

УДК: 33.06:331.54:657

# АНАЛІЗ ВІТЧИЗНЯНОЇ РЕГУЛЯТОРНОЇ МОДЕЛІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ

**ВОЛОДИМИР МЕТЕЛИЦЯ,**  
канд. екон. наук, старший  
науковий співробітник,  
провідний науковий співробітник,  
Національний науковий центр  
«Інститут аграрної економіки»

У статті побудована модель бухгалтерської професії в Україні. Здійснено аналіз головних інститутів та інституцій державної, саморегулювальної та наглядової компонент в розрізі елементів професії бухгалтера. Надано пропозиції по удосконаленню нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, фінансової, статистичної та податкової звітності. Обґрунтовано основні напрямки стратегії розвитку вітчизняної бухгалтерської професії.

**Ключові слова:** регуляторна модель бухгалтерської професії, державне регулювання, саморегулювання, нагляд, стратегія розвитку професії бухгалтера, інститут професійних бухгалтерів.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Дослідження моделі регулювання професії бухгалтера в Україні необхідне не тільки для виявлення неефективних її складових, але й для розробки цілісної моделі (по типу світових аналогів). Побудова такої моделі визначить стратегію розвитку бухгалтерської професії та слугуватиме базою для обґрунтування необхідності формування інституту професійних бухгалтерів, як невід'ємного напрямку стратегії. Модель повинна дати однакові можливості в отриманні інформації всіма суб'єктами конкурентних відносин (держава, власники, інвестори) і забезпечити паритетний регуляторний вплив зацікавлених сторін. В процесі виконання цього завдання слід зважати на інституціональну спроможність реалізації тих складових, які потребують адаптації у вітчизняному середовищі: чіткі і жорсткі інститути, яких не дотримується професійна спільнота, позбавлені ефективності, тоді як концептуальні основи дають змогу реагувати на зміни інституціонального середовища. Саме тому регулятори повинні концентрувати більше уваги не на встановленні нових жорстких правил, а на здійсненні нагляду (контролю) за їх дотриманням.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам розвитку вітчизняної системи регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах адаптації до законодавства Європейського Союзу, становлення інституту професійних бухгалтерів присвячені праці багатьох вчених: В.М. Жука [1, с. 263-374; 2, с. 314-387], С.Ф. Голова [3], В.М. Пархоменка, О.М. Петрука [4].

**Мета статті** полягає у проведенні критичного аналізу інститутів та інституцій вітчизняної бухгалтерської професії в розрізі її елементів та у пошуку шляхів вирішення виявлених проблем, як передумови формування стратегічних напрямків розвитку професії бухгалтера та становлення інституту професійних бухгалтерів.

