

УДК: 657

РЕГУЛЮВАННЯ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

У ВЕЛИКІЙ БРИТАНІЇ, США ТА РОСІЙСЬКІЙ ФЕДЕРАЦІЇ

ВОЛОДИМИР МЕТЕЛИЦЯ,

канд. екон. наук, старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»

У статті здійснено огляд інститутів та інституцій бухгалтерської професії у Великій Британії, США і Російській Федерації та змодельовано компоненти її регулювання. Окреслено характерні особливості англійської, американської та російської регуляторних моделей професії бухгалтера для цілей адаптації світового досвіду у вітчизняну практику. Обґрунтовано положення про те, що поступальний розвиток бухгалтерської професії забезпечується не розбудовою інституціонального середовища, а дієвістю діючих і нових інститутів та інституцій.

Ключові слова: регуляторна модель бухгалтерської професії, саморегулювання, професійний нагляд.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Світова практика не знає випадків повної відповідності національних моделей регулювання професійної діяльності бухгалтерів, адже регуляторна політика історично формується під впливом різних неформальних інститутів (різної культури, професійних звичаїв, традицій).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемі аналізу підходів до регулювання бухгалтерської професії присвячені окремі публікації [1], проте вони не мають системного характеру для цілей адаптації кращого світового досвіду.

Мета статті – огляд інститутів та інституцій у розрізі елементів бухгалтерської професії англо-американської та російської регуляторних моделей. Виділення характерних особливостей цих моделей слугуватиме підґрунтям для вдосконалення моделі регулювання вітчизняної професії бухгалтера.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

ПРОФЕСІЯ БУХГАЛТЕРА У ВЕЛИКІЙ БРИТАНІЇ

Регуляторний механізм бухгалтерської професії у Великій Британії історично еволюціонував від конвенційних правил бухгалтерського обліку XII століття, які не передбачали методології ведення бухгалтерських книг і оприлюднення інформації, захищаючи право власника на комерційну таємницю та відкидаючи необхідність державного втручання в комерційну діяльність, до становлення сьогоденної

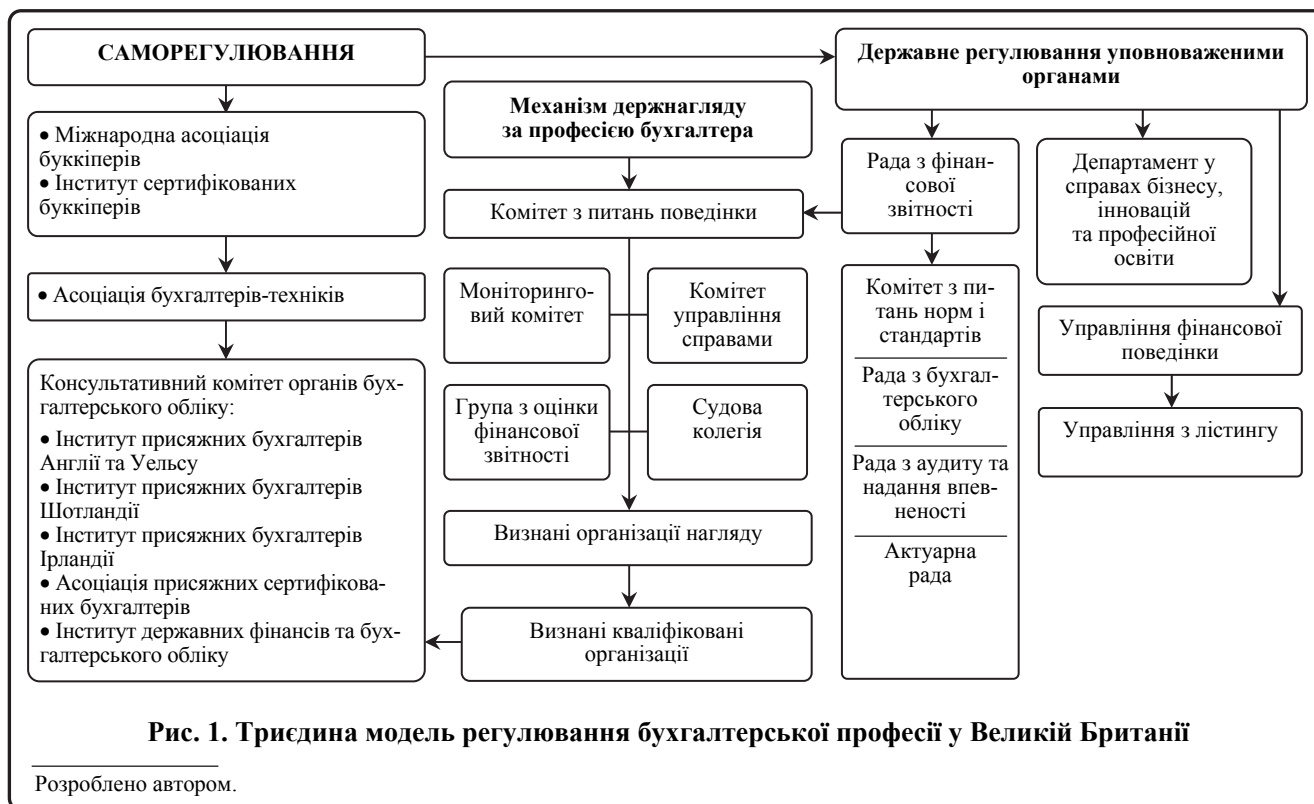
складної регуляторної моделі, що включає компоненти саморегулювання, державного регулювання та взаємного професійного нагляду (рис. 1).

Перша (саморегульована) компонента бухгалтерської професії у Великій Британії охоплює біля 800 тис. фахівців і три кваліфікаційні рівні: «буккіпер», «бухгалтер-технік» і «присяжний бухгалтер».

Буккіпером визнається фахівець з низьким рівнем знань та навичок, які достатні для відображення господарських трансакцій у щоденних книгах (операції купівлі-продажу, заповнення квитанцій і платіжних документів); ведення книг постачальників і клієнтів, Головної книги; підготовки пробного балансу. У 1973 р. представники цього рівня об'єдналися у *Міжнародну асоціацію буккіперів* (ІАВ, МАБ), яка має низку власних сертифікацій з обліку. У 1996 р. була створена ще одна організація – *Інститут сертифікованих буккіперів* (ІСВ, ІСБ), яка також розвиває власні кваліфікаційні програми і слідує за дотриманням членами правил професійної поведінки.

Бухгалтер-технік – це фахівець із середнім рівнем між буккіпером та присяжним бухгалтером, що дає право йому називати себе бухгалтером. Представники цього рівня об'єднані в *Асоціацію бухгалтерів-техніків* (ААТ, АБТ), які, отримавши кваліфікацію з бухгалтерського обліку і виконуючи вимоги Кодексу професійної етики, можуть вести практику бухгалтерського, податкового та фінансового консалтингу.

Члени МАБ та АБТ зобов'язані страхувати свою професійну діяльність та проходити навчання за програмами постійного професійного розвитку (СРД, ППР).



