

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту**

*Кафедра обліку та
економіко-правового
забезпечення АПБ*

**КУРСОВА РОБОТА
з фінансового та управлінського обліку
на тему:
«СИСТЕМА ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ»**

Студентки 4 курсу ОПЗр-42
Напряму підготовки – облік і аудит
Спеціальності 6.03050901- облік і аудит в АПБ
Шевчук Ірина Анатоліївна
Національна шкала _____
Кількість балів: ___ Оцінка ECTS ___

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	5
1.1. Суть та необхідність державного регулювання системи бухгалтерського обліку.....	5
1.2. Зміст і структура національної системи бухгалтерського обліку як об'єкту державного регулювання.....	8
1.3. Досвід державного регулювання системи бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах.....	13
Розділ 2. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ.....	19
2.1. Тенденції розвитку державного регулювання бухгалтерського обліку за часів незалежності України.....	19
2.2. Класифікація рівнів нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку.....	26
Розділ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ	31
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	39
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	42

ВСТУП

Актуальність теми. Євроінтеграційні процеси в Україні відбуваються в умовах системної соціально-економічної кризи. Пошук шляхів виходу з кризи має на меті підвищення ефективності управління економікою як на державному рівні, так і на рівні окремого підприємства. У цій площині ефективність регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності набувають стратегічного значення.

Курс на взаємодію ринку і держави, перехід від індустріального етапу розвитку суспільства до інформаційного, необхідність реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, зміцнення взаємозв'язку бухгалтерського обліку з цілісною системою управління, перетворення бухгалтерського обліку на основного постачальника інформації для сучасних систем менеджменту – це тільки частина чинників, які впливають на вибір форм і методів регламентації системи обліку та вимагають вивчення мотивів, які спонукають до регулювання бухгалтерського обліку.

Створення сприятливих умов з боку держави для виконання системою бухгалтерського обліку підприємства поставлених завдань є визначальними для запровадження нових підходів до організації бухгалтерського обліку, які відповідають цілям забезпечення сталого розвитку України та сучасним тенденціям світового досвіду у цій сфері.

Євроінтеграція обумовлює врахування в цьому процесі кращих облікових практик. На тлі широкомасштабних перетворень та особливо складних політичних процесів в Україні необхідність обґрунтування напрямів удосконалення державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності є досить актуальною проблемою.

Значний внесок у розв'язанні проблем державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності зробили праці вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: Бутинець Ф.Ф., Крупка Я.Д., Максимова В.Ф., Озеран А.В., Рожелюк В.М., Олійник Я.В., Стрельников О.І. та інші.

Мета курсової роботи – дослідження системи державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Для досягнення мети поставлено наступні *завдання*:

- розкрити теоретико-методологічні засади державного регулювання системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні:

- дослідити механізм державного регулювання національної системи бухгалтерського обліку в Україні:

- обґрунтувати шляхи удосконалення механізму державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні.

Об'єктом дослідження є процеси державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в систему вітчизняного обліку.

Предметом дослідження є механізми державного регулювання національної системи бухгалтерського обліку в Україні.

Методи дослідження. У ході дослідження використано наступні методи: діалектичний; системний підхід і узагальнення, аналіз і синтез.

Дослідження теоретичних і методологічних засад державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності ґрунтуються на загальнонаукових принципах проведення досліджень, положеннях теорії державного управління, наукових роботах провідних вітчизняних і зарубіжних вчених в області державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, які регламентують теоретико-методологічні і організаційні основи державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. Як джерела інформації використано теоретичні і методичні розробки вчених, матеріали науково-практичних конференцій.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Суть та необхідність державного регулювання системи бухгалтерського обліку

У зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, участю у сфері відносин міжнародного розподілу, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу виникає необхідність подальшого реформування системи бухгалтерського обліку. В цих умовах перед бухгалтерським обліком виникають нові завдання, рішення яких неможливе без державного втручання.

Необхідність державного регулювання бухгалтерського обліку обумовлена потребою отримання об'єктивної і змістовної інформації для ухвалення обґрунтованих рішень різними групами користувачів, зміцнення взаємозв'язку бухгалтерського обліку з цілісною системою управління та перетворення бухгалтерського обліку на основного постачальника інформації для сучасних систем менеджменту.

Поняття «регулювання бухгалтерського обліку» у вітчизняній практиці почало з'являтися на початку реформування при становленні ринкової економіки. Проте досі спостерігається висока варіативність вже при самому формуванні терміна регулювання обліку (використовуються нормативне, правове, нормативно-правове, методичне регулювання бухгалтерського обліку тощо), а його трактування в більшості випадків не наводиться.

Так, Поленова С.Н. вважає найдоцільнішим використання поняття «система регулювання бухгалтерського обліку», під якою пропонує розуміти діяльність щодо розробки правил бухгалтерського обліку і напрямів його розвитку, моніторингу їх дотримання, яка впорядковує облікову систему і виконує поставлену ціль [15, с.17].

В. А. Шпак вважає, що до норм організації бухгалтерського обліку слід відносити закони, положення, інструкції, методичні вказівки, які регулюють порядок ведення обліку; до правил – положення про бухгалтерський облік на підприємстві, посадові інструкції, штатний розпис тощо, які встановлюють порядок взаємовідносин між учасниками облікової діяльності [26, с.56].

Ф.Ф. Бутинець регулювання бухгалтерського обліку визначає як соціальну функцію суспільства, що здійснюється через економічне (принцип економічної доцільності), правове (принцип обов'язкового дотримання) та морально-етичне (моральні цінності) регулювання [3, с. 42].

Є.С. Хендріксен зазначає, що регулювання бухгалтерського обліку є необхідним, оскільки ринок сам по собі не може в соціальному аспекті надати оптимальну оцінку інформації і, відповідно, регулювання може стати єдиним «захисником інтересів користувачів» [24, с. 174].

На нашу думку Шеверя Я.В., економічне регулювання здійснюється на основі законів ринкової економіки і, як показує практика, орієнтується на міжнародні стандарти та досвід. Однак функціонування ринкової економіки не виключає участі держави у сфері регулювання, а лише обмежує її втручання в частині виконання контрольних функцій. Щодо морально-етичного рівня регулювання, то його можна порівняти з професійною етикою укладачів фінансової звітності (психологічні аспекти в бухгалтерському обліку) та зазначити, що ринковій економіці не притаманний принцип справедливості та рівності. У зв'язку з цим, регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності необхідно здійснювати на основі економічних вимог та мотивації на ринку, позитивні з яких мають бути закріплені у відповідних нормативних актах України [25].

Державне регулювання бухгалтерського обліку – це комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та

організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні [5, с.43].