## ВИКЛАД ОСНОВНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ

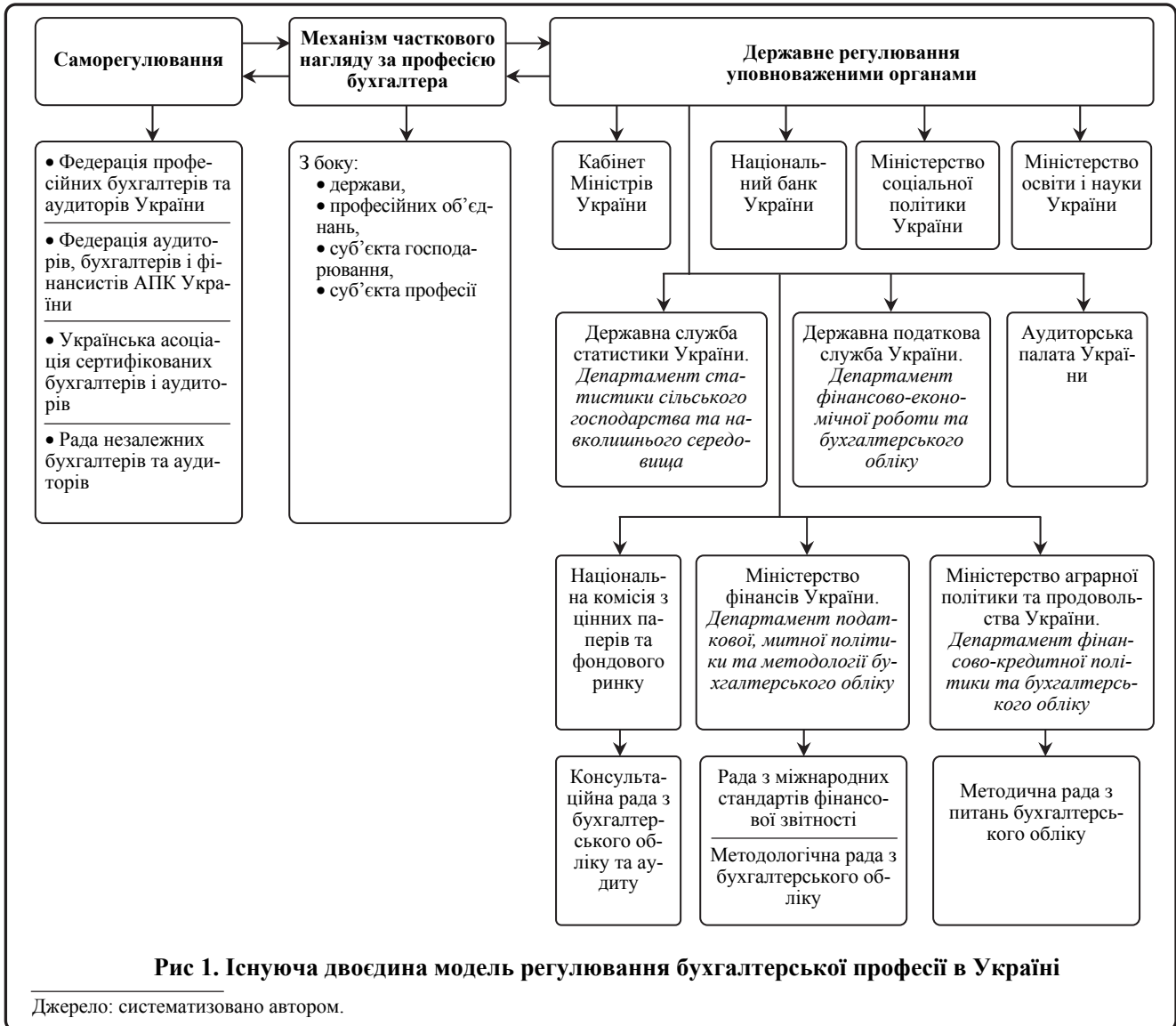
В Україні регулювання бухгалтерської професії здійснюється у вигляді нормативно-правового регулювання з боку держави, компетентнісно-етичного регулювання з боку професійних організацій та економічного регулювання, виходячи з економічної ефективності для суб'єкта господарювання. При цьому наглядова регуляторна компонента, через яку здійснюється моніторинг за дотриманням встановлених професійних бухгалтерських норм, розбудована лише частково, внаслідок чого сама існуюча регуляторна модель слід визнати двоєдиною. Для поглибленого аналізу регуляторної моделі бухгалтерської професії в Україні зупинимось на розгляді її складових – державній, саморегулювальної та наглядовій (контрольній) компонентах (рис. 1).

**Перша (державна) регуляторна компонента професії бухгалтера в Україні** (нормативно-правове регулювання з боку держави) має значний рівень інституціональної формалізації з прямим та опосередкованим впливом на бухгалтерів. Найвищий щабель формальних інститутів у сфері нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності займає низка основних законів: від 16.01.2003 р. № 436-IV «Господарський кодекс

України», від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», від 17 вересня 1992 року № 2614-XII «Про державну статистику», від 02 грудня 2010 року № 2755-VI «Податковий кодекс України», від 7 грудня 1984 року «Кодекс України про адміністративні правопорушення», від 23 лютого 2006 року № 3480-IV «Про цінні папери та фондовий ринок», від 22 квітня 1993 року № 3125-XII «Про аудиторську діяльність».

Комерційне законодавство (п. 8 ст. 19 Господар-

ського кодексу) зобов'язує всіх суб'єктів господарювання вести первинний і бухгалтерський облік, подавати статистичну інформацію та фінансову звітність. Відповідно до Закону про бухгалтерський облік найширшими правами наділені регулятори методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності – Міністерство фінансів України (з 1991 р.) та Національний банк України (1991 р.). Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України (п. 2, 3 ст. 6; п. 4 ст. 8).



У свою чергу галузеві міністерства (органи виконавчої влади) наділені лише слабкими повноваженнями розробки методичних рекомендацій щодо за-

стосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (п. 6 ст. 6), а галузевий рівень регулювання (галузеві стандарти) навіть не визначе-

ний. Відсутність чіткої ієрархії нормативно-правових актів у сфері регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності призводить до нерозуміння обов'язковості та пріоритетності їх застосування, а тому обумовлює необхідність внесення відповідних змін у статтю 6 Закону про бухгалтерський облік з доповненням регуляторним рівнем галузей економіки.