Присяжний бухгалтер вважається найвищим рівнем бухгалтерської професії. Носіями цього звання є члени шести професійних організацій (*Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу* (ICAEW, ПБАУ, з 1880 р., 140 тис. чол.), *Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії* ICAS, ПБШ, з 1854 р., 19 тис. чол.), *Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії* (ICAI, ПБІ, з 1888 р., 22 тис. чол.), *Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів* (ACCA, АПСБ, з 1904 р., 147 тис. чол.), *Інститут присяжних бухгалтерів з управлінського обліку* (CIMA, ПБУО, з 1919 р., 203 тис. чол.), *Інститут державних фінансів та бухгалтерського обліку* (CIPFA, ІДФБО, з 1885 р., 14 тис. чол.), які отримали Королівську Хартію.

Членами цих організацій стають бухгалтери, які отримали відповідні кваліфікації та керуються нормами кодексів поведінки організацій. П'ять із цих організацій (за виключенням ПБУО) входять у Консультативний комітет органів бухгалтерського обліку (ССАВ, ККОБО, з 1974 р.), створений для цілей колективного відстоювання інтересів професії. Відповідно до Законів про компанії [2], про неплатоспроможність [3], про фінансові послуги та ринки [4]

Департамент у справах бізнесу, інновацій та професійної освіти уряду Великої Британії (BIS, ДСБІПО, з 2009 р.) визнає чотирьох членів Консультативного комітету (ПБАУ, ПБШ, ПБІ, АПСБ) такими, що мають виключне право на вирішення питань у сфері неплатоспроможності та інвестиційного бізнесу. Ці організації разом з Асоціацією міжнародних бухгалтерів (AIA, АМБ, з 1928 р.) формують список Визнаних кваліфікованих організацій (RQVs, ВКО), які мають право на надання аудиторських і супутніх послуг.

Самостійний нагляд за аудиторською професією здійснюють інституції, що входять до списку Визнаних організацій нагляду (RSBs, ВКН). Крім ПБАУ, ПБШ, ПБІ, АПСБ у цей список включена *Асоціація уповноважених громадських бухгалтерів* (AARA, АУГБ, з 1978 р.). Ці об'єднання (ВКО, ВКН) є саморегульними, проте в цілях державного нагляду знаходяться у сфері моніторингу Комітету з питань поведінки (СС, КП) Ради з фінансової звітності (FRC, РФЗ, з 2004 р.). Відповідно до Директиви 89/48/СЄП Ради СЄП від 21 грудня 1988 р. щодо взаємного визнання [5], всі британські бухгалтери, що включені до Визнаних органі-

зацій (ВКО, ВКН), можуть надавати послуги як громадські бухгалтери в усіх країнах-членах Європейського Союзу та Швейцарії, за умови, що вони є громадянами однієї з цих держав.

Друга (державна) регуляторна компонента професії бухгалтера характеризується значним рівнем розробки нормативно-правових актів із загальних питань стандартизації методології обліку та звіт-

ності, в основі якої лежить підхід, заснований на принципах з обмеженими вказівками щодо їх застосування (табл. 1). Цей підхід не передбачає жорсткої врегульованості та заданості загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку Великої Британії (GAAP UK, ЗПБО ВБ), а ґрунтується на концепції правдивості та неупередженості (достовірне і об'єктивне уявлення).

Таблиця 1

**РЕГУЛЯТОРНІ ІНСТИТУТИ ТА ІНСТИТУЦІЇ В РОЗРІЗІ ЕЛЕМЕНТІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ У ВЕЛИКІЙ БРИТАНІЇ**

Елементи професії	Професійні правила гри на національному рівні
Функції і професійна етика бухгалтера	<p>Рівень «буккіпер»</p> <ul style="list-style-type: none"> Професійні правила поведінки Інституту сертифікованих буккіперів (ICB) <p>Рівень «бухгалтер-технік»</p> <ul style="list-style-type: none"> Кодекс професійної етики Асоціації бухгалтерів-техніків (AAT) <p>Рівень «присяжний бухгалтер»</p> <ul style="list-style-type: none"> Кодекс етики Інституту присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW), Кодекс етики Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS), Кодекс етики Інституту присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI), Кодекс етики та поведінки Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), Кодекс етики для професійних бухгалтерів Інституту присяжних бухгалтерів з управлінського обліку (CIMA), Стандарт професійної практики з етики Інституту державних фінансів та бухгалтерського обліку (CIPFA)
Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і аудиту (організація і методологія)	<ul style="list-style-type: none"> Закон про компанії (2006), Закон про неплатоспроможність (2000), Закон про фінансові послуги та ринки (2000), Кодекс корпоративного управління (2012) Положення про принципи фінансової звітності (1999) Ради зі стандартів бухгалтерського обліку (ASB) 34 Стандарти фінансової звітності (FRSs) та 11 Положень про стандарти бухгалтерської практики (SSAPs) Правила розкриття інформації і правила прозорості, Правила проспекту, Правила лістингу Управління фінансової поведінки (FCA)
Освітня підготовка	<p>Рівень «буккіпер»</p> <ul style="list-style-type: none"> Навчальні програми Інституту сертифікованих буккіперів: сертифікати і дипломи з основ обліку, ручного обліку, комп'ютеризованого обліку, управління заробітною платою, самостійної оцінки податкових декларацій, фінансового контролю малого бізнесу, бухгалтерського законодавства, фінансового менеджменту Кваліфікації Міжнародної асоціації буккіперів: сертифікати і дипломи з обліку, комп'ютеризованого обліку, обліку заробітної плати <p>Рівень «бухгалтер-технік»</p> <ul style="list-style-type: none"> Кваліфікація з бухгалтерського обліку Асоціації бухгалтерів-техніків <p>Рівень «присяжний бухгалтер»</p> <ul style="list-style-type: none"> АСА-кваліфікація Інституту присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (15 модулів), СА-кваліфікація Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (11 курсів), АСА-кваліфікація Інституту присяжних бухгалтерів Ірландії (14 іспитів), АССА-кваліфікація Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (16 іспитів), СІМА професійна кваліфікація Інституту присяжних бухгалтерів з управлінського обліку (15 іспитів), ІРФМ-кваліфікація Інституту державних фінансів та бухгалтерського обліку (13 модулів)
Професійні бухгалтерські об'єднання	<ul style="list-style-type: none"> Умови членства в професійних організаціях (страхування відповідальності, постійне підвищення кваліфікації, контроль якості, дисциплінарна відповідальність)
Наука бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> Грантові програми бухгалтерських об'єднань, які спрямовані на підвищення якості професійних послуг своїх членів

Систематизовано автором.

Головним регуляторним інститутом державного впливу на професію бухгалтера є Закон про компанії, в якому не дається чіткого визначення посади «бухгалтер», проте до всіх підприємств ставиться

вимога обов'язкового ведення бухгалтерського обліку (ст. 386). Публічні підприємства зобов'язані скласти консолідовану звітність відповідно до МСФЗ (індивідуальна звітність може бути підготовлена або

за МСФЗ, або за національними стандартами – ЗПБО ВБ, а приватні – можуть складати індивідуальну і консолідовану звітність або за МСФЗ, або за ЗПБО ВБ (ст. 395, 403). Категорії підприємств і обсяги звітної інформації; форми і зміст балансу, звіту про прибутки і збитки, приміток, управлінського звіту; порядок затвердження звітності та її направлення учасникам компанії, державному реєстратору; правила оприлюднення інформації; порядок коригування звітних показників встановлюються Державним Секретарем (п. 4 ст. 454, ст. 468). Законом також регламентована обов'язковість аудиторської перевірки річних фінансових та управлінських звітів підприємств, за виключенням малих підприємств з річним оборотом не більш як 5,6 млн англ. фунтів і валютою балансу не більш як 2,8 млн англ. фунтів, бездіяльних і некомерційних підприємств (гл. 1 част. 16).

