

## РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: НЕОБХІДНІСТЬ І ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ

*Розглянуто необхідність і запропонована модель регулювання організації бухгалтерського обліку, що дозволяє врахувати особливості національного менталітету та забезпечити створення єдиних методологічних підходів до організації та ведення обліку*

**Постановка проблеми.** З переходом України до ринкових відносин відбулася суттєва лібералізація вимог щодо ведення бухгалтерського обліку на рівні системи державного регулювання. Нечіткість вимог державного регулювання або їх відсутність щодо обов'язкових складових організації обліку призводить до неможливості забезпечення співставності інформації для проведення аналізу діяльності однорідних підприємств. Це ускладнює визначення ряду макроекономічних показників для управління економікою, унеможливує справедливий розподіл результатів господарювання для вирішення суспільних проблем.

Встановлення принципів і стандартів бухгалтерського обліку відбувається виходячи з того, що його організація на підприємстві передбачає врахування мети власника. В Україні власник представлений державою, муніципалітетом та приватним сектором. На макрорівні в основу регулювання бухгалтерського обліку необхідно покласти державний підхід: діяльність суб'єктів господарювання різних форм власності повинна відображатися відповідно до економічної стратегії держави на певному етапі розвитку економічних відносин.

Необхідність збереження державного регулювання бухгалтерського обліку обумовлена важливістю досягнення єдності ведення обліку й складання звітності, достовірності відображення та своєчасності надходження звітної інформації, створення єдиного методологічного та правового

забезпечення бухгалтерського обліку для всіх підприємств незалежно від організаційно-правової форми та форми власності. Для отримання користі від глобалізаційних процесів Україна повинна мати державну політику, спрямовану на забезпечення раціонального та справедливого економічного зростання. Це зумовлює необхідність визначення моделі організації бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням особливостей менталітету української нації, вітчизняних традицій і кращих надбань світової практики.

**Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій.** Найбільш вагомі дослідження питань регулювання організації бухгалтерського обліку провели проф. Ф.Ф. Бутинець [2], доц. О.М. Петрук [11; 12], М.Л. П'ятов, проф. Я.В. Соколов [13].

Не применшуючи значення результатів досліджень вчених, на сьогодні в Україні постала потреба обґрунтування напрямів вдосконалення нормативного регулювання організації бухгалтерського обліку шляхом усунення недоліків та вдосконалення методичних і організаційних засад бухгалтерського обліку, оптимізації облікової політики суб'єктів господарювання в частині організації бухгалтерського обліку.

**Метою дослідження** є вивчення особливостей регулювання організації бухгалтерського обліку з урахуванням традицій і менталітету українського народу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для історичного розвитку організації бухгалтерського обліку

характерний рух від децентралізованого регулюючого впливу (до 1917 р.) до централізованого регулювання (державними або суспільними організаціями, а також глобальними структурами) у результаті змін в економіці. На даний момент організація обліку перебуває під впливом тенденцій в світовій економіці, зміни відносин власності, появи нових суб'єктів господарювання і розширенням повноважень власників в управлінні діяльністю підприємств і реалізується за допомогою такого інструменту як облікова політика.

За результатами вивчення досвіду регулювання організації бухгалтерського обліку в різні періоди розвитку економіки зроблено висновок, що в Україні за часів соціалізму з укріпленням системи господарського планування під керівництвом державних органів безперервно вдосконалювалися організаційні форми, методика й техніка ведення бухгалтерського обліку.

В умовах соціалізму необхідність жорсткої регламентації бухгалтерського обліку зумовлювалася потребами управління централізованою економікою СРСР, а також забезпечення збереження державної власності. Так, у 1924 р. завданнями Центрального бюро Інституту державних бухгалтерів-експертів виділено: організацію складання звітності та первинних документів, налагодження документообороту; розробку єдиної номенклатури рахунків, розробку інструкцій з типовою кореспонденцією рахунків; інструктаж ревізійних комісій (щодо методів і об'єктів ревізій, аналізу балансів тощо); скорочення обсягів звітності; консультаційні роботи з облікових питань; надання пропозицій щодо можливостей усунення помічених недоліків в постановці обліку; вивчення умов здійснення господарських злочинів, які виникають через неправильну постановку обліку [1, с. 4].

Міністерствами та відомствами на підвідомчих підприємствах контролювалася правильність документування, проводилися заходи зі спрощення бухгалтерської звітності,

розроблялися інструкції та вказівки щодо ведення бухгалтерського обліку. В цілому для СРСР характерні: уніфіковані план рахунків, форми документів і звітності, єдина методика бухгалтерського обліку витрат та обчислення собівартості, визначення результатів госпрозрахункової діяльності підприємства та його підрозділів, що визначало відповідні вимоги до професійного рівня облікових працівників; поява нормативного обліку; забезпечення використання обчислювальної техніки; розвинута мережа підготовки облікових кадрів і чітке регулювання їх правового статусу.