Не менш важливим питанням є законодавче вирішення проблеми залучення професійних організацій бухгалтерів до регуляторної моделі. Його врегулювання потребує внесення змін до статті 6 Закону про бухгалтерський облік з чітким окресленням функцій професійних об'єднань бухгалтерів як недержавних суб'єктів регулювання.

Гостро стоїть також проблема уніфікації різних видів звітності, оскільки сьогодні ігнорується норма Закону про бухгалтерський облік про те, що фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (п. 2 ст. 3). Податкова методологія визначається самостійними розпорядчими документами Державної податкової служби України, а тому дані про сплату податкових платежів формуються відокремлено від бухгалтерських і становлять навіть не додаткове, а основне навантаження на бухгалтерів. У свою чергу інструкції Державної служби статистики допускають несущільні статистичні спостереження і приблизні оцінки, які не відповідають даним бухгалтерського обліку. Така невідповідність податкової і статистичної методологій фінансовій, яка обумовлена запитами різних регуляторів, потребує посилення статті 44 Податкового кодексу і статті 7 Закону про державну статистику відповідною нормою про базовість даних бухгалтерського обліку в підготовці звітності.

Ключовою проблемою, яка залишається не вирішеною, є потреба в реалізації права на оперативне отримання фінансової і статистичної інформації керуючими галузями міністерствами (центральними органами виконавчої влади) та відповідне закріплення за ними повноважень на розробку, затвердження галузевої методології і нагляд за її дотриманням. Очевидно, що найбільш компетентними у вирішенні цих питань є фахівці конкретної галузі. Врегулювання цієї проблеми, наприклад, в аграрному секторі потребує відновлення активної роботи Методичної ради з питань бухгалтерського обліку при Міністер-

стві аграрної політики та продовольства України у сфері розробки проектів обов'язкових галузевих стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та проектів рекомендованих вказівок по їх застосуванню. Проекти стандартів підлягають погодженню на засіданнях Методологічної ради з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України та затвердженню наказами Міністерства аграрної політики та продовольства України.

На рівні Закону про бухгалтерський облік відповідальність галузевих міністерств і відомств за розробку методології галузевого бухгалтерського обліку і фінансової звітності повинна закріплюватись в статті 6, а наділення структурних підрозділів таких органів влади повноваженнями з приймання періодичної фінансової звітності та здійснення контролю (нагляду) за дотриманням законодавства шляхом перевірки звітних показників повинне закріплюватись у статтях 14 і 15 відповідно. У зв'язку з цим потребує змін Положення про Методичну раду з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України, затверджене наказом Мінагрополітики від 12 лютого 2008 року № 48 (в частині закріплення за Радою повноважень з розробки проектів галузевих стандартів), Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів, затверджене наказом Мінфіну від 29 жовтня 1997 року № 230 (в частині погодження Радою такого виду проектів перед їх затвердженням галузевими міністерствами) та Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабміну від 28 лютого 2000 року № 419 (в частині приймання звітності органами галузевих міністерств і відомств).

Доцільним і, на нашу думку, обґрунтованим є визначення в Положеннях про Методологічну раду з бухобліку Мінфіну і, відповідно, про Методичну раду з бухобліку Мінагрополітики кількісно-якісного складу у кількості по двадцять одній особі з паритетним представництвом фахівців від органів державної влади, професійних організацій та науково-освітньої спільноти. Відсутність чітко визначеного представництва в цих дорадчих органах призводить до неефективності їх роботи (у випадку з Радою Мінфіну) чи навіть зупинки роботи (у випадку з Радою Мінагрополітики). У зв'язку з цим Закон про бухгалтерський облік потребує повернення виключеної 16 жовтня 2012 року статті 7 про Методологічну раду з обліку Мінфіну. Логічним продовженням цих змін

стала б централізація повноважень Методологічної ради і передавання їй всіх функцій Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності, створеної 18 січня 2013 року при Міністерстві фінансів України.

Реалізація прав галузевих міністерств і відомств на долучення до розробки галузевої статистичної методології на рівні Закону про державну статистику потребує внесення відповідних змін у статтю 12, а закріплення за структурними підрозділами цих органів влади функцій приймання форм статистичної звітності та здійснення контролю (нагляду) за дотриманням статистичної методології шляхом перевірки звітних показників вимагає перегляду статті 13. У свою чергу на респондентів повинен бути покладений обов'язок з подання звітно-статистичної документації органам галузевого управління (ст. 18, 22). Завдання Державної служби статистики України, окреслені в Положенні, затвердженому Указом Президента України від 6 квітня 2011 року № 396/2011, необхідно відкоригувати, визначивши обов'язковість залучення представників галузевих міністерств (органів виконавчої влади) до розробки галузевої статистичної методології і статистичних форм. Для реалізації цих ініціатив, наприклад, в аграрному секторі право на долучення до розробки галузевої статистичної методології та розробки форм спостережень економічних показників доцільно закріпити за Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Мінагрополітики.