Ключовою інституцією другої компоненти є Рада з фінансової звітності (FRC, РФЗ, з 2004 р.), яка пропагує дотримання Кодексу корпоративного управління [6] для залучення інвестицій, затверджує стандарти і керівництва з фінансової звітності, аудиту і етики, актуарної практики та проводить моніторинг за їх дотриманням, здійснює нагляд за нормотворчою діяльністю бухгалтерських об'єднань, виступає в якості дисциплінарного механізму. Рада включає в себе такі підрозділи, як Комітет з питань норм і стандартів (CSC, КНС) та Комітет з питань поведінки (CC, КП). У свою чергу перший формується в складі Ради з бухгалтерського обліку (АС, РБО), Ради з аудиту та надання впевненості (ААС, РАНВ) та Актуарної ради (АС, АР).

Ще в 1999 р. попередник Ради з бухгалтерського обліку – Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (ASB, РСБО) прийняла Положення про принципи фінансової звітності, які містять вимоги до якості фінансової інформації, склад елементів фінансової звітності, порядок їх визнання, оцінки, представлення та консолідації. Незважаючи на те, що Положення регламентують необхідність врахування специфіки галузі в процесі затвердження стандартів (п. 14 Введення) [7], серед вже існуючих і нових Стандартів фінансової звітності (FRSs, СФЗ) та Положень про стандарти бухгалтерської практики (SSAPs, ПСБП) [8], затверджених Радою з бухгалтерського обліку, стандарти, що регулюють галузеву методологію об-

ліку (наприклад, сільськогосподарської діяльності), відсутні. Саме тому ця проблема вирішується на рівні випуску рекомендацій професійних організацій своїм членам-бухгалтерам і створення галузевих об'єднань, зокрема таких, як Британський інститут сільськогосподарських консультантів (ВІАС, БІСК, з 1957 р.).

Іншою, не менш важливою інституцією, яка має опосередкований вплив на бухгалтерську професію, є Управління фінансової поведінки (FCA, УФП, з 2013 р.). Ця організація встановлює правила поведінки на Лондонській фондовій біржі шляхом моніторингу ринку розкриття інформації емітентами цінних паперів відповідно до Правил розкриття інформації і правил прозорості; через розгляд і затвердження проспектів, опублікованих емітентами та учасниками торгів цінними паперами відповідно до Правил проспекту; шляхом забезпечення лістингового режиму Великої Британії, який вимагає дотримання емітентами Правил лістингу і повинен дати інвесторам впевненість у дотриманні цими емітентами низки стандартів щодо корпоративного управління і захисту інтересів інвесторів.

Третя (наглядова) регуляторна компонента бухгалтерської професії представлена Комітетом з питань поведінки Ради з фінансової звітності, який у 2012 р. змінив свого попередника – Професійну раду з нагляду (РОВА, ПРН), і складається з Моніторингового комітету (МС, МК), Групи з оцінки фінансової звітності (FRRP, ГОФЗ), Комітету управління справами (СМС, КУС) та Судової колегії. Крім уже згаданого моніторингу діяльності Визнаних кваліфікованих організацій і Визнаних організацій нагляду Комітет проводить огляд якості аудиту і корпоративної звітності державних та великих приватних підприємств, вживає заходи професійної дисципліни та здійснює загальний нагляд за регулюванням професій бухгалтерів і актуаріїв.

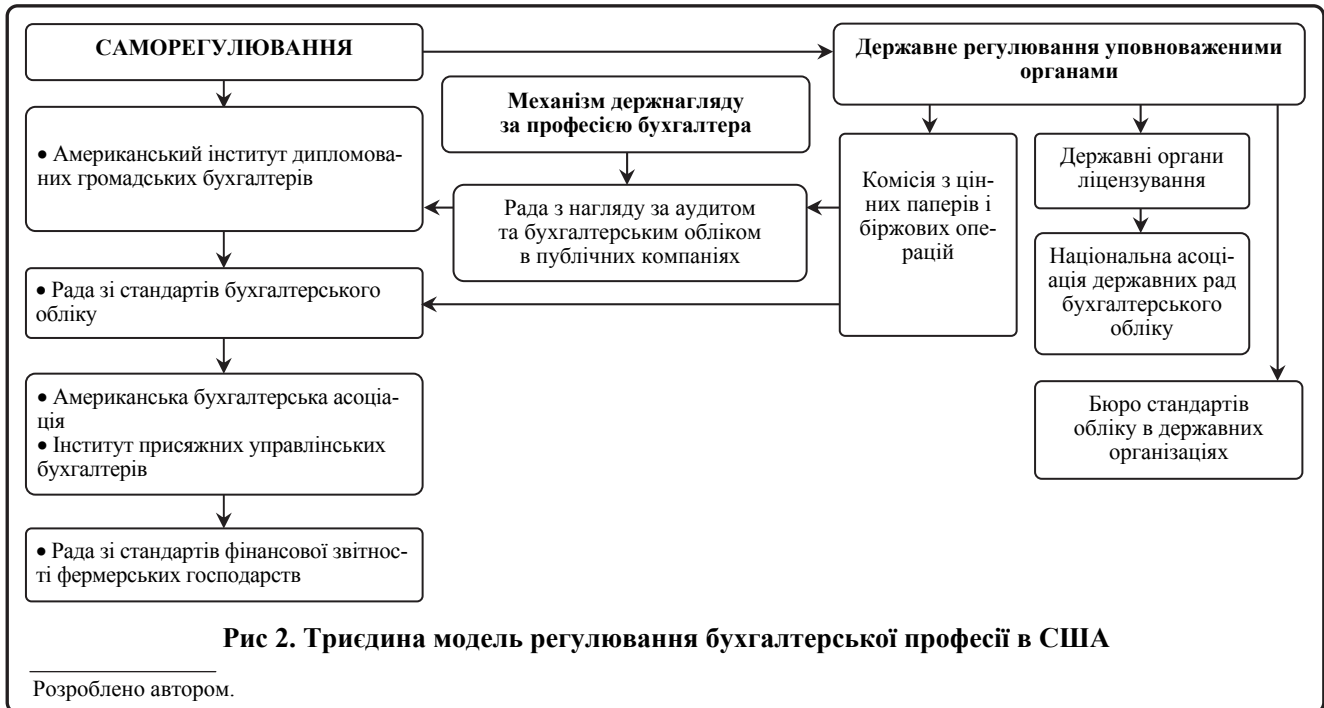
Підводячи проміжний підсумок регуляторної системи бухгалтерської професії у Великій Британії можемо відмітити, що елемент нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту знаходиться у сфері державного регулювання з наглядом з боку професійної спільноти, тоді як усі інші елементи (наука, освіта, етика) саморегулюються з наглядом з боку уповноважених державою органів.

