

25.12.01 № 1251/2001 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

4. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 № 34 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

5. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>

6. Международные стандарты финансовой отчётности для общественного сектора / А. И. Веренков, Д. К. Долотенкова А. А., Ефремова, Р. Н. Ракшаев, К. Б. Сиволапов. — М.: ICAR, 2001. — 335 с.

7. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в держаному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного . — К.: УАСБА, 2009. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров. — 2009. — 479 с.

Статтю подано до редакції 02.06.10 р.

УДК 657 (477)

Я. В. Олійник, канд. екон. наук, доц.,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

РЕГЛАМЕНТАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: СТАН, ПРОБЛЕМИ, ОРІЄНТИРИ

АНОТАЦІЯ. За роки реформування бухгалтерського обліку в Україні було створено ґрунтовну законодавчу базу з регулювання системи бухгалтерського обліку. Проте Державна політика інтеграції України у світове співтовариство вимагає продовження роботи з розробки та перегляду ключових аспектів регламентації бухгалтерського обліку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: регламентація бухгалтерського обліку, положення (стандарт) бухгалтерського обліку, облікова політика.

АННОТАЦИЯ. За годы реформирования бухгалтерского учета в Украине была создана основательная

законодательная база по регулированию системы бухгалтерского учета. Но Государственная политика интеграции Украины в мировое сотрудничество требует продолжения работы по разработке та пересмотру ключевых аспектов регламентации бухгалтерского учета.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: регламентация бухгалтерского учета, положение (стандарт) бухгалтерского учета, учетная политика.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: For years book keeping reforming in Ukraine the thorough legislative base on regulation of system of book keeping has been created. But the State policy of integration of Ukraine in world cooperation demands continuation robots on working out that to revision of key aspects of a regulation of book keeping.

KEYWORDS: a book keeping regulation, position (standard) of book keeping, the registration policy.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Система регламентації бухгалтерського обліку охоплює широкий спектр питань. Одним з ключових аспектів регламентації є нормативно-правове регулювання системи бухгалтерського обліку. Державна політика інтеграції Україні у світове співтовариство вимагає уніфікації бухгалтерського обліку, яка можлива лише за умов відповідної адаптації нормативної бази бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Вивчення проблем регулювання бухгалтерського обліку займає одне з провідних місць у наукових працях українських учених, серед яких М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, О. М. Петрук, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, В. В. Сопко, В. Г. Швець та ін. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових умов, створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку вимагає вирішення проблеми неврегульованості певних аспектів нормативно-правових актів, що регламентують бухгалтерський облік.

Цілі статті. Дана стаття є спробою визначити проблемні аспекти нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, проаналізувати причини їх наявності та довести необхідність їх усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сутність нормативно-правової регламентації (з франц. *règlement* — підпорядкованість суворим правилам) полягає у ступені впливу держави на систему бухгалтерського обліку. У світовій практиці виділяються дві моделі правового регулювання бухгалтерського обліку: державна регламентація та професійна регламентація.

Державна модель передбачає існування в країні законів, що регламентують бухгалтерський облік. Правові основи регулювання бухгалтерського обліку визначають кодекси законів, які закріплюють за певними державними органами відповідальність за розробку та впровадження методологічного, методичного та організаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Професійна модель регламентації передбачає наявність у загальному законодавстві країн нормативних обмежень стосовно ведення бухгалтерського обліку. Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку розробляється професійними організаціями бухгалтерів.

Україна як незалежна держава утворилась на території колишнього Радянського Союзу. В СРСР бухгалтерський облік виступав у якості інструмента для охорони соціалістичної власності і виконання центральних державних планів. Ці завдання досягалися шляхом суворого контролю та перевірки фінансових результатів господарської діяльності з боку та в інтересах відповідних адміністративних органів та центральних відомств.

Саме для виконання поставлених цілей: контролю за збереженням соціалістичної власності і виконання центральних державних планів, радянський бухгалтерський облік жорстко регламентувався з боку держави. Методологічне керівництво бухгалтерським обліком здійснювалося Міністерством фінансів СРСР, яке за згодою Державного комітету по статистиці затверджувало типові плани рахунків, типові форми бухгалтерського обліку та звітності та інструкції з їх застосування. Характерною була єдність методології та загальних принципів організації, облік даних у масштабі окремих галузей та народного господарства у цілому.

З того часу як Україна здобула незалежність 1991 року, виникла потреба реформувати фінансову сферу, а отже й провести зміни єдиної радянської системи бухгалтерського

обліку, яка існувала протягом багатьох десятиліть. Зміни почались перш за все з нормативно-правової регламентації бухгалтерського обліку. Як і в більшості колишніх радянських держав, в Україні збереглась традиція державного керівництва бухгалтерським обліком. Проте модель керівництва з боку держави поступово замінюється на державне регулювання.

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні включає 4 рівні регламентації.

На першому рівні бухгалтерський облік регламентує Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Крім Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», окремі аспекти бухгалтерського обліку регулюються Конституцією та законами України, а також указами Президента України і постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України.

Метою державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні наголошується 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. Функція регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності покладена на Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Тобто державна регламентація бухгалтерського обліку в Україні спрямована лише на створення (затвердження) нормативної бази. Під нормативними актами розуміються національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

У Законі зазначено, що при Міністерстві фінансів України діє як дорадчий орган Методологічна рада з бухгалтерського обліку, метою діяльності якої: організація 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; методологічне забезпечення впровадження сучасної технології

збору та обробки обліково-економічної інформації; розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Порівняння функцій виконавчого органу (Міністерства фінансів України) та дорадчого органу (Методологічної ради з бухгалтерського обліку) дає можливість зробити висновок, що повноваження останнього значно ширші та більше відповідають функціям виконавчого.