Дослідження державної регуляторної компоненти професії бухгалтера в Україні продовжимо аналізом іншого формального інституту – Кодексу України про адміністративні правопорушення. Кодекс встановлює відповідальність за порушення законодавства з фінансових питань. Зокрема, за відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності чи її неподання, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей стаття 164<sup>2</sup> передбачає накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Повторні дії особи, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню, – від 10 до 20 н.м.д.г. Також за неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною

документацією, чи із запізненням; незабезпечення належного стану первинного обліку статтею 186<sup>3</sup> передбачено накладення штрафу на громадян – від 3 до 5 н.м.д.г., на посадових осіб та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності – від 10 до 15 н.м.д.г. Повторні дії протягом року після накладення адміністративного стягнення передбачають накладення штрафу на громадян – від 5 до 10 н.м.д.г., на посадових осіб та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності – від 15 до 25 н.м.д.г.

Як бачимо, до адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті як бухгалтери – посадові особи, так і бухгалтери громадської практики. Порушення, зазначені вище, можуть бути допущені не тільки з вини самого бухгалтера, але і під тиском особи, відповідальної за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві (власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво господарюючим суб'єктом), і у цих випадках, на жаль, бухгалтер залишається безправним і незахищеним. Для виправлення такого стану речей стаття 8 Закону про бухгалтерський облік потребує внесення змін в частині надання можливості головному бухгалтеру або особі, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, утриматись від виконання розпоряджень особи, відповідальної за організацію бухгалтерського обліку, щодо відображення господарських операцій, які суперечать чинному законодавству, в первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Також необхідним є введення одноосібної відповідальності власника чи керівника підприємства за інформацію, реєстрація якої на думку головного бухгалтера чи особи, що веде облік, суперечить чинному законодавству.

Важливою частиною державного регулювання професії бухгалтера в Україні є відносини обігу цінних паперів, які регулюються державним колегіальним органом – Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР, – правонаступник Державної комісії з 2011 р.). З 2012 року при НКЦПФР діє постійний дорадчий орган – Консультативна рада з бухгалтерського обліку та аудиту, яка серед своїх головних завдань ставить підготовку пропозицій щодо запровадження МСФЗ на фондовому ринку та здійснення моніторингу стану запровадження МСФЗ і МСА.

На відміну від Мінфіну (який є виключно регуля-

тором) та Держстату (яка є регулятором та має право нагляду), НКЦПФР виступає в ролі регулятора фондового ринку і уповноважена виконувати функції нагляду. Відповідно до статті 40 Закону про цінні папери та фондовий ринок НКЦПФР приймає від емітента регулярну інформацію в складі квартальної та річної звітної інформації про результати фінансово-господарської діяльності емітента, яка розкривається на фондовому ринку. При цьому НКЦПФР уповноважена здійснювати контроль за достовірністю і розкриттям інформації, що надається емітентами; проводити перевірки та ревізії діяльності емітентів щодо стану корпоративного управління та здійснення операцій з розміщення та обігу цінних паперів; накладати адміністративні стягнення, штрафні та інші санкції за порушення чинного законодавства (п. 8, 9, 14 ст. 8 Закону України від 30 жовтня 1996 року № 448/96-ВР «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні»). За неподання, подання не в повному обсязі інформації та/або подання недостовірної інформації до НКЦПФР може застосувати фінансові санкції до юридичних осіб у розмірі до 1000 н.м.д.г., а за ті самі дії, вчинені повторно протягом року, – від 1000 до 5000 н.м.д.г. Брак ресурсів НКЦПФР, з одного боку, та значна кількість підконтрольних суб'єктів, з іншого боку, не дозволяють говорити про ефективний контроль за достовірністю фінансової звітності, а тому фактично всю відповідальність за якість інформації несуть її підписанти та її аудитори.

Подальшому дослідженню підлягає інший аспект державної регуляторної компоненти професії бухгалтера – науково-освітня діяльність та функціонально-кваліфікаційний механізм, найвищий щабель регулювання яких представлений Законами про наукову і науково-технічну діяльність (1991), про освіту (1991), про професійно-технічну освіту (1998), про вищу освіту (2002). Наші наукові дослідження, що спираються на інституціональну теорію бухгалтерського обліку, доводять, що наукові (науково-педагогічні) працівники, які виконують науково-дослідні розробки у сфері бухгалтерського обліку, є такими ж суб'єктами бухгалтерської професії, як і наймані бухгалтери та бухгалтери громадської практики.