Державне регулювання обліку спрямоване на створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, захищають інтереси користувачів і гарантують їм забезпечення доступу до інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка здатна дати об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Правове регулювання являє собою діяльність держави з внесення організованості, впорядкованості в різні сфери бухгалтерського життя. Стрижнем і основою правового регулювання служить законодавство – сукупність загальнообов'язкових правових актів, що видаються органами державної влади з дотриманням певної процедури і у встановленій формі.

Розрізняють нормативні акти, тобто виражені в належній формі документи, які видаються від імені держави, і конкретні норми права, що представляють собою окремі положення, які містяться в цих актах. Інструкції з організації обліку видаються як державні акти.

Перший державний акт, де знайшли місце питання обліку, датується 22 січня 1714 р. (в царській Росії, за часів Петра I), в якому встановлювалися положення, обов'язкові для державного апарату та державної промисловості. Вони вимагали:

- 1) своєчасності запису і щоб «рахунок був швидкий»;
- 2) щоденного ведення прибутково-видаткових книг;
- 3) суворого персонального підпорядкування відповідальних осіб [19].

В Україні основним вітчизняним нормативним актом, що регулює порядок ведення бухгалтерського обліку, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1]. Дія цього Закону поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.

Відповідно до ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [1].

Таким чином, державне регулювання системи бухгалтерського обліку являє собою комплекс заходів уповноваженого державного органу щодо застосування механізмів державного регулювання з метою впровадження державної політики, прийняття нормативно-правового забезпечення та застосування державного контролю за дотриманням законодавства у сфері бухгалтерського обліку.

1.2. Зміст і структура національної системи бухгалтерського обліку як об'єкту державного регулювання

Економіка, що розвивається, має здатність задовольняти нові потреби і вирішувати соціально-економічні проблеми як в окремій країні, так і на міжнародному рівні. Економічний розвиток сприяє вирішенню проблеми співвідношення обмежених ресурсів та зростаючого споживчого попиту.

Щоб забезпечити економічний розвиток, необхідно цим процесом управляти, а це, в свою чергу, передбачає застосування планування, прогнозування, організації, регулювання, стимулювання, обліку, контролю, аналізу тощо. З одного боку, облік є складовою цього процесу, а з другого – інші складові цілком залежать від обліку, використовуючи інформацію, яку він надає. Отже, саме облік є передумовою інших управлінських функцій. Без залучення бухгалтерського обліку неможливо забезпечити певний рівень економічного зростання.

Всі проблеми, які необхідно вирішувати при забезпеченні економічного розвитку, повністю пов'язані з бухгалтерським обліком [13]. Важливу роль бухгалтерський облік відіграє в управлінні економікою. Від нього залежить рівень об'єктивності кінцевих результатів діяльності суб'єктів господарювання. Оцінка облікової інформації дає можливість прогнозувати шляхи підвищення ефективності економічної діяльності.

Облік є знаряддям контролю за станом діяльності об'єктів управління, здійснення економічного аналізу та оцінки результатів господарювання. Він забезпечує керівників оперативною, якісною, об'єктивною і реальною інформацією для прийняття на їх основі оперативних, виважених тактичних та стратегічних рішень.

За сучасних умов ведення господарської діяльності ефективність прийнятих управлінських рішень безпосередньо залежить від правильності визначення, прогнозування та ступеня врахування впливу на об'єкт управління зовнішніх та внутрішніх чинників. Важливою складовою системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень є система обліку.

Бухгалтерський облік – це складна, цілісна, відкрита інформаційна система, яка є складовою інформаційної системи підприємства [10].

За допомогою даних обліку у всьому світі визначаються закономірності й тенденції, що склалися на конкретному підприємстві, галузі, країні та в глобальних масштабах з питань обсягів виробництва продукції та її складових, економічної ефективності, вирішення проблем соціального характеру. На підставі інформації, яку суспільство отримує від бухгалтерського обліку, можна виявляти диспропорції та негативні явища у суспільстві, сприяти їх усуненню і запобігати повторенню.

Значну роль облік відіграє в розвитку міжнародних економічних стосунків та сприяє міжнародному поділу праці, а також економічному розвитку. В цьому особлива роль належить залученню капіталів та здійсненню інвестиційної політики. Виходячи з цих завдань, розвиток обліку

спрямовується на те, щоб показники різних країн за різні періоди мали однаковий економічний зміст, однакову методику їх визначення, тобто вони повинні бути такими, щоб їх можна було порівнювати [13].

Система бухгалтерського обліку адекватно описує і відбиває в інформаційному просторі явища і процеси господарської діяльності підприємства. На систему бухгалтерського обліку впливає соціокультурне середовище, в якому функціонує національна економіка, а також рівень підготовки менеджменту підприємств.

Облік, як система, має мету, завдання, функції, структуру, методи дослідження процесу господарської діяльності та фінансових результатів. По мірі того, як розвивається підприємство, обов'язково змінюється система обліку, в ній народжуються нові елементи і відмирають застарілі

Система бухгалтерського обліку тісно взаємодіє із системою менеджменту, адже неможливим є прийняття управлінських рішень без упорядкування об'єктів спостереження та методів збору, обробки і структуризації даних. При взаємодії двох систем – обліку та менеджменту, загальний цикл управління замикається блоком контролю, на основі якого приймаються рішення. Облік збирає та обробляє дані і передає у формі звітів для використання у процесі управління, в той час для менеджерів облік служить засобом контролю, і його методологія підпорядковується системі менеджменту [13].

Для системи бухгалтерського обліку характерна не тільки наявність зв'язків і відносин між елементами, які її утворюють, але і нерозривна єдність з середовищем у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність.

Отже, система бухгалтерського обліку є основною частиною інформаційної інфраструктури, оскільки представляє собою інформаційну систему господарської діяльності підприємства, організації і всій країні у цілому.

Національна система бухгалтерського обліку України складається із двох структурних частин: безпосередньо системи обліку та системи його регулювання (рис. 1.1.).

