомств загального спрямування (Мінфін, Мін'юст, ДПАУ, Головкин і т.п.); міністерств та відомств галузевого спрямування; представників професійних бухгалтерських організацій. Така модель побудови регулятора в теоретичному аспекті відповідає відомій трирівневій доктрині (моделі) розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності: загального, галузевого та корпоративного рівнів [8]. Окрім того, такий підхід відповідає рекомендаціям Світового банку щодо зменшення ролі міністерств та відомств загального призначення у встановленні П(С)БО [4, с. 31].

ВИСНОВКИ

Вищезазначене теоретичне й практичне обґрунтування шляхів вдосконалення регулювання бухгалтерського обліку зумовлює внесення змін та доповнень до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", та інших нормативних документів, які передбачали б:

— врахування інституціональної економічної теорії та континентальної (європейської) моделі побудови облікових систем при підготовці змін та доповнень до чинного законодав-

ства в частині регулювання бухгалтерського обліку;

— посилення правового статусу національного регуляторного органу з питань бухгалтерського обліку, його можливостей та відповідальності;

— розширення суб'єктів методологічного впливу на бухгалтерську діяльність шляхом обов'язкової та законодавчо визначеної участі в регуляторних органах представників ключових галузевих міністерств та професійних бухгалтерських організацій;

— забезпечення відповідальності членів регуляторного органу за формування і дотримання методології бухгалтерського обліку в сферах їх впливу.

Література:

1. Петрук О.М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Вісник ЖДТУ. — 2005. — № 3(33) : Економічні науки. — С. 156—167.

2. Пархоменко В.М. Законодавче та нормативно-методичне забезпечення регулювання бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко, О.М. Петрук // Вісник ЖІТІ. — 2002. — № 18. — С. 107—117.

3. Хегарті Д. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту / Д. Хегарті, Ф. Гелен, А.К.Х. Баррос // Школа професійного бухгалтера. — 2006. — № 7(67). — С. 17—31.

4. Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.

5. Официальный сайт Национального комитета бухгалтеров, финансистов и экономистов: [Электрон. ресурс]. — Режим доступа: — <http://www.nkbfe.ru>.

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності : [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=92410.

7. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. — 2005. — № 3. — С. 4—13.

8. Дипиаза С.А. (младший), Экклз Р.Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипиаза (младший), Р.Дж. Экклз; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. — М.: Альпина Паблишер, 2003. — 211 с.

Стаття надійшла до редакції 27.07.2010 р.