Базовим формальним інститутом у сфері освітньої діяльності є Закон про освіту, яким окреслені принципи та структуру освіти, що включає профе-

сійно-технічну і вищу освіту, аспірантуру, докторантуру, самоосвіту, післядипломну освіту (ст. 6, 29). До післядипломної освіти включається також професійна освіта, яка реалізується суб'єктами державного регулювання. Зокрема, Мінфіном України затверджено Рекомендації щодо програми підвищення кваліфікації бухгалтерів (лист від 27 січня 2006 року № 31-34000-16-5/1441), а ДКЦПФР – Типову програму професійної підготовки бухгалтерів емітентів цінних паперів (рішення від 30 травня 2005 року № 295). Незважаючи на відсутність повної відповідності вищої освіти професійній підготовці, цілком очевидно є необхідність конвергенції програм підготовки бухгалтерів на рівні ВНЗ, держави та професійних об'єднань бухгалтерів.

З метою реалізації законодавства про освіту постановою Кабінету Міністрів України від 23 листопада 2011 р. № 1341 затверджена Національна рамка кваліфікацій, де наведено опис семи кваліфікаційних рівнів від елементарного на соціально значущого. У Національному класифікаторі професій ДК 003:2010, затвердженому наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.07.2010 року № 327 професія бухгалтера знайшла своє місце у п'яти розділах: від керівників, менеджерів (управителів) і професіоналів до фахівців, технічних службовців і найпростіших професій.

Завдання, вимоги до знань та кваліфікаційні вимоги до працівників бухгалтерських професій викладені в Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженому наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року № 336. Довідник служить основою для розробки посадових інструкцій і є зайвим доказом того, що функції бухгалтера вже давно розширені від ведення каси до управління, а посади перестали бути суто технічними (касири та обліковці) і вийшли на найвищий – адміністративний рівень (фінансові менеджери та керівники). На наше переконання цей Довідник потребує приведення у відповідність вимог до бухгалтерських титулів із вимогами до посад (завдання, знання, кваліфікація) штатних бухгалтерів. Титулу «професійний бухгалтер» відповідають посади керівників (головний бухгалтер, начальник відділу обліку) і професіоналів (провідний бухгалтер, бухгалтер-ревізор, економіст). Відповідно, – титулу «бухгалтер-практик» відповідають по-

сади фахівців (бухгалтер), а титулу «бухгалтер-технік» – посади технічних службовців (контрорський службовець, обліковець, рахівник). Для нормування праці бухгалтерів на рівні суб'єктів господарювання у Міжгалузевих нормативах, затверджених наказом

Міністерства праці та соціальної політики України від 26 вересня 2003 року № 269, введено нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку підприємств та норми часу на виконання робіт із бухгалтерського обліку (табл. 1).

*Таблиця 1*

**ГОЛОВНІ РЕГУЛЯТОРНІ ІНСТИТУТИ ТА ІНСТИТУЦІЇ  
В РОЗРІЗІ ЕЛЕМЕНТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ В УКРАЇНІ**