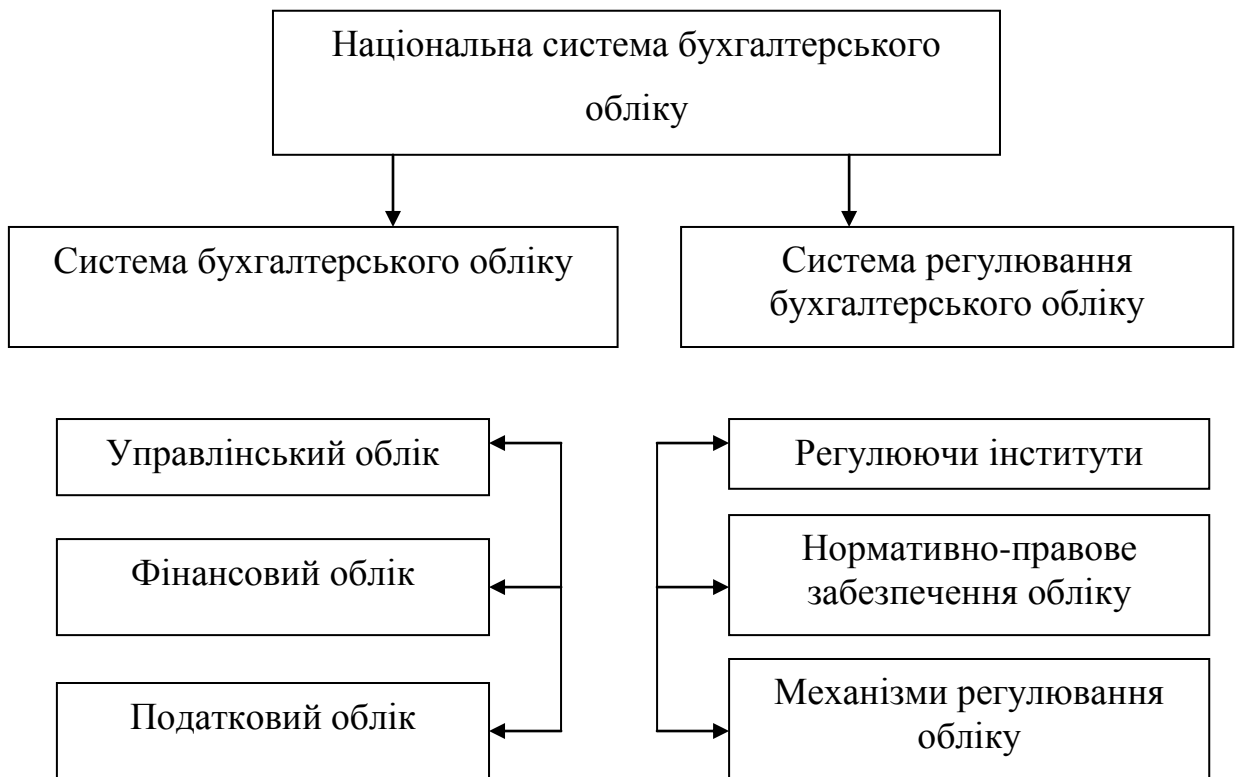


Рис. 1.1. Структура національної системи бухгалтерського обліку

Фінансовий облік можна визначити як систему реєстрації та узагальнення даних про господарську діяльність підприємства, складання фінансової звітності та передавання її зацікавленим користувачам [9, с.9].

Основними завданнями фінансового обліку є:

- виявлення, вимірювання, реєстрація, систематизація та нагромадження інформації про діяльність підприємства;
- забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією про дії та події, що відбулися на підприємстві, наявність та стан активів, зобов'язань і капіталу;
- оцінка ефективності діяльності підприємства;
- формування інформаційної бази для прогнозування діяльності підприємства;

- відображення прав і вимог суб'єктів господарювання та їх зміни;
- подання усієї наведеної інформації у грошовому вимірнику [9, с.12].

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [23, с.832].

Основними завданнями управлінського обліку є:

- збір, обробка, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень з оптимізації процесу шляхом регулювання активів та пасивів підприємства. При цьому аналізується робота підприємства за центрами відповідальності з точки зору прибутку, рентабельності, собівартості, капітальних інвестицій тощо;

- перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження активів та ефективне їх використання;

- виявлення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі поставлених товарів, центрів відповідальності, управлінських і технологічних рішень. При цьому потрібно приводити порівняння загального фінансового результату за даними фінансового обліку з даними управлінського обліку з метою контролю за маркетинговою діяльністю;

- складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників (менеджерів) й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації [23, с.833].

Податковий облік – це система групування інформації для визначення податкової бази по податках на підставі первинних документів, згрупованих в відповідності з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством. Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про порядок врахування господарських операцій, що були проведені платником протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для

контролю за вірністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків до відповідних бюджетів. Законодавчо сформульовані лише загальні принципи організації податкового обліку.

1.3. Досвід державного регулювання системи бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах

У зарубіжних країнах під впливом законодавчих систем склалось в основному два підходи в юридичному регулюванні облікових правил.

В одних країнах (Аргентина, Франція, Німеччина) всі основні принципи обліку до подробиць визначені законодавчими актами. В інших країнах (США, Великобританія) система обліку будується за принципом – «можна робити все, що не заборонено законом». Тут правила регулювання обліку і звітності визначаються перш за все професійними бухгалтерами, а не юристами, як у першому випадку. При суворій регламентації облікових принципів, яка характерна для першого типу країн, система бухгалтерського обліку втрачає свою гнучкість, в той час, як при другому підході облік оперативного відображає зміни умов підприємницької діяльності.

Такий поділ країн пов'язаний з орієнтацією бухгалтерського обліку на макро- і мікроекономіку. Зокрема, у тих країнах, що орієнтуються на макрорівень має місце дотримання таких принципів при формуванні показників фінансової звітності:

- професійне судження;
- орієнтація на ринкових користувачів;
- менша стандартизація [6].

Для країн, зорієнтованих на мікрорівень, у цьому плані притаманна одноманітність, задоволення інформаційних потреб держави та системи оподаткування.

Крім цього, значний вплив на організацію бухгалтерського обліку мають культурні традиції окремих країн. Так, вплив культури Німеччини

проявляється у наданні пріоритетності нормам права, Франції - у бюрократії і схильності до влади, Великобританії - у пріоритетності традицій.

Характер впливу регулювання обліку на формування облікових систем в окремих країнах може мати суттєві відмінності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняння підходів різних країн щодо регулювання бухгалтерського обліку

Країна	Основне джерело регулювання	Загальна характеристика регулювання	Роль професіоналів
1	2	3	4
Бельгія	Законодавчий орган	Тісний зв'язок бухгалтерських норм з податковим обліком. Значною мірою відповідає французькій моделі	Значна
Бразилія	Законодавчий орган	-	Мінімальна
Великобританія	Законодавчий орган і професіонали	Гнучке	Значна
Греція	Законодавчий орган	Значний вплив податкових законів	Обмежена
Данія	Законодавчий орган, організація державних контролерів	Гнучке	Значна (лідери бухгалтерської справи мають можливість виступати в якості урядових радників і тим самим впливати на рішення)
Італія	Законодавчий орган	Консервативний характер і тісний зв'язок з податковим законодавством	Обмежена
Корея	Законодавчий орган	Домінування податкового законодавства	Дуже обмежена
Нідерланди	Законодавчий орган	Гнучке. Сильний вплив економіки	Значна

(продовження табл.1.1.)