ПРОФЕСІЯ БУХГАЛТЕРА У США

На відміну від концепції достовірності та неупередженості, якій слідують британські бухгалтери, в Сполучених Штатах Америки до регулювання бухгалтерської професії застосовується підхід жорсткої регламентації та заданості, про що свідчить наявність понад 350 правил ведення обліку та звітності

на національному рівні.

Довіра до бухгалтерської професії в США є однією з найвищих серед інших сфер діяльності, а її регулювання, як і у Великій Британії, включає компоненти державного регулювання, саморегулювання та взаємного професійного нагляду з боку уповноважених державою органів і професійних організацій (рис. 2).



Державна регуляторна компонента професії бухгалтера в США характеризується низкою жорстких формальних інститутів: *Закон про цінні папери* (1933 р.) [9], *Закон про цінні папери і біржі* (1934 р.) [10] та *Закон Сарбейнса-Окслі* (2002 р.) [11]. Введення в дію перших двох законів було викликано потребою федерального врегулювання наслідків Великої депресії 1929 р. і відновлення довіри інвесторів до інформації на ринку цінних паперів, тоді як останній став реакцією на крах енергетичної корпорації Enron у 2001 р. внаслідок фальсифікації фінансової звітності, достовірність якої підтверджувалась п'ятою за рейтингом аудиторською компанією світу – Arthur Andersen.

Законом про цінні папери визначений обов'язок емітента, який пропонує до продажу цінні папери на суму від 100 до 500 тис. дол., подавати в Комісію з цінних паперів і біржових операцій фінансову звітність, яка затверджена громадським бухгалтером, а

при сумі пропозиції понад 500 тис. дол. – аудированої фінансової звітності (ст. 4). Крім того, цим законом встановлена норма притягнення до цивільно-правової відповідальності бухгалтерів у випадках, коли вони засвідчують недостовірну чи неповну інформацію у реєстраційній звітності або в супровідних документах, внаслідок чого користувачі такої інформації можуть бути введені в оману (ст. 11).

Іншим нормативним актом – Законом про цінні папери і біржі – створена *Комісія з цінних паперів і біржових операцій* (SEC, КЦПБО, з 1934 р.) і встановлені чіткі правила аудиторської діяльності. Так, практикуюча бухгалтерська фірма, зареєстрована в Раді з нагляду за аудитом та бухгалтерським обліком в публічних компаніях (РСАОВ, РНАБОПК, з 2002 р.), зобов'язана повідомляти аудиторський комітет чи раду директорів емітента цінних паперів про незаконні факти, які містяться у фінансовій звітності і були виявлені в процесі аудиту. Якщо таке

повідомлення не подано цим емітентом у Комісію з цінних паперів і біржових операцій, то сама зареєстрована бухгалтерська фірма зобов'язана подати інформацію про сфальсифіковану фінансову звітність в Комісію (ст. 11), оскільки у протилежному разі Комісія може застосувати адміністративні санкції вже до фірми.

Законом також встановлено чіткий розподіл аудиторських і неаудиторських послуг. Зареєстрованій практикуючій бухгалтерській фірмі, яка надає емітенту послуги з аудиту, заборонено надавати такому емітенту інші види послуг: ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; впровадження інформаційних систем; виконання робіт з оцінки, внутрішнього аудиту та юридичного супроводу (ст. 10). З метою забезпечення незалежності аудиторських послуг введено обов'язкову норму ротації емітентом зареєстрованих практикуючих бухгалтерських фірм кожні п'ять років.

Про найвищий ступінь довіри до професії бухгалтера в США свідчать положення пункту 10 А (м) (3) (А) Правил роботи комітетів з аудиту емітентів цінних паперів, які висунуті Комісією, про те, що кожен член комітету з аудиту емітента повинен входити до складу ради директорів, зберігаючи при цьому незалежність.

Більш жорсткі вимоги до професії бухгалтера в США висунуті Законом Сарбейнса-Окслі, що поширюється на всіх емітентів, акції та боргові цінні папери яких зареєстровані в Комісії з цінних паперів і біржових операцій, незалежно від місця реєстрації самого емітента та місця торгівлі паперами (Нью-Йоркська фондова біржа, NASDAQ, або інша американська біржа). Зокрема, в ст. 906 зазначається вимога про те, що кожна періодична звітність, що містить фінансову звітність, подана емітентом у Комісію з цінних паперів і біржових операцій, має супроводжуватися письмовою заявою фінансового директора про те, що така періодична звітність повністю відповідає вимогам пунктів 13 (а) або 15 (д) Закону про цінні папери і біржі та що інформація періодичного звіту в усіх суттєвих аспектах забезпечує достовірне уявлення про фінансовий стан і результати діяльності емітента.

За подання заяви у випадках, коли періодична звітність, що її супроводжує, не відповідає всім поставленим вимогам, передбачена кримінальна відпо-

відальність у формі штрафу від 1 до 5 млн дол. і (або) тюремного ув'язнення строком від 10 до 20 років.

Крім того, кожен з фінансових директорів чи посадових осіб, які відповідають за фінансові питання, при реєстрації або подачі квартальних і річних звітів емітента, бере на себе зобов'язання і подає підтвердження низки заяв: зокрема, про те, що звіт не містить будь-яких недостовірних положень по істотних фактах або упущень істотних фактів; та про те, що аудитор емітента і його комітет з аудиту поінформовані про всі випадки шахрайських дій, незалежно від ступеня їх суттєвості, за участю керівництва чи інших співробітників, що відіграють важливу роль в системі внутрішнього контролю емітента (ст. 302).

У ст. 304 Закону Сарбейнса-Окслі також встановлені санкції за представлення повторного фінансового звіту через істотну невідповідність емітента будь-якій з вимог фінансової звітності, що виявилася в результаті посадового злочину. У таких випадках фінансовий директор зобов'язаний повернути емітенту всі суми преміальних чи інших заохочувальних виплат або винагород на основі частки в капіталі, отримані від емітента протягом 12-місячного періоду після першого опублікування документа, що містив перевипущену згодом фінансову звітність; і суми доходу від продажу цінних паперів емітента протягом зазначеного 12-місячного періоду. З метою недопущення таких ситуацій введена норма про розкриття у періодичних звітах емітента інформації про прийняття Кодексу етики для фінансових працівників (фінансових директорів, бухгалтерів), який стимулює чесну, етичну поведінку; повне, достовірне, точне, своєчасне і зрозуміле розкриття інформації у звітності емітента та дотримання чинних норм і правил (ст. 406).

Однак не тільки і не стільки закони і інституції фондового ринку регулюють бухгалтерську професію в США. Ключове місце належить національній системі бухгалтерського обліку – *загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку* – (GAAP US, ЗПБО США), які з набранням чинності Закону Сарбейнса-Окслі переорієнтовані на міжнародну конвергенцію і впровадження МСФЗ. Повноваження зі стандартизації обліку та звітності були делеговані Комісією з цінних паперів і біржових операцій незалежній організації – *Раді зі стандартів бухгалтерського*

обліку (FASB, РСБО з 1974 р.). При цьому Комісія залишила за собою право встановлювати принципи бухгалтерського обліку та стандарти для цілей додержання законодавства про цінні папери.

Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США – деталізовані правила, офіційно визначені з яких є такі, що розроблені низкою професійних органів:

- ◆ *Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів* (Бюлетені досліджень бухгалтерського обліку Комітету з процедур обліку, 1939–1959 рр., Бюлетені бухгалтерської термінології, 1953–1959 рр., Погляди Комітету з бухгалтерських принципів, 1962–1973 рр.);

- ◆ *Радою зі стандартів бухгалтерського обліку* (Положення про стандарти фінансового обліку, з 1973 р., Положення про концепції фінансового обліку, 1978–1985 рр., Інтерпретації, з 1974 р., Технічні бюлетені, з 1979 р.);

- ◆ *Бюро стандартів обліку в державних організаціях* (Положення зі стандартів урядового обліку, з

1984 р.), Комісією з цінних паперів і біржових операцій (Правила розкриття інформації S-X, з 2002 р. (табл. 2).

З 2009 р. стандарти, що застосовуються в США, було зведено у два рівні: Кодифікація бухгалтерських стандартів та неавторитетні ЗПБО США. Нові стандарти системи ЗПБО США приймаються у вигляді оновлення бухгалтерських стандартів і застосовуються поряд з МСФЗ, оскільки з 2007 р. Комісія з цінних паперів і біржових операцій допускає до подання і повністю визнає звіти, складені за МСФЗ. Незважаючи на таку деталізовану систему облікових правил США, офіційні стандарти з галузевого обліку (наприклад, сільськогосподарської діяльності) відсутні. Саме тому професійна спільнота, наприклад, в особі Комітету з агробізнесу Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA, АІДГБ, з 1887 р.) та Ради зі стандартів фінансової звітності фермерських господарств (FFSC, РСФЗФГ, з 1989 р.) бере на себе зобов'язання з розробки галузевих керівництв з обліку та аудиту.

Таблиця 2

РЕГУЛЯТОРНІ ІНСТИТУТИ ТА ІНСТИТУЦІ В РОЗРІЗІ ЕЛЕМЕНТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ В США

Елементи професії	Професійні правила гри на національному рівні
Функції і професійна етика бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> • Кодекс професійної поведінки Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA), Кодекс етики Американської бухгалтерської асоціації (AAA) • Положення етичної професійної практики Інституту присяжних управлінських бухгалтерів (IMA)
Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і аудиту (організація і методологія)	<ul style="list-style-type: none"> • Закон про цінні папери (1933), Закон про цінні папери і біржі (1934), Закон Сарбейнса-Окслі (2002) • Уніфікований акт з бухгалтерського обліку (2011) • Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP US): <ul style="list-style-type: none"> ➢ 8 Положень про концепції фінансового обліку (SFAC), 168 Положень про стандарти фінансового обліку (SFAS), 48 Інтерпретацій, 27 Технічних бюлетенів Ради зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB) ➢ 71 Положення зі стандартів урядового обліку (SGAS), 5 Положень про концепції, 6 Інтерпретацій, 14 Технічних бюлетенів Бюро стандартів обліку в державних організаціях (GASB) ➢ Правила розкриття інформації S-X Комісії з цінних паперів і біржових операцій (SEC) • Вимоги реєстрації практикуючих бухгалтерських фірм у Раді з нагляду за аудитом та бухгалтерським обліком в публічних компаніях (РСАОВ)
Освітня підготовка	<ul style="list-style-type: none"> • CPA-кваліфікація Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (4 частини іспиту); • CMA-кваліфікація Інституту присяжних управлінських бухгалтерів (2 частини іспиту)
Професійні бухгалтерські об'єднання	<ul style="list-style-type: none"> • Правила членства в професійних організаціях (постійне підвищення кваліфікації, контроль якості, дисциплінарна відповідальність)
Наука бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> • Програми наукових досліджень бухгалтерських об'єднань, які слугують уніфікації регуляторних інститутів між штатами та міжнародній конвергенції

Систематизовано автором.

Саморегульовна компонента бухгалтерської професії в США представлена 1,2 млн бухгалтерів, з яких понад 350 тис. фахівців склали уніфікований іспит, що адмініструється Національною асоціацією державних рад бухгалтерського обліку (NASBA,

НАДРБО, з 1908 р.), отримали найвищий професійний титул – CPA-кваліфікацію, дотримуються Кодексу професійної поведінки і є членами Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів. Титул *«дипломований громадський бухгалтер»* ви-

користовується ще з 1894 р., тобто з тих пір, коли британські колеги виступили проти використання в США звання «присяжний бухгалтер». В більшості штатів члени АІДГБ можуть працювати у сферах планування, обліку, звітності, аналізу, аудиту, оподаткування, корпоративних фінансів і управління, судово-бухгалтерської експертизи. Для забезпечення єдиних підходів до регулювання бухгалтерської професії і підвищення мобільності бухгалтерів між штатами у 2011 р. АІДГБ і НАДРБО прийняли Уніфікований акт з бухгалтерського обліку [12].

Схожих принципів (професійної кваліфікації та етики) дотримуються члени двох інших професійних організацій: науковці і викладачі бухгалтерського обліку *Американської бухгалтерської асоціації* (ААА, АБА, з 1916 р.) та управлінські бухгалтери *Інституту бухгалтерів з управлінського обліку* (ІМА, ІБУО, з 1919 р., 65 тис. чол.).

Наглядова регуляторна компонента професії бухгалтера в США представлена створеною Конгресом некомерційною організацією – *Радою з нагляду за аудитом та бухгалтерським обліком в публічних компаніях*, всі п'ять членів якої обираються Комісією з цінних паперів і біржових операцій. Основними завданнями Ради є реєстрація практикуючих бухгалтерських фірм, які готують аудиторські висновки щодо емітентів; розробка або адаптація стандартів аудиту, контролю якості, етики, незалежності та інших положень, пов'язаних із підготовкою аудиторських висновків (ст. 101 Закону Сарбейнса-Окслі). За порушення професійних стандартів і законодавства Рада має повноваження застосовувати цивільно-правові стягнення у розмірі, що не перевищує 100 тис. дол. для фізичної особи (або 2 млн дол. для будь-яких інших суб'єктів), а за навмисні дії – 750 тис. дол. для фізичної особи (або 15 млн дол. інших суб'єктів) (п. 105 (с) (4) (D) Закону Сарбейнса-Окслі).