Елементи професії	Професійні правила гри на національному рівні
Функції і професійна етика бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Національний класифікатор професій Держспоживстандарту (2010), Класифікація видів економічної діяльності Держспоживстандарту (2010), Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників Мінсоцполітики України (2004), Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку Мінсоцполітики України (2003);</li> <li>• Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи Кабінету Міністрів України (2011);</li> <li>• Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ для членів Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів</li> </ul>
Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку (організація і методологія)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Господарський кодекс України (2003), Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (1999), Закон про державну статистику (1992), Податковий кодекс України (2010), Кодекс України про адміністративні правопорушення (1984), Закон про цінні папери та фондовий ринок (2006), Закон про аудиторську діяльність (1993);</li> <li>• Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні Кабінету Міністрів України (2007);</li> <li>• 31 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, 15 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку та звітності, 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі Міністерства фінансів України;</li> <li>• Порядок подання фінансової звітності Кабінету Міністрів України (2000); Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів НКЦПФР (2013), Загальний табель (перелік) форм державних статистичних спостережень Державної служби статистики України (щорічно);</li> <li>• План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування (1999), План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ Міністерства фінансів України (2013);</li> <li>• Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, затверджена Колегією Мінагрополітики (2009), 38 Методичних рекомендацій з питань обліку і фінансів в АПК, з яких 5 затверджені наказами Мінагрополітики, 32 – Радою ФАБФ АПКУ, 11 – Науково-методичною радою з обліку, звітності та аудиту в АПВ Мінагрополітики, 15 – Методичною Радою з питань обліку та фінансів АПВ Мінагрополітики</li> </ul>
Освітня підготовка	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Закон про освіту (1991), Закон про професійно-технічну освіту (1998), Закон про вищу освіту (2002);</li> </ul>
академічна	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Національна рамка кваліфікацій Кабінету Міністрів України (2011)</li> </ul>
професійна	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Рекомендації щодо програми підвищення кваліфікації бухгалтерів Міністерства фінансів України (2006);</li> <li>• Типова програма професійної підготовки бухгалтерів емітентів цінних паперів ДКЦПФР (2005);</li> <li>• Програми «Бухгалтер-практик», «Професійний бухгалтер», «Облік у сільськогосподарських підприємствах», «Внутрішній аудит», «Бухгалтер базового рівня», «Оцінка майна в матеріальній формі» Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України; Кваліфікації «Сертифікований професійний бухгалтер АПВ» (САРА, 6 контрольних тестів), «Сертифікований бухгалтер в бюджетній сфері» (САРА, 5 контрольних тестів) Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України; програма національної сертифікації бухгалтерів України (НСБУ) Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (4 екзамени)</li> </ul>
Професійні бухгалтерські об'єднання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Закон про громадські об'єднання (2012);</li> <li>• Статuti та підstatутні документи бухгалтерських організацій;</li> <li>• Меморандум про співробітництво та координацію дій ФПБАУ, САУ, ФАБФ АПКУ, АПУ (2005)</li> </ul>
Наука бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Закон про наукову і науково-технічну діяльність (1991);</li> <li>• Інституціональна теорія бухгалтерського обліку (2013)</li> </ul>

Джерело: систематизовано автором.

**Друга (саморегульована) компонента професії бухгалтера в Україні** (компетентнісно-етичне регулювання з боку професійних організацій) представ-

лена членами професійних об'єднань, які діють у відповідності до Закону України «Про громадські об'єднання». Законом визначені принципи утворен-

ня і діяльності громадських об'єднань: добровільності, самоврядності, вільного вибору території діяльності, рівності перед законом, відсутності майнового інтересу їх членів (учасників), прозорості, відкритості та публічності (ст. 3). Громадським об'єднанням надано право на участь у здійсненні державної регуляторної політики у сферах їх діяльності та на участь у роботі консультативних, дорадчих органів, утворених органами державної влади (ст. 17, 21). У той же час відсутнім є правове поле, яке б чітко визначало саморегулівні (саморегулюючі) положення діяльності громадських об'єднань. В Проекті Закону України «Про саморегулівні організації» Міністерства економічного розвитку і торгівлі України (2012 р.) окреслені право саморегулівних організацій (в складі не менш як 100 суб'єктів професійної діяльності) на створення третейських судів для вирішення спорів та обов'язки контролю за дотриманням членами правил діяльності, ведення реєстру членів, розгляду скарг щодо дій членів. Ці положення поряд з нормами про страхування професійної відповідальності та дисциплінарні процедури потребують внесення в Закон про бухгалтерський облік для встановлення прав і обов'язків недержавних суб'єктів регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

До недержавних суб'єктів регулювання бухгалтерського обліку зокрема і професії загалом слід віднести чотири професійні об'єднання бухгалтерів: Федерацію професійних бухгалтерів та аудиторів України, Федерацію аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Українську асоціацію сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Раду незалежних бухгалтерів та аудиторів\*.

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ, 1996 р., 3 тис. чол., в тому числі 2,1 тис. САР/СІРА) – є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, засновником і членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (ЄРСБА, з 2001 р.), повним членом Європейської Південно-Східної асоціації з професійного розвитку бухгалтерів (SEEPAD, з 2006 р.), дійсним членом Міжнародної федерації бух-

галтерів (МФБ, з 2008 р.). У 1997 році ФПБАУ було створено Навчально-методичний центр, а з 2008 року здійснюється випуск офіційного журналу «Школа професійного бухгалтера». З 2004 року ФПБАУ приєдналась до Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ. У складі ФПБАУ налічується 6 профільних комітетів та 23 територіальних відділення. Навчально-методичний центр проводить навчання за кваліфікаційною програмою СІРА (Certified International Professional Accountant: Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер), за власними програмами сертифікації та за програмою АССА DipIFR (Rus) на отримання Диплому АССА з Міжнародної фінансової звітності. Дійсними (з найширшими правами) членами ФПБАУ є фізичні особи з кваліфікаційним рівнем САР/СІРА або сертифіковані за програмами дійсних членів МФБ та мають досвід практичної роботи у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту тривалістю не менше 1 (одного) року.