1	2	3	4
Німеччина	Законодавчий орган	Надмірний консерватизм при домінуванні податкового законодавства	Незначна
Португалія	Законодавчий орган	Значна підпорядкованість цілям оподаткування	Помітна
США	Законодавчий орган і професіонали	Гнучке	Суттєва, але піддається критиці
Філіппіни	Законодавчий орган, професіонали, фондова біржа	Гнучке	Основна
Франція	Законодавчий орган	Домінування консервативного підходу і податкового законодавства	Помітна
Японія	Законодавчий орган	Високий консерватизм при домінуванні податкового законодавства	Діють під контролем Міністерства фінансів

Класифікація моделей обліку сприяє більш точному визначенню подібних і відмінних характеристик щодо ведення обліку і подання інформації у фінансовій звітності в різних країнах світу. В економічній та обліковій літературі в більшості випадків зустрічається класифікація моделей обліку за суб'єктивно-географічною ознакою. Тому можна виділити такі облікові моделі, які сформувались в процесі історичного розвитку системи бухгалтерського обліку:

- британо-американська;
- континентальна;
- південно-американська;
- країн Східної Європи (радянської орієнтації);
- ісламська;
- інтернаціональна [6].

Деякі економісти виділяють британську і американську моделі в дві окремі групи, а також окрему німецько-датську групу (Нідерланди, Швейцарія, Норвегія, Швеція, Данія і Фінляндія). Також, в економічній літературі має місце окреме виділення таких національних бухгалтерських систем: країн Європейського економічного співтовариства (на сьогодні - ЄС), французької, Організації об'єднаних націй тощо (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняльний аналіз національних та міжнародних бухгалтерських систем

Найменування бухгалтерських систем	Рік заснування	Кількість країн	Види використовуваних бухгалтерій	База Плану рахунків	Мета облікової системи	Кількість різнозначних способів
Країни Східної Європи	1930-1932	15	Єдина бухгалтерія	Витратна	Зниження собівартості	1
Європейського економічного співтовариства	1968	12	Спільна бухгалтерія Аналітична	Прибуткова	Збільшення прибутку	3
Англо-американська	1947	14	Фінансова Промислова	Прибуткова	Збільшення прибутку	3

Для британо-американської моделі (Великобританія, Австралія, США, Канада, Індія, Нідерланди, Пакистан, Мексика та ін.) є характерними:

- орієнтація обліку на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів;
- наявність розвинутого ринку цінних паперів;
- високий рівень професійної бухгалтерської підготовки;
- наявність у цих країнах великої кількості транснаціональних корпорацій [6].

Базові принципи цієї моделі були розроблені в США, Великобританії та Нідерландах і розповсюджені на решту країн, які ведуть облік за цією моделлю.

Характерними рисами континентальної моделі (Австрія, Греція, Іспанія, Італія, Франція, Німеччина, Японія та ін.) є такі:

- тісні зв'язки з банками, які є основним джерелом капіталу компаній;
- детальна юридична регламентація обліку і звітності;
- орієнтація обліку і звітності на інтереси державного регулювання оподаткування і макроекономічного планування.

Бухгалтерський облік відзначається значною консервативністю. Облікова практика спрямована не стільки на інформаційні потреби кредиторів, скільки на задоволення вимог державного керівництва.

Для південноамериканської моделі (Аргентина, Бразилія, Перу, Уругвай, Еквадор та ін.) характерні:

- високий рівень інфляції;
- орієнтація обліку і звітності на вимоги державного планування;
- уніфікація принципів обліку (відсутня свобода вибору системи і порядку обліку) [6].

В обліку і звітності досить добре відображається інформація, необхідна для контролю за доходами населення та підприємств і дотриманням податкової політики.

Моделі обліку країн Східної Європи (колишньої соціалістичної орієнтації) притаманні такі риси:

- єдина бухгалтерія;
- витратна база плану рахунків;
- детальна юридична регламентація обліку і звітності;
- мета облікової системи - зниження собівартості.

Ісламська модель (країни Близького Сходу) знаходиться під великим впливом богословських ідей і має ряд особливостей, зокрема забороняється отримання фінансових дивідендів, при оцінці активів і зобов'язань компаній перевага надається ринковим цінам. Кінцева мета концепції ісламської економіки полягає в переході до господарювання виключно на принципах ісламу. Основний акцент робиться на тому, що тільки ісламська модель

економіки може забезпечити реальний баланс між матеріальним і духовним у суспільстві. Тому принципи, на яких ґрунтується облік і звітність в британо-американській, континентальній та інших облікових моделях, не підходять ісламському суспільству, оскільки ці принципи суперечать його цінностям.

Інтернаціональна модель виникла з потреби міжнародної узгодженості обліку, перш за все в інтересах транснаціональних корпорацій та іноземних учасників міжнародних валютних ринків. Проте лише незначна кількість великих корпорацій може зараз стверджувати, що їхні річні фінансові звіти відповідають міжнародним стандартам [6].

Класифікація облікових моделей є ефективним засобом, який використовується для опису і порівняння різних облікових систем, надання допомоги окремим країнам у виборі найпридатнішої для них облікової моделі, виявлення можливих проблем, які можуть виникнути в процесі використання певної моделі обліку шляхом порівняння з країнами, які застосовують таку ж облікову модель. У той же час наведені класифікації є досить умовними, оскільки навіть у межах однієї облікової моделі можуть бути відмінності щодо ведення обліку в окремих країнах, які працюють за принципами цієї моделі. Крім цього облікові моделі втрачають свої характеристики у зв'язку з еволюційним розвитком міжнародної системи бухгалтерського обліку та визнанням багатьма країнами світу міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таким чином, бухгалтерський облік визначається тим середовищем, в якому він функціонує і методологічні принципи його організації, теорії і практики залежать від соціальних, політичних і економічних умов окремої країни. На досягнення гармонізації принципів обліку і звітності у світовому масштабі спрямована діяльність міжурядових та міжнародних професійних організацій з бухгалтерського обліку та міжнародних профспілкових організацій. За різних підходів до бухгалтерського обліку і звітності вироблено загальні принципи обліку, які полегшують ділове спілкування на міжнародному рівні.

РОЗДІЛ 2. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

2.1. Тенденції розвитку державного регулювання бухгалтерського обліку за часів незалежності України

На початку 90-х років ХХ ст. в Україні відбулися серйозні перетворення в економіко-правовому забезпеченні підприємницької діяльності, реформування власності та перехід до ринкової економіки. Вперше Україна самостійно здійснила формування цілісної національної системи бухгалтерського обліку.