Проміжний підсумок огляду системи регулювання бухгалтерської професії в США свідчить про суттєвий вплив на неї регуляторів фондового ринку. Всі елементи професії (нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і аудиту, наука і освітня підготовка, професійна етика) знаходяться у сфері професійного саморегулювання з жорстким наглядом з боку державних органів, які мають широкі повноваження притягнення представників бухгалтерсь-

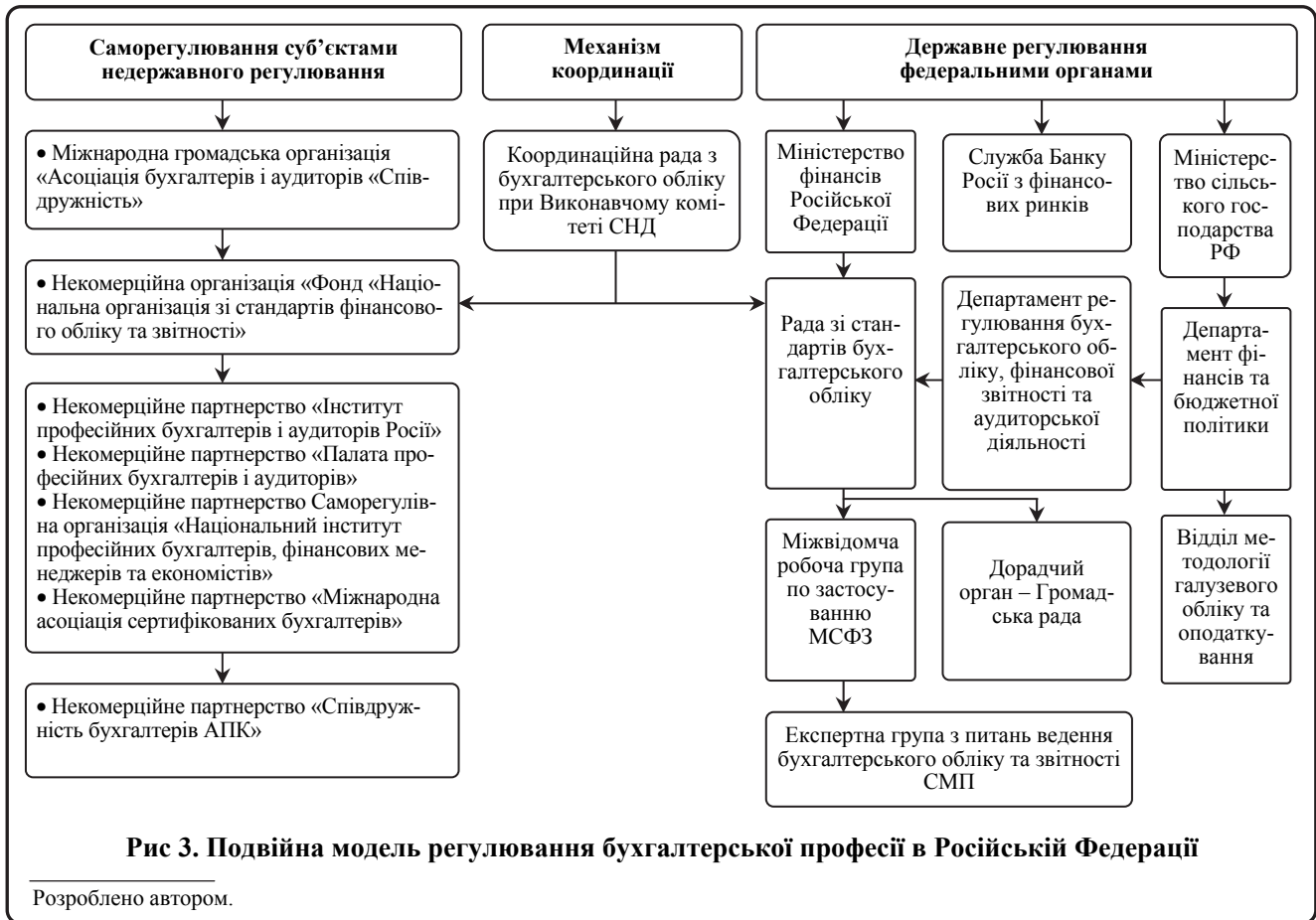
кої професії до цивільно-правової та кримінальної відповідальності.

ПРОФЕСІЯ БУХГАЛТЕРА В РОСІЙСЬКІЙ ФЕДЕРАЦІЇ

На відміну від англо-американських триєдиних регуляторних моделей 5 млн представників бухгалтерської професії в Російській Федерації перебувають під безпосереднім впливом суб'єктів недержавного і федерального регулювання, який координується на рівні Співдружності Незалежних Держав (рис. 3).

Державна регуляторна компонента професії бухгалтера в Російській Федерації характеризується формальними інститутами у сфері бухгалтерського обліку, звітності та фондових ринків: Законом про бухгалтерський облік від 06.12.2011 р. № 402-ФЗ [13], Законом про ринок цінних паперів від 22.04.96 р. № 39-ФЗ [14] і Законом про консолідовану фінансову звітність від 27.07.2010 р. № 208-ФЗ [15]. Главою 3 Закону № 402-ФЗ встановлено чотири рівні документів у галузі регулювання бухгалтерського обліку: федеральні та галузеві стандарти (обов'язкові до застосування), методичні рекомендації з бухгалтерського обліку (приймаються на добровільній основі) та стандарти економічного суб'єкта (призначені для впорядкування організації та ведення обліку).

Уповноваженою федеральною інституцією державної регуляторної компоненти є Міністерство фінансів РФ, при якому з 2011 р. діє орган реалізації громадських ініціатив (Громадська рада) і яке на рівні з суб'єктами недержавного регулювання може розробляти проекти федеральних стандартів, а після проведення експертизи з боку *Ради зі стандартів бухгалтерського обліку* (РСБО, з 2012 р.) затверджує як федеральні, так і галузеві стандарти (в межах своєї компетенції). Десять членів РСБО представляють суб'єктів недержавного регулювання бухгалтерського обліку і наукової спільноти, ще п'ять – представники органів державного регулювання. Рада підзвітна Мінфіну РФ, а організаційно-технічне забезпечення її діяльності здійснює Департамент регулювання бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиторської діяльності Мінфіну РФ. Для забезпечення скоординованої роботи на міжнародному рівні суб'єкти регулювання долучаються до роботи *Координаційної ради з бухгалтерського обліку при Виконавчому комітеті Співдружності Незалежних*



Держав (з 2000 р.) та Міжвідомчої робочої групи по застосуванню МСФЗ (з 2012 р.).

Інша федеральна інституція – Служба Банку Росії з фінансових ринків – здійснює опосередковане регулювання бухгалтерської професії через контроль інформації, представленої бухгалтерами емітентів цінних паперів на етапах їх емісії, у проспекті, у зведеній бухгалтерській (консолідованій фінансовій) звітності, у щоквартальному звіті в рамках виконання глави 7 Закону № 39-ФЗ та наказу Федеральної служби з фінансових ринків від 04.10.2011 р. № 11-46/пз-н. Крім того, згідно з Законом № 208-ФЗ консолідовану фінансову звітність емітентів складають відповідно до МСФЗ, а самі стандарти поступово набувають визнання для їх застосування на території Російської Федерації у порядку, визначеному постановою уряду від 25.02.2011 р. № 107. Бухгалтери суб'єктів, які не використовують МСФЗ, керуються в своїй роботі Планом рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій, Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних

установ і Інструкціями по їх застосуванню, затвердженими наказами Мінфіну РФ від 31.10.2000 р. № 94н, від 16.12.2010 р. № 174н, та низкою методичних рекомендацій, вказівок, порядків з обліку і звітності, в тому числі для суб'єктів малого підприємництва, державного та аграрного сектору (табл. 3).