Ще одним проблемним аспектом нормативної регламентації бухгалтерського обліку є відсутність у тексті Закону виконавців, відповідальних за розробку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Визначено орган, який затверджує П(С)БО — Міністерство фінансів України. Відповідальність за організацію розробки та розгляд проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку покладена на Методологічну раду з бухгалтерського обліку. В Програмі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів відповідальними виконавцями за розробку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку визначені Міністерство фінансів України, Державна податкова адміністрація та Держкомстат. Така невизначеність вимагає скорішого вирішення для виконання головного завдання нормативного регулювання бухгалтерського обліку — 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.

Документи другого рівня включають національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) — нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. Необхідно підкреслити, що П(С)БО в Україні — це нормативні акти, а не правила, які затверджені професійними об'єднаннями бухгалтерів, як це розуміється у міжнародній практиці.

Реформування бухгалтерського обліку, як відомо, почалося з ухвалення Верховною Радою України Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в 1999 р. З того часу розроблено та прийнято 34 національних стандартів

бухгалтерського обліку. Вони створювались на основі міжнародних стандартів та їм не суперечать.

Для відображення в обліку господарських операцій та узагальнення даних у фінансовій звітності підприємства та організації зобов'язанні керуватися вимогами, правилами, методами оцінки, які передбачені П(С)БО України. Проте застосування діючих П(С)БО розповсюджується на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування крім банків та бюджетних установ.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України.

За Законом облік у банках, бюджетних установах повинен базуватися на національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, проте за сферою застосування, зазначеною у національних положеннях (стандартах), вони не розповсюджуються на банки та бюджетні установи. Тобто наявне протиріччя між змістом Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Ця ситуація призводить до того, що Національний банк та Державне казначейство регламентують бухгалтерський облік та складання фінансової звітності за допомогою інструкцій. Проте інструкції не можуть за законодавством виступати як методичне забезпечення.

Документи третього методологічного рівня регламентації підготовлюються та затверджуються Міністерством фінансів України для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків та бюджетних установ), а також фізичних осіб — підприємців, на основі документів першого та другого рівня регламентації. Документи цього рівня мають рекомендаційний, пояснюючий та уточнюючий характер по відношенню до

документів більш високих рівнів регламентації та не мають їм суперечити. У разі виникнення суперечностей діють норми документів першого та другого рівня.

До документів третього рівня регламентації відносяться плани рахунків та інструкції про їх застосування підприємствами, установами й організаціями (крім банків і бюджетних установ); типові форми реєстрів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, методичні рекомендації та інші нормативно-методичні документи з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств, установ і організацій.

Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей закріплена функція розробки на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій щодо їх застосування. Це положення Закону відповідає Програмі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, в якій ще у 1998 році було передбачено розроблення інструкцій, методичних вказівок і рекомендацій із застосування окремих положень (стандартів) бухгалтерського обліку у тримісячний термін після затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Проте положення, що регламентують діяльність міністерств виробничої сфери (виключення складає лише міністерство аграрної політики) не передбачають функцій розробки на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку галузевих методичних рекомендацій щодо їх застосування.

Отже, з метою реалізації моделі державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення його методичного забезпечення, яке б відображало галузеву специфіку, необхідно внести відповідні зміни в нормативні документи, які регламентують діяльність органів виконавчої влади, а саме в положення про діяльність окремих міністерств та державних комітетів.

Правила ведення бухгалтерського обліку, які регламентуються документами другого та третього рівня, реалізуються підприємствами і організаціями для розробки облікової політики. Документи, які регламентують облікову політику на рівні підприємства, відносяться до четвертого рівня регламентації.

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та

подання фінансової звітності. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку на рівні підприємства належать до компетенції його власників або уповноваженої посадової особи відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення відображення господарських операцій у первинних документах, збереження документації протягом встановленого терміну несе власник або уповноважена посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

За чинним законодавством підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації у них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Проте не зважаючи на певні можливості вибору, які надані власникам або уповноваженим посадовим особам, які здійснюють керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, система бухгалтерського обліку на рівні підприємства характеризується жорсткою регламентацією: єдиний план рахунків, єдиний методологічний центр та одночасна наявність величезної кількості інструктивних матеріалів. Все це значно зменшує роль бухгалтера у розробці методики та організації бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей певного підприємства.

Висновки. За роки реформування бухгалтерського обліку в Україні була створена достатньо ґрунтовна законодавча база з регламентації системи бухгалтерського обліку, яка складає

правову основу реформи. Проте нагальною необхідністю залишається усунення недоліків прийнятих нормативно-правових документів, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розробка методичного забезпечення до них.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996—XIV (зі змінами і доповненнями) // zakon.rada.gov.ua

2. Положення про Міністерство фінансів України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2006 р. № 1837 // www.minfin.gov.ua

3. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 — // zakon.rada.gov.ua

Статтю подано до редакції 17.06.10 р.

УДК 657.

А. В. Шайкан,
канд. екон. наук, доц., докторант,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРА-МЕНЕДЖЕРА В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

АНОТАЦІЯ. В статті розкрито основні напрямки розвитку функціональних обов'язків працівників в сучасних умовах управління підприємством. Визначено відмінності в поняттях «бухгалтер-аналітик» і «бухгалтер-менеджер».

КЛЮЧОВІ СЛОВА: Бухгалтер-менеджер, бухгалтер-аналітик, функціональні обов'язки, управління підприємством, відповідальність.

АННОТАЦИЯ. В статье раскрыты основные направления развития функциональных обязанностей учетных работников в современных условиях управления