Головним завданням трансформації національної системи бухгалтерського обліку було прискорення процесу її приведення відповідно до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Формування національної системи бухгалтерського обліку здійснювалося за такими етапами:

- 1) визначення основних концептуальних характеристик нової системи бухгалтерського обліку (1991-1996 рр.);
- 2) створення правової та методологічної умови трансформації (1996-1999 рр.);
- 3) запровадження нової системи бухгалтерського обліку та її удосконалення (з 2000 р. та до сьогодні) [12].

В 1991 р., коли Україна здобула свою незалежність, їй у спадок залишилася система бухгалтерського обліку СРСР, з існуючими нормативними документами та підходами до обліку, що відповідали плановій економіці.

Ринкові перетворення, що почалися з розпадом СРСР, процеси приватизації спричинили появу нових користувачів бухгалтерської інформації: приватних власників підприємств, акціонерів, кредиторів, інвесторів тощо. Виникла об'єктивна потреба надання власникам інформації

про контрольоване ними майно та отримані прибутки (збитки) в результатів господарської діяльності, необхідність відмовитися від традиційних підходів до організації бухгалтерського обліку та замінити їх новими вже апробованими в країнах з ринковою економікою. Процес становлення ринкової економіки зумовив також появу нових господарських операцій, які потребували методологічного та методичного урегулювання (наприклад, купівля-продаж готівкової іноземної валюти, лізингу, безготівкового обороту іноземної валюти, вексельного обігу, використання нематеріальних активів та ігрового бізнесу). У такій ситуації повинна була змінюватися існуюча система бухгалтерського обліку і тому було затверджено Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні постановою № 250 від 03.04.93 р. Функцію регулювання через розробку і впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах, в організаціях і установах було покладено на Міністерство фінансів України [12].

В 1993 р. у структурі Міністерства фінансів України було створено Управління методології бухгалтерського обліку, що означало появу регулюючого органу для національної системи бухгалтерського обліку.

В 1996 р. розпочато проект «Реформа бухгалтерського обліку в Україні» за фінансової підтримки Американського агентства з міжнародного розвитку (USAID), створено ФПБАУ (Федерацію професійних бухгалтерів і аудиторів України), яка згодом за дорученням Верховної Ради України здійснила розробку проектів Закону «Про бухгалтерський облік» та проектів національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку.

Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 було затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [17]. В цій Програмі визначено, що реформування системи бухгалтерського обліку є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Головне завдання трансформації національної системи

бухгалтерського обліку полягало у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, наданні суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

Реформа проголошувала такі завдання:

- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів;
- забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні;
- надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку[12].

Приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку проголошувалось здійснювати за такими напрямками:

- законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;
- формування нормативної бази – положення (стандарти);
- методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);
- кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);
- міжнародне співробітництво (вступ і активна робота в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).

Додатковим фактором впливу на початок реформування бухгалтерського обліку стали зміни у системі оподаткування.

До 1 липня 1997 р. бухгалтерський облік в Україні був тісно пов'язаний з існуючою системою оподаткування, впливаючи на нормативні документи, що регулювали бухгалтерський облік. Прийняття в 1997 р. Законів України «Про податок на додану вартість» та нової редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» ввели в бухгалтерську практику

поняття «податковий облік» та нові проблеми, пов'язані з підпорядкуванням бухгалтерського обліку фіскальним правилам та проблему розбіжності в облік доходів та витрат в звичайному бухгалтерському обліку та обліку валових доходів та витрат в так званому податковому обліку.

Початком нового періоду в розвитку бухгалтерського обліку в Україні стало прийняття 16 липня 1999 р. було Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що вступив в дію 1 січня 2000 р. [1]. Прийняття цього Закону стало важливою подією в економічному житті країни.

Дія Закону поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Законом визначено:

- загальні положення та основні принципи побудови бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- порядок державного регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- порядок організації та методологія бухгалтерського обліку;
- загальні вимоги і принципи складання фінансової звітності.

Закон декларує існування бухгалтерського обліку як джерела інформації про результати діяльності підприємства, користувачами якої є передусім власники підприємства і потенційні інвестори. Відповідно до даного Закону бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствами. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку Закон покладає на власника підприємства чи виконавчий орган (посадову особу), який здійснює управління підприємством.

У 1999 р. були прийняті перші 13 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Головна мета стандартів – правдиве відображення фінансового стану підприємства і результатів його господарської діяльності. В українських П(С)БО дотримано вимог використання міжнародних стандартів фінансової звітності як базової основи. Але оскільки міжнародні стандарти не домінують над українським законодавством, то враховано економіко-правовий стан і традиції нашої країни.

У період з 1991 по 2000 рр. основними чинниками, що впливали на реформування системи бухгалтерського обліку України, були:

- 1) наявність нових ще нерегульованих повною мірою господарських операцій та необхідність розробки методологічних засад та методик їх обліку;
- 2) необхідність задоволення потреб користувачів бухгалтерської інформації, зокрема власників;
- 3) вимоги міжнародних організацій;
- 4) діяльність професійних організацій;
- 5) зміни податкового законодавства.

Таким чином, за період 1991-2000 рр. Україна пройшла шлях від використання залишків радянської системи бухгалтерського обліку до формування своєї власної наближеної до міжнародних стандартів, що почала використовуватися з 2000 р.

З 1 січня 2000 р. підприємства перейшли на новий облік із застосуванням П(С)БО. Відбулися суттєві зміни в обліку доходів та витрат, виробничої собівартості, поза виробничих витрат, з'явилися нові об'єкти обліку – відстрочені податкові активи та зобов'язання, нові методи списання запасів, з'явилися звіт про рух грошових коштів, консолідована фінансова звітність, новий План рахунків бухгалтерського обліку.

З 2000 року відбувалася розробка та впровадження нових ПСБО (на сьогоднішній день їх 35) [18], Методологічною радою були затверджені методичні рекомендації з застосування ПСБО.

24 жовтня 2007 р. Кабінетом міністрів України була схвалена Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [21]. Її прийняття було обумовлено активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, участю у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничій кооперації, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу. Міжнародні стандарти включають стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які застосовуються у державах-учасниках Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19 липня 2002 р. № 1606/2002.

Метою Стратегії проголошено удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Основними завданнями визначено:

- створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складення суб'єктами господарювання фінансової звітності;

- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку шляхом внесення змін та розроблення і затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти, а також затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені у міжнародних стандартах;

- удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва;

- удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку [21].

Удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів на сучасному етапі спрямовано на:

- гармонізацію фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав-учасників Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти;
- підвищення прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів;
- посилення захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- спрощення порядку складення фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва;
- удосконалення інформаційного забезпечення корпоративного та державного управління.