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ, 2003 р., 1,5 тис. чол., в тому числі 0,2 тис. САР/СІРА) – всеукраїнська професійна громадська організація, створена на базі науково-методичної Ради з питань обліку, звітності та аудиту в АПВ, що діяла при Міністерстві сільського господарства і продовольства України з 1992 року. З 2009 року Федерація є дійсним членом ЄРСБА і має 26 територіальних відділень. Для впровадження сучасних програм професійного розвитку бухгалтерів галузі і консалтингової підтримки аграрного бізнесу у 2008 році ФАБФ АПКУ створено методологічний центр – Інститут обліку і фінансів. Інститутом впроваджено загальнонаціональні програми підвищення кваліфікації та сертифікації: САРА (Certified Agricultural Professional Accountant) – «Сертифікований професійний бухгалтер АПВ») та САПС (Certified Accountant in Public Sector – «Сертифікований бухгалтер в бюджетній сфері»). Дійсними членами, які поряд з почесними членами мають право голосу, є фізичні особи, які мають досвід практичної роботи у сфері фінансів, обліку та аудиту тривалістю не менше одного року та сертифіковані за програмою професійної сертифікації бухгалтерів, визнаною професійною організацією бухгалтерів та/або аудиторів – дійсним членом МФБ або мають сертифікат САР/СІРА, САРА, аудитора України, або сертифікат Федерації. Починаючи з 2004 року, ФАБФ АПКУ здійснює випуск фахового науково-виробничого журналу «Облік і фінанси».

\* Представники аудиторської професії самоорганізуються у власні професійні об'єднання: Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» (САУ, 1993 р., 1,5 тис. чол.), Всеукраїнська громадська організація «Інститут Внутрішніх Аудиторів України» (ІВАУ, 2001 р., 130 чол.), Всеукраїнська громадська організація «Гільдія Професійних Внутрішніх Аудиторів України» (ГПВАУ, 2006 р.).

Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА, 2004 р., 2,5 тис. чол., в тому числі 2,4 тис. САР/СІРА) – це всеукраїнська, недержавна неприбуткова організація, дійсний член ЄРСБА (з 2005 р.), асоційований член МФБ (з 2008 р.). До дійсних (з правом голосу) членів встановлені вимоги, аналогічні як і в ФПБАУ. Функціонують 5 комітетів УАСБА. З 2005 року при Асоціації діє дочірнє підприємство – Центр бухгалтерських ресурсів, який проводить навчання за програмами СІРА, АССА DіpIFR (Rus). У 2011 році ЦБР УАСБА представив власну програму національної сертифікації бухгалтерів України (НСБУ) на базі кваліфікаційного рівня САР «Сертифікований бухгалтер-практик». У 2005 році УАСБА протягом короткого періоду здійснювала випуск інформаційного бюлетеня «Часопис професійного бухгалтера. ТРИБУНА».

Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів (РНБА, 2008 р., 0,8 тис. чол.) – самоврядна, неприбуткова міжнародна громадська організація. Членами організації з правом голосу є громадяни України з вищою економічною освітою. В РНБА діють два Комітети.

Виходячи з оцінок Світового банку про те, що кількість професійних бухгалтерів в Україні знаходиться на рівні 500 тис. чол. [5], можемо говорити про те, що активними членами самоорганізованого руху бухгалтерів, спрямованого на відстоювання інтересів професії, є менше ніж 1,8 % від загальної кількості вітчизняних бухгалтерів. Проте, навіть ця незначна частка потребує консолідації своїх зусиль, адже як показує досвід, меморандуми (наприклад, між АПУ, САУ, ФПБАУ та ФАБФ АПКУ у 2005 році), що засвідчують такі наміри, є необхідними і ефективними, але в силу різних обставин не всі положення даних домовленостей виконуються. Очевидно, що для підвищення ефективності координації професійної самоорганізації в Україні необхідно створити Координаційну Раду професійних об'єднань бухгалтерів при Міністерстві фінансів України у кількості шести представників (від Мінфіну, МОН, ФПБАУ, ФАБФ АПКУ, УАСБА, РНБА). Аналогічні структури успішно діють у світі: Консультативний комітет органів бухгалтерського обліку Великобританії, Національний комітет бухгалтерів, фінансистів і економістів Російської Фе-

дератії. До функцій Координаційної ради, які потребують викладення у Положенні про раду, затвердженому наказом Мінфіну України, доцільно віднести такі: погодження делегатів від профорганізацій на участь у роботі рад, груп при органах державної влади (зокрема, Методради Мінфіну); акредитація та робота щодо взаємовизнання національних програм сертифікації бухгалтерів, акредитація навчальних центрів для удосконалення професійних знань, ведення єдиного реєстру членів професійних організацій; ведення єдиного реєстру завершених наукових розробок, виконаних професійними об'єднаннями бухгалтерів.