Саморегульована компонента бухгалтерської професії в Російській Федерації обмежується формальними інститутами: *Законом про саморегульовані організації (СРО)* від 01.12.2007 р. № 315-ФЗ та *ст. 24 Закону № 402-ФЗ*, згідно з яким суб'єктам недержавного регулювання бухгалтерського обліку надано право розробки проектів федеральних стандартів, що відповідають міжнародним, та прийняття методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку. До таких суб'єктів, зокрема, відносяться: *Асоціація бухгалтерів і аудиторів «Співдружність»* (АБіАС, з 1989 р.), *Інститут професійних бухгалтерів і аудиторів Росії* (ІПБ Росії, з 1997 р., 230 тис. атестованих членів), *Палата професійних бухгалтерів і аудиторів* (ППБА, з 1997 р.), *Національний інститут про-*

РЕГУЛЯТОРНІ ІНСТИТУТИ ТА ІНСТИТУЦІ В РОЗРІЗІ ЕЛЕМЕНТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ В РОСІЙСЬКІЙ ФЕДЕРАЦІЇ

Елементи професії	Професійні правила гри на національному рівні
Функції і професійна етика бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> • Кваліфікаційний довідник посад керівників, спеціалістів та інших службовців (1998) • Кодекс професійної етики членів Міжнародної громадської організації бухгалтерів і аудиторів «Співдружність» • Кодекс етики професійних бухгалтерів – членів ІПБ Росії • Кодекс етики сертифікованих професійних бухгалтерів і аудиторів Палати професійних бухгалтерів і аудиторів • Кодекс етики членів Національного інституту професійних бухгалтерів, фінансових менеджерів та економістів
Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку (організація і методологія)	<ul style="list-style-type: none"> • Закон про бухгалтерський облік (2011), Закон про саморегулювні організації (2007), Закон про ринок цінних паперів (1996) • Положення про розкриття інформації емітентами емісійних цінних паперів Федеральної служби з фінансових ринків (2011) • Положення про визнання МСФЗ та Роз'яснення МСФЗ для застосування на території Російської Федерації (2011) • 26 Положень з бухгалтерського обліку і звітності (ПБО), 9 Методичних рекомендацій, 11 Порядків та 4 Вказівки з питань бухгалтерського обліку, 79 листів Мінфіну з питань обліку в державному секторі, 35 Методичних рекомендацій з питань бухгалтерського обліку в аграрному секторі Міністерства сільського господарства РФ • План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій та Інструкція по його застосуванню (2000), План рахунків бюджетного обліку та Інструкція по його застосуванню (2010)
Освітня підготовка	<ul style="list-style-type: none"> • Кваліфікації «Сертифікований професійний бухгалтер (CPA)», «Сертифікований фінансовий менеджер (CFM)» і «Сертифікований професійний бухгалтер з управлінського обліку (CMA) – головний економіст» Асоціації бухгалтерів і аудиторів «Співдружність» • Програми підготовки та атестації професійного бухгалтера, резерву професійного бухгалтера, професійного бухгалтера-практика Інституту професійних бухгалтерів і аудиторів Росії (2 іспити трьох рівнів) • Універсальна сертифікація професійних бухгалтерів (UCPA) Палати професійних бухгалтерів і аудиторів (2 іспити трьох рівнів) • Кваліфікації «Сертифікований професійний бухгалтер – головний бухгалтер (CPA)», «Сертифікований фінансовий менеджер – фінансовий директор (CFM)», «Сертифікований професійний бухгалтер з управлінського обліку – головний економіст (CMA)» Національного інституту професійних бухгалтерів, фінансових менеджерів та економістів
Професійні бухгалтерські об'єднання	<ul style="list-style-type: none"> • Положення про членство в професійних організаціях (атестація, постійне підвищення кваліфікації, дисциплінарна відповідальність, страхування діяльності, контроль якості)
Наука бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> • Програми наукових досліджень суб'єктів державного і недержавного регулювання у пріоритетних сферах бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, фінансового менеджменту та аудиту

Систематизовано автором.

фесійних бухгалтерів, фінансових менеджерів та економістів (НІПБ, з 1999, 4 тис. членів), Міжнародна асоціація сертифікованих бухгалтерів (МАСБ, з 2010 р.), Співдружність бухгалтерів АПК (СБ АПК, з 2012 р.). Інституція АБІАС є співзасновником Національної організації зі стандартів фінансового обліку та звітності (з 2003 р.), яка здійснює методологічно-інформаційну підтримку впровадження МСФЗ, МСА та інших міжнародних інститутів.

Аналіз внутрішніх регуляторних правил наведених об'єднань вказує на те, що кожне з них знаходиться на шляху приведення своєї діяльності у відповідність із Законом № 315-ФЗ. Цим законом визначені функції СРО, обов'язкові до виконання: забезпечення додаткової майнової відповідальності членів перед споживачами товарів (робіт, послуг) через систему страхування чи формування компен-

саційного фонду; встановлення умов членства суб'єктів професійної діяльності; застосування заходів дисциплінарного впливу з боку органу з розгляду справ; здійснення періодичного аналізу діяльності своїх членів; публікація інформації про діяльність членів; здійснення уповноваженим органом контролю за дотриманням членами стандартів і правил; розгляд скарг на дії членів з боку третейських судів, створених СРО; ведення реєстру членів (п. 3 ст. 3, п. 1 ст. 6, п. 1 ст. 13) [16].

Найбільшою організацією бухгалтерів у Російській Федерації є *Інститут професійних бухгалтерів Росії* (ІПБ Росії), яка до своїх членів застосує титул «*професійний бухгалтер*», що вимагає дотримання Кодексу етики та одержання атестату *професійного бухгалтера* (найвищий рівень), *професійного бухгалтера-практика* (середній рівень) або *резерву профе-*

сійного бухгалтера (найнижчий рівень) за напрямки МСФЗ, державних (муніципальних) установ та комерційних організацій. Останній напрям підготовки включає 11 спеціалізацій, серед яких мають своє місце і галузеві кваліфікаційні атестати: наприклад, «головний бухгалтер агропромислового комплексу» та «резерв головного бухгалтера агропромислового комплексу».

Етичного і трирівневого кваліфікаційного підходу дотримуються також *Асоціація бухгалтерів і аудиторів «Співдружність»* (члени здобувають атестати кадрового резерву, кандидатів та сертифікованих професійних бухгалтерів), *Палата професійних бухгалтерів і аудиторів* (члени отримують атестати першого і другого рівнів, та дипломи), *Національний інститут професійних бухгалтерів, фінансових менеджерів та економістів* (члени одержують атестати бухгалтера-фахівця (практика), професійного бухгалтера-головного бухгалтера і фінансового менеджера, сертифікованого професійного бухгалтера).

Звичайно, трирівневі атестати та кваліфікаційні вимоги, які висуваються до бухгалтерів професійними об'єднаннями, не відповідають переліку посад, посадовим обов'язкам і вимогам до знань, що встановлені Кваліфікаційним довідником посад керівників, спеціалістів та інших службовців, затвердженим постановою Міністерства праці РФ від 21.08.98 р. № 37, і, очевидно, потребують узгодження.