Отже, за роки незалежності нашої держави відбувалося створення власного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, встановлювались нові принципи і правила щодо регулювання і створення регламенту бухгалтерського обліку, які повинні були забезпечити одержання необхідної обліково-економічної інформації для різних груп користувачів в ринкових умовах.

Нині державне регулювання облікової системи України реалізується через систему органів державної влади та державного управління, до яких відносяться Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, Державний комітет статистики, Державна податкова служба України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

2.2. Класифікація рівнів нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється на чотирьох рівнях (рис 2.1.).



Рис. 2.1. Рівні регулювання бухгалтерського обліку

Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України регулюють питання ведення бухгалтерського обліку в усіх суб'єктах господарської діяльності [5, с.44].

Нормативні документи Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації, Національного банку України та інших органів управління є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами господарювання, але вони не повинні суперечити документам першого рівня.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України.

Міністерство фінансів України є центральним спеціалізованим органом державної виконавчої влади по управлінню фінансами, по контролю за рухом та витрачанням державних фінансових ресурсів, за виконанням державного бюджету, за дотриманням установами НБУ і комерційних банків правил касового виконання державного бюджету по доходах. Крім цього, Міністерство фінансів України встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання Державного і місцевих бюджетів, кошторисів витрат бюджетних установ, встановлює форми обліку і звітності з касового виконання бюджетів. Також до його повноважень слід віднести розроблення методології обліку, яка насамперед втілює визначення принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Міністерство фінансів реалізує покладену на нього функцію стосовно регламентації бухгалтерського обліку через механізм регулювання процесом розроблення та затвердження нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, у тому числі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які є основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку. Вони визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. Мета цих стандартів – запобігти застосуванню підприємствами, у тому числі банками, різних підходів щодо розрахунку важливих економічних показників, забезпечити єдність підходу до формування фінансової звітності.

Основою для складання П(С)БО стали Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, розроблені комітетом з Міжнародних стандартів обліку (Великобританія) та затверджені за процедурами, визначеними Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) (США) [9, с.31].

Впровадження П(С)БО – це вагомий крок на шляху адаптації вітчизняного законодавства до міжнародного, необхідність якого пов'язано з постійно зростаючою міжнародною економічною інтеграцією,

взаємопроникненням бізнесу вітчизняних суб'єктів господарювання в економіки інших країн, що вимагає певної одноманітності або, принаймні, передбачливості і зрозумілості вживаних у тій або іншій країні принципів формування і алгоритмів числення облікових показників. Це створює передумови поступового стирання відмінностей між основними світовими системами обліку шляхом максимального наближення П(С)БО з МСБО [5, с.45].

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України.

Державний комітет статистики України здійснює загальне керівництво господарським обліком, статистикою і галузевими питаннями первинного обліку, встановлює єдину методологію розрахунку показників, уніфікує форми звітності в Україні.

При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку, у складі якої працюють висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України [8, с.14].

Методологічна рада з бухгалтерського обліку, персональний склад якої затверджуються Міністром фінансів України, утворена з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 жовтня 1997 р. №230 [16]. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку та її персональний склад затверджуються Міністром фінансів України.

Інші центральні органи виконавчої влади та міністерства, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних П(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування. Так, міністерства і відомства, що мають в управлінні підприємства загальнодержавної та комунальної власності, організують і розробляють на єдиних методологічних засадах галузеві положення, вказівки й рекомендації щодо окремих специфічних ділянок бухгалтерського обліку, затверджують галузеві форми первинних документів (за браком затверджених типових форм). Ці відомства вживають заходи для посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення професійного рівня кадрів і ролі бухгалтерських служб у забезпеченні ефективності виробництва, здійснюють контроль за додержанням підпорядкованими підприємствами правил ведення бухгалтерського обліку, аналізують бухгалтерську звітність.

Таким чином на галузевому рівні міністерствами та відомствами здійснюється як методологічне, так і організаційне керівництво бухгалтерським обліком.

В Україні діють також професійні бухгалтерські організації – Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) та Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК (ФАБФ).

ФПБАУ є некомерційною громадською організацією, яка утворена у 1996 р. з метою вдосконалення системи бухгалтерського обліку та сприяння адаптації її до міжнародних стандартів, проведення конференцій, поглиблення співробітництва, налагодження партнерства та підвищення

кваліфікації в сфері бухгалтерського обліку, захисту інтересів бухгалтерів і аудиторів [13].

ФАБФ створена 11 липня 2003 р. з метою координації зусиль щодо вдосконалення методики бухгалтерського обліку, фінансів, оцінки, контролю і аудиту в сільському господарстві. Основними завданнями ФАБФ є: проведення наукових досліджень з бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту і впровадження їх в практику, розробка методичного забезпечення, підготовка і перепідготовка кадрів, сертифікація їх відповідно до міжнародних вимог, надання консультаційних послуг, формування мережі інформаційно-довідкових центрів на місцях з питань обліку, фінансів, звітності, податків і права.

На третьому рівні регулювання бухгалтерського обліку – нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств, що виконують роль, головним чином, роз'яснень або деталізації основних положень нормативних документів вищих рівнів.

На підприємстві (4 рівень регулювання) формують облікову політику, враховуючи вимоги вищих рівнів управління та конкретні умови діяльності, розробляють систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності, контролю та аналізу.

Основними нормативними документами, які регламентують систему бухгалтерського обліку в Україні є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ [1];
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України [18];
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291[14].

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Процес глобалізації світової економіки, посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу зумовили нові підходи до реформування бухгалтерського обліку. В цих умовах актуальним є питання удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Для методологічного та організаційного забезпечення застосування МСФЗ і єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання доцільно удосконалювати механізм державного регулювання, зокрема здійснювати:

- контроль за впровадженням державної політики у сфері бухгалтерського обліку;
- моніторинг за дотриманням нормативно-правових актів з обліку;
- контроль за якістю фінансової звітності;
- контроль за використанням механізму затвердження і застосування МСФЗ в Україні, впровадження наукових розробок щодо реформуванню системи обліку, впровадження державної сертифікації професійних бухгалтерів [19].

Застосування удосконалених механізмів державного регулювання сприятиме подальшій гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із фінансовою звітністю підприємств держав-членів ЄС, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності.

Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки загалом у світовому масштабі. Більше того, гармонізація, її

необхідність є результатом глобалізації економіки, рушійними силами якої є міжнародна торгівля; створення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій; об'єднання фондових та інших ринків; міждержавне «взаємопроникнення» в економіку на базі інвестицій; вирішення спільних економічних та інших проблем (економічні та фінансові кризи тощо), фінансування і кредитування економічних проектів Міжнародним валютним фондом та іншими фондами тощо.