**Третя (наглядова) регуляторна компонента** представлена контролем за професією бухгалтера з боку державних органів, професійних об'єднань, суб'єктів господарювання і носить частковий (обмежений) характер. Дійсно, державний нагляд з боку органів доходів і зборів та держфінінспекції зводиться до контролю за рухом бюджетних коштів та до застосування штрафних санкцій за недотримання податкового законодавства. Моніторинг Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку охоплює лише емітентів цінних паперів та боргових зобов'язань (а це тільки акціонерних товариств понад 12 тис.). Контроль якості професійної діяльності бухгалтерів поширюється лише на ту їх частину, яка представлена членами професійних об'єднань (а це менше 1,8 % від 500 тис. чол. вітчизняних бухгалтерів). У свою чергу нагляд за професією бухгалтера на рівні суб'єкта господарювання здійснюється тільки на тих підприємствах, які утримують службу внутрішнього контролю (аудиту) і/або користуються послугами незалежних аудиторів. У зв'язку з цим наглядова компонента професії бухгалтера потребує створення механізму зовнішнього контролю у вигляді Національної комісії з нагляду за професією бухгалтера при Кабінеті Міністрів України в складі семи чоловік (по одному представнику від Кабміну, МОН, Міндоходів і зборів, Мінсоцполітики, Держстату, НКЦПФР, Координаційної ради профоб'єднань). Функції комісії повинні включати здійснення зовнішнього контролю якості за професійною діяльністю бухгалтерів і потребують затвердження постановою Кабміну України.



## ВИСНОВКИ

Проведений вище аналіз регуляторної моделі бухгалтерської професії в Україні свідчить про те, що регулювання здійснюється шляхом державного впливу, самоорганізації та часткового нагляду (контролю) за її елементами. Так, елемент нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку знаходиться у сфері державного регулювання в особі уповноважених органів з наглядом з боку науково-професійної спільноти. Наука бухгалтерського обліку та академічна освітня підготовка характеризуються державним регулюванням в особі профільного міністерства. Елемент професійної освіти поєднує державне регулювання (з боку Міністерства фінансів України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку) і саморегулювання (з боку професійних організацій), а елемент етики саморегулюється професійними організаціями бухгалтерів. Виявлені в процесі аналізу недоліки потребують вирішення і є передумовою розробки моделі та стратегії розвитку бухгалтерської професії. Основними напрямками стратегії, які підлягають обґрунтуванню, мають стати: законодавчий розподіл функцій суб'єктів державного і недержавного впливу; розширення професійних прав осіб, на яких покладено ведення бухгалтерського обліку; відновлення впливу органів виконавчої влади галузей економіки на методологію галузевого бухгалтерського обліку і фінансової звітності та закріплення їх відповідальності за достовірність звітних даних; формування інституту професійних бухгалтерів.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Жук В.М.** Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст]: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
2. **Жук В.Н.** Основы институциональной теории бухгалтерского учета [Текст]: монография / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013 г. – 408 с.
3. **Голов С.** Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України [Текст]: порівняльно-правове дослідження: Центр європейського та порівняльного права / С. Голов. – К.: Арт-медіа, 2005. – 584 с.
4. **Пархоменко В.М., Петрук О.М.** Законодавче та нормативно-методичне забезпечення регулювання бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки. – 2002. – № 18, с. 107-117.
5. **Звіт** про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК). Бухгалтерський облік та аудит. Україна, грудень 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_ukr\\_ukr.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf).

В статтю побудована модель бухгалтерської професії в Україні. Осуществлен анализ главных институтов и институций государственной, саморегулируемой и надзорной компонент в разрезе элементов профессии бухгалтера. Даны предложения по усовершенствованию нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, финансовой, статистической и налоговой отчетности. Обоснованы главные направления стратегии развития отечественной бухгалтерской профессии.

**Ключевые слова:** регуляторная модель бухгалтерской профессии, государственное регулирование, саморегулирование, надзор, стратегия развития профессии бухгалтера, институт профессиональных бухгалтеров.

A model of the accounting profession in Ukraine is built in this paper. The analysis of the major institutes and institutions of the state, self-regulatory and supervisory component in view of the elements of the accounting profession is performed. The proposals on the improvement of the legal regulation of accounting, financial, statistical and tax reporting are given. The basic directions of the national strategy of development of accountancy profession are grounded.

**Keywords:** regulatory model of accounting profession, government regulation, self-regulation, oversight, strategy of development of accounting profession, the institute of professional accountants.