Бухгалтери та фінансово-економічні працівники агропромислового комплексу Російської Федерації об'єднані у власну *співдружність – СБ АРК* і згідно зі статутом окреслили свої наміри здійснювати роз-

робку нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік на трьох рівнях. Це участь у розробці, експертизі, удосконаленні, аналізі відповідності міжнародним стандартам проектів федеральних стандартів бухгалтерського обліку; участь у розробці галузевих стандартів; розробка рекомендацій у сфері бухгалтерського обліку в системі АПК РФ та проведення аналізу відповідності федеральних і галузевих стандартів потребам користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності, а також рівню розвитку науки і практики бухгалтерського обліку (ст. 4 Статуту СБ АРК).

Отже, в Російській Федерації такі елементи професії бухгалтера, як функції і професійна етика бухгалтера, наука бухгалтерського обліку знаходяться у сфері державного регулювання і саморегулювання. Елемент нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку характеризується державним регулюванням з наглядом з боку професійної спільноти, а освітня підготовка бухгалтерів – саморегулюванням.

Слід також відмітити те, що державний нагляд (контроль) з боку Департаменту регулювання бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиторської діяльності і з боку Федеральної служби фінансово-бюджетного нагляду Мінфіну РФ поширюється лише на саморегулювальні організації аудиторів і не поширюється на об'єднання бухгалтерів. Звідси можна констатувати те, що відсутність механізму нагляду за професією бухгалтера (а нагляд за СРО аудиторів і координація на рівні СНД його не замінює) ніяким чином не сприяє підвищенню ефективності професійної діяльності.

ВИСНОВКИ

Підводячи підсумки дослідження моделей регулювання бухгалтерської професії, охарактеризуємо їхні національні ознаки. Так, моделі регулювання бухгалтерської професії у Великій Британії притаманні такі особливості:

- відсутність поділу професій бухгалтера і аудитора;
- потужна саморегулювальна компонента з об'єднанням професійних бухгалтерських організацій в асоціації для відстоювання власних професійних інтересів і реалізації механізму державного нагляду та дисциплінарних заходів;
- суттєвий вплив регуляторів фондового ринку на професійну діяльність бухгалтерів емітентів цінних паперів;
- страхування діяльності, високий статус і трирівневий титул бухгалтерів: буккіпери, бухгалтери-техніки, присяжні бухгалтери;
- широке впровадження МСФЗ та застосування підходу, заснованого на принципах у сфері стандарти-

зації методології обліку і звітності, що не передбачає чіткої заданості загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку Великої Британії.

До особливостей регуляторної моделі бухгалтерської професії США слід віднести такі:

- відсутність поділу та один з найвищих рівнів довіри до професій бухгалтера і аудитора, наявність механізму державного нагляду;
- застосування підходу жорсткої регламентації та заданості до нормативно-правового регулювання обліку і звітності на національному рівні;
- суттєвий вплив інститутів фондового ринку і встановлення цивільно-правової та кримінальної відповідальності бухгалтерів і фінансових директорів;
- конвергенція загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США з МСФЗ;
- розвиток інституцій, які здійснюють розробку керівництв у сфері галузевого обліку і аудиту.

Для моделі регулювання бухгалтерської професії у Російській Федерації характерними є:

- чіткий розподіл професій аудитора та бухгалтера, відсутність механізму державного нагляду за останньою та розбудова механізму її міждержавної координації на рівні СНД;
- декларування рівного впливу на процес розробки нормативно-правового забезпечення обліку і звітності з боку суб'єктів державного і недержавного регулювання;
- введення порядку визнання МСФЗ для застосування на території Росії;
- чітка регламентація ведення обліку і складання звітності (плани рахунків, форми звітів, галузеві методичні рекомендації міністерств і відомств РФ тощо);
- введення інституту саморегульованих організацій, яким визначена додаткова майнова відповідальність їхніх членів, дисциплінарний механізм та контроль професійної діяльності;

Як бачимо, в той час, коли англо-американська модель рухається від свободи саморегулювання до посилення державного регулювання, російська модель рухається в зворотному напрямку – від послаблення державного регулювання до посилення саморегулювання. На нашу думку, вектор руху не має значення, адже не створення інституціонального середовища свідчить про поступальний розвиток, а дієвість діючих і нових інститутів та інституцій. Разом з тим, очевидним для вітчизняної бухгалтерської професії є необхідність посилення статусу бухгалтера та розбудова інституту саморегулювання і координації через активне залучення бухгалтерів до вітчизняних бухгалтерських об'єднань.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Structure** and regulation of the accountancy profession [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://financial.kaplan.co.uk/Documents/ICAEW/Chapter_11.pdf
2. **Companies** Act 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf
3. **Insolvency** Act 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/39/contents>
4. **Financial** Services and Markets Act 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/8/contents>
5. **Council** Directive 89/48/EEC of 21 December 1988 on a general system for the recognition of higher-education diplomas awarded on completion of professional education and training of at least three years' duration [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31989L0048:EN:HTML>
6. **The UK Corporate** Governance Code. September 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Corporate-Governance/UK-Corporate-Governance-Code-September-2012.aspx>
7. **Statement** of Principles for Financial Reporting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/UITF-Abstract-36-Contracts-for-sales-of-capacity/Statement-of-Principles-for-Financial-Reporting.aspx>
8. **Standards** in issue. FRC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Corporate-reporting/Standards-in-Issue.aspx>
9. **Securities** Act of 1933 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sec.gov/about/laws/sa33.pdf>
10. **Securities** Exchange Act of 1934 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf>
11. **Sarbanes-Oxley** Act of 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
12. **Uniform** Accountancy Act. Sixth Edition. August,

2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org/Advocacy/State/DownloadableDocuments/UAASixthEdition.pdf>

13. **Федеральний** Закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2013/12/main/FZ_o_bukh_uchete__N_402-fz.pdf

14. **Федеральний** Закон «О рынке ценных бумаг» от 22.04.96 г. № 39-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=1020406>

11&intelsearch=39-%D4%C7

15. **Федеральний** Закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2013/12/main/fz_o_konsolidir_fin_otech_208_4.pdf

16. **Федеральний** Закон «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://base.garant.ru/12157433/#block_3

В статье осуществлен обзор институтов и институций бухгалтерской профессии в Великобритании, США и Российской Федерации, а также смоделированы компоненты ее регулирования. Определены характерные особенности английской, американской и российской регуляторных моделей профессии бухгалтера для целей адаптации мирового опыта в отечественную практику. Обосновано положение о том, что поступательное развитие бухгалтерской профессии обеспечивается не развитием институциональной среды, а действенностью существующих и новых институтов и институций.

Ключевые слова: регуляторная модель бухгалтерской профессии, саморегулирование, профессиональный надзор.

The overview of institutes and institutions of accounting profession in UK, U.S. and Russian Federation and modeled components of profession's regulation is presented in the article. The characteristics of British, American and Russian regulatory models of accounting profession for the purposes of adapting of international experience into domestic practice are outlined. The statement that the basis for the progressive development of accounting profession is the effectiveness of existing and new institutes and institutions is proved.

Keywords: regulatory model of accounting profession, self-regulation, professional oversight.

ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

“БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною
комісією України

професійним виданням з
бухгалтерського обліку
та аудиту

(постанова Президії ВАК України
від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії
ВАК України журнал підвищує вимоги
до відбору наукових статей до друку