Для України питання гармонізації (і не лише бухгалтерського обліку) є особливо актуальними з огляду на вступ країни до СОТ та наявність Угоди про асоціацію з ЄС. Політичну частину угоди було підписано 21 березня 2014 р, а економічну – 27 червня 2014 р. Вона передбачає глибоку економічну інтеграцію України з ЄС, а також створення глибокої та всеосяжної зони вільної торгівлі.

Значення Угоди про асоціацію важко переоцінити, оскільки вона охоплює такі аспекти співробітництва, як:

1) зближення України та ЄС на основі спільних цінностей, а також посилення участі України в програмах ЄС;

2) транскордонне співробітництво в галузі зовнішньої політики та політики безпеки;

3) наближення України до європейських стандартів у галузі права та внутрішніх справ (шляхом сприяння розвитку принципів правової держави, демократії та прав людини в Україні, а також підтримки боротьби з корупцією, налагодження ефективної роботи органів юстиції та поліпшення захисту даних;

4) посилення співробітництва в галузі економіки шляхом створення зони вільної торгівлі між ЄС та Україною, налагодження секторальної співпраці в більш ніж 30 сферах господарювання;

5) налагодження нових форматів співробітництва, надання фінансового сприяння, створення платформи громадянського суспільства.

За наслідками підписання Україною та ЄС Угоди про асоціацію в Україні виникли якісно нові завдання, яких до цього часу вона не виконувала, оскільки Угода слугуватиме тепер стратегічним орієнтиром для проведення соціально-економічної політики в Україні.

Гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні зумовлено з-поміж іншого також необхідністю порівнянності бухгалтерської звітності різних країн. Така гармонізація дасть змогу підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн; активізувати обіг капіталу; підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку; більш оптимально розподіляти світові ресурси .

Основним завданням гармонізації бухгалтерського обліку є адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку України до законодавства ЄС і вимог МСФЗ [20].

Для виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку, виконання заходів з впровадження МСФЗ в Україні необхідно, щоб ці напрямки були в повному обсязі профінансовані [19].

В тих країнах, де стандарти ведення бухгалтерського обліку встановлює уповноважений державний орган, фінансування облікових систем здійснює держава через державний бюджет. Відповідно до цього в Україні фінансування програм з модернізації обліку, а також витрат на утримання відповідних державних органів і проведення наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку повинна також взяти на себе держава. Для вирішення питань додаткового інвестування в вітчизняну систему фінансової звітності необхідно приймати участь в виконанні програм міжнародних фінансових інститутів та міжнародних фондів діяльність яких спрямована на створення глобальної системи бухгалтерського обліку.

Варто відмітити, що в результаті уже проведеної законодавчої та організаційної роботи відбуваються позитивні зміни у сфері регулювання

бухгалтерського обліку, зорієнтованого на забезпечення потреб усіх зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації.

Після реформування системи бухгалтерського обліку, основними суб'єктами, відповідальними за регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виступають три державні органи: Міністерство фінансів України, Національний банк України та Державне казначейство України. Разом з тим, аналіз інших існуючих наукових досліджень свідчить про те, що проблема при цьому 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 [22].

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 відношення до бухгалтерського обліку як до елемента національної безпеки.

Отже, необхідні зміни як в наукових підходах, так і в нормативних документах і насамперед в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо системи регулювання бухгалтерського обліку на принципах, закладених сучасними економічними теоріями та 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 у ліберально-віртуальній економіці кінця ХХ століття. Існують у науково-професійній спільноті різні бачення вирішення цієї проблеми: від вдосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу. У свою чергу і Світовий Банк пропонує Україні створити багатопрофільний Національний координаційний комітет для координації реформ в галузі бухгалтерського обліку та аудиту. Комітет повинен виконувати дорадчі функції при органах, які встановлюють в цьому державну політику [7].

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

Отже, 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 інші нормативні документи, які б передбачали:

- забезпечення відповідальності членів регуляторного органу за формування і дотримання методології бухгалтерського обліку у сферах їх впливу;

- 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.

Окрім того, слід зауважити, що визначальним фактором обґрунтування шляхів вдосконалення організації бухгалтерського обліку в Україні є те, що в умовах постіндустріального суспільства не можна заперечувати процеси глобалізації, які відбуваються у всіх областях економіки та бухгалтерського обліку у тому числі.

Дотримання глобалізаційного підходу дозволяє виділити такі можливі сценарії розвитку організації бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні:

по-перше, збереження діючої моделі із регулюванням бухгалтерського обліку та фінансової звітності центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

по-друге, передача повноважень щодо загального методологічного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності професійним громадським об'єднанням бухгалтерів та аудиторів;

по-третє, збереженням за Міністерством фінансів України функцій загального методологічного регулювання бухгалтерського обліку та встановлення повноважень координації, розробки та впровадження нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, заходів з удосконалення бухгалтерського обліку та адаптації законодавства у сфері бухгалтерського обліку до Європейського законодавства, контролю та моніторингу дотримання стандартів бухгалтерського обліку за спеціальним центральним органом виконавчої влади (корпоративізм) [11].

Історичні особливості та сформована політична культура обумовлюють реформування бухгалтерського обліку в Україні «зверху». Саме державні

політичні інститути традиційно сприяють та втілюють у практику заходи щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Тому встановлена державою функція Міністерства фінансів України формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку є об'єктивною та ефективною формою. Водночас діяльність Міністерства фінансів України, не зважаючи на те, що більша частина робіт з реформування національної системи бухгалтерського обліку здійснюється саме Міністерством фінансів за сприянням експертів з міжнародних організацій, включаючи ООН, Європейський Союз, МБРР, провідні міжнародні аудиторські фірми, відзначається недостатньою. Характерним є надмірна централізація, закритість від суспільства.

Для ефективного розв'язання проблеми удосконалення регулювання бухгалтерського обліку потрібна модель, яка б забезпечувала оптимальне співвідношення державного регулювання з одночасним залученням професійної спільноти до регулювання бухгалтерського обліку.

В умовах реформи бухгалтерського обліку, яка є складовою системного реформування економіки та суспільства у напрямку перетворення України в сучасну європейську країну, вирішення цієї проблеми надзвичайно важливе. Роль та значення професійних бухгалтерських організацій в справі регулювання національної системи бухгалтерського обліку зростає. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів (ФАБФ), Асоціація професійних консультантів України (АПКУ), Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА) визнані на міжнародному рівні та є членами Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) та Євразійської Ради Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (ЄРСБА) [11].

Українські професійні бухгалтерські організації співпрацюють з державними органами влади, підтримують ділові зв'язки з іншими професійними організаціями та представниками галузевих професійних об'єднань, навчальними закладами. Їх представники входять до громадських

рад при міністерствах і відомствах України. Це ще раз підкреслює значний науково-практичний і міжнародний потенціал українських професійних організацій бухгалтерів та аудиторів для здійснення активної участі у справі регулювання бухгалтерської діяльності.

Справа щодо встановлення владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку за професійними бухгалтерськими організаціями гальмується крім іншого через те, що в Україні не створені для цього інституціональні засади. Відповідний статус професійних бухгалтерських організацій щодо регулювання бухгалтерської діяльності законодавчо не закріплений. Не зважаючи на те, що вони мають можливість делегувати своїх представників до громадських рад при міністерствах і відомствах України, але це не є підтвердженням їх визнання як повноправних агентів загальнодержавного рівня, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку. Все це свідчить, що історично сформований механізм державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні потребує перегляду стосовно суб'єктності держави в стратегічному управлінні національною системою бухгалтерського обліку.

Лише за умови удосконалення механізму регулювання бухгалтерського обліку може здійснюватися ефективно державне управління.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Потреба державного регулювання бухгалтерського обліку в сучасних умовах зумовлена необхідністю одержання об'єктивної та змістовної інформації для прийняття обґрунтованих рішень.

Державне регулювання бухгалтерського обліку – це комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На початку 90-х років ХХ ст. в Україні відбулися серйозні перетворення в економіко-правовому забезпеченні підприємницької діяльності, реформування власності та перехід до ринкової економіки. Вперше Україна самостійно здійснила формування цілісної національної системи бухгалтерського обліку. Головним завданням трансформації національної системи бухгалтерського обліку було прискорення процесу її приведення відповідно до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Початком нового періоду в розвитку бухгалтерського обліку в Україні стало прийняття 16 липня 1999 р. було Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що вступив в дію 1 січня 2000 р. Прийняття цього Закону стало важливою подією в економічному житті країни. Дія Закону поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської

діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється на чотирьох рівнях:

1 рівень – Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, які регулюють питання ведення бухгалтерського обліку в усіх суб'єктів господарської діяльності;

2 рівень – нормативні документи Міністерства фінансів, Державного комітету статистики, Державного казначейства, Державної фіскальної служби, НБУ та інших органів управління, які є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами господарювання, але вони не повинні суперечити документам першого рівня;

3 рівень – нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств, що виконують роль, головним чином, роз'яснень або деталізації основних положень нормативних документів вищих рівнів;

4 рівень – робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві.

Процес глобалізації світової економіки, посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу зумовили нові підходи до реформування бухгалтерського обліку. В цих умовах актуальним є питання удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Для методологічного та організаційного забезпечення застосування МСФЗ і єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання доцільно удосконалювати механізм державного регулювання, зокрема здійснювати:

- контроль за впровадженням державної політики у сфері бухгалтерського обліку;

- моніторинг за дотриманням нормативно-правових актів з обліку;
- контроль за якістю фінансової звітності;
- контроль за використанням механізму затвердження і застосування МСФЗ в Україні, впровадження наукових розробок щодо реформуванню системи обліку, впровадження державної сертифікації професійних бухгалтерів

Дотримання глобалізаційного підходу дозволяє виділити такі можливі сценарії розвитку організації бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні:

по-перше, збереження діючої моделі із регулюванням бухгалтерського обліку та фінансової звітності центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

по-друге, передача повноважень щодо загального методологічного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності професійним громадським об'єднанням бухгалтерів та аудиторів;

по-третє, збереженням за Міністерством фінансів України функцій загального методологічного регулювання бухгалтерського обліку та встановлення повноважень координації, розробки та впровадження нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, заходів з удосконалення бухгалтерського обліку та адаптації законодавства у сфері бухгалтерського обліку до Європейського законодавства, контролю та моніторингу дотримання стандартів бухгалтерського обліку за спеціальним центральним органом виконавчої влади (корпоративізм).

Лише за умови удосконалення механізму регулювання бухгалтерського обліку може здійснюватися ефективно державне управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>
2. Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3-6.
3. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії / Ф.Ф. Бутинець: монографія. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 324 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник/ під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 912 с.
5. Бухгалтерський облік (ч.ІІ): Навч. посібник / За ред. В. Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 324 с.
6. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник / Р. М. Воронко, К.:, 2013. – 422 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://pidruchniki.com/1584072045756/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_u_zarubizhnih_krayinah
7. Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.
8. Крупка Я. Д., Задородній З. В., Микитюк Н. Я. Фінансовий облік: Підручник/ Я. Д. Крупка, З. В. Задородній, Н. Я. Микитюк. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 551 с.
9. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: Навч. посібник/ Г. В. Нашкерська. – К.: Кондор, 2005. – 503 с.
10. Озеран А.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні/ А.В. Озеран [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vlca_ekon/2012_35/55.pdf

11. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції / Я. В. Олійник. – К.: КНЕУ, 2016. – 528 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Oliinyk_dis.pdf
12. Онищенко В. П. Історичний аналіз етапів формування та факторів розвитку національної системи бухгалтерського обліку / В. П. Онищенко [Електронний ресурс]. Режим доступу: <file:///C:/Users/Admin/Downloads/onyshshenko-istor-2011-1.pdf>
13. Петрушевський Ю.Л., Стрельніков О.І. Сутність національної системи бухгалтерського обліку як об'єкта державного регулювання / Ю.Л. Петрушевський, О.І. Стрельніков [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Eiou/2008_3/09.pdf
14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-rahunkiv.html>
15. Поленова С. Н. К вопросу о понятийном аппарате регулирования бухгалтерского учета / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48(198). – 64 с. – С. 11 – 18.
16. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. Затверджено наказом Міністерства фінансів України №230 від 29.10.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart77/inx77779.htm>
17. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-п>

18. П(С)БО Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>
19. Рожелюк В.М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації / В.М. Рожелюк // Бізнес-Інформ. – 2014. – №7. – С.225-229 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.business-inform.net/pdf/2014/7_0/225_229.pdf
20. Світлична В. Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В. Ю. Світлична, С. М. Малик // Науково-технічний збірник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/58/58>.
21. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Схвалена Кабінетом Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p>
22. Стрельников О.І., Петрушевський Ю.Л. Державне регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України в Європейський Союз/ О.І. Стрельников, Ю.Л. Петрушевський [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/5_2012/17.pdf
23. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / за ред. М. Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
24. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, В.М. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
25. Шеверя Я.В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні/ Я.В. Шеверя [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/34582/38424>

- 26.Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід: монографія/ В.А. Шпак. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.