Цікавим фактом за часів СРСР є використання зарубіжного досвіду для розробки ряду важливих нормативних документів щодо організації бухгалтерського обліку в країні на основі його уніфікації і раціоналізації, а також вивчення організації бухгалтерського обліку на радянських підприємствах.

У цілому державне регулювання організації обліку в СРСР забезпечувало інформацією управління народним господарством, однозначне розуміння облікових даних і можливість їх зіставлення. Такий підхід є однією з моделей організації обліку, історично сформованих у світі, – континентальною.

Практика регулювання бухгалтерського обліку в англійських країнах має інший характер, що зумовлено наявністю позитивістського підходу до регулювання бухгалтерського обліку. Зміст останнього полягає в розробці основоположних облікових принципів спеціалістами з бухгалтерського обліку, об'єднаними в професійні об'єднання. Для бухгалтерів притаманне використання професійного судження, існує можливість вибору підприємствами різної методики бухгалтерського обліку однакових фактів господарського життя, характерна варіантність оцінки та розподілу доходів і витрат підприємства, що створює підстави для надання інформації про ці факти у

бухгалтерській звітності на розсуд осіб, які її складають і затверджують.

Розглянутий позитивістській підхід гостро критикувався радянськими вченими. Одним з вагомих його недоліків називалася фальсифікація облікових даних у зв'язку з відсутністю суворого регламенту ведення обліку та складання звітності. Проф. І.В. Малишев вказував, що в капіталістичних країнах “кожна фірма, підприємство організують облік за розумінням власників і його агентів” [7, с. 8]. Крім того, використання облікової інформації передбачає попереднє коригування, про що вказують навіть американські дослідники [5, с. 194]: “Фахівці, що займаються аналізом господарської діяльності, знають, що у них немає цифр, яким можна вірити. ... Коли ми розробляли програми участі в прибутках для великих підприємств, багато часу пішло на очищення даних, що містяться в звітах про діяльність компаній”.

Таким чином, вибір методики бухгалтерського обліку на рівні підприємства створює можливості маніпулювати показниками звітності, найбільшим недоліком чого вважаємо неможливість отримання достовірної інформації для забезпечення справедливого розподілу результатів господарювання.

Дослідження особливостей функціонування світової економіки в контексті глобалізації дозволило визначити одним з інструментів впливу на регулювання організації обліку лобювання великими національними та міжнародними структурами прийняття прийнятних рішень органами державної влади в межах окремої країни. У цілому вплив глобальних структур на бухгалтерський облік забезпечується концентрацією у них економічної влади, економічної влади, що інтегрує фінансову могутність, інформаційний вплив, коаліційні сили, зв'язок з державою та засоби силового тиску. Це формує відповідні інструменти їх впливу на організацію бухгалтерського обліку на сучасному етапі. Можливість здійснення

визначального впливу зумовлена передусім тим, що діяльність вказаних суб'єктів за своїми масштабами охоплює певну країну або є міжнародною. Водночас інтереси щодо формування прибутку залишаються національними. Зокрема, наслідками діяльності ТНК для країн, де розміщені підрозділи корпорацій, є вивезення прибутків, необхідність сплати відсотків за отримані позики, відплив виробничого та інтелектуального капіталу.

Визначальним моментом для організації обліку на сучасному етапі є те, що будучи економічними міжнародними надсистемами, ТНК отримали надзвичайну стійкість до впливу держави й суспільства, можливість здійснювати економічний і політичний вплив на держави, в яких розміщені їх підрозділи.

Ще в 1948 р. А. Головцов підкреслював, що бухгалтерський облік в умовах капіталізму всіяко сприяв отриманню прибутків монополіями, які фінансували державні заходи в сфері бухгалтерського обліку [4, с. 40-45]. Зокрема, існували відповідні інструменти державного регулювання: правила віднесення витрат до собівартості, які передбачали пільги для монополій; затвердження методу оцінки запасів останніх за часом надходження (ЛІФО), який дозволяв ухилятися від сплати податків через заниження прибутків.

У 1965 р. А.Ф. Мухін вказував, що “свій підхід до уніфікації організаційних форм бухгалтерського обліку монополії США намагаються нав'язати і в міжнародному масштабі” [8, с. 48]. Так, принципи ведення бухгалтерського обліку та аудиту, сформовані міжнародними структурами, базуються на максимальному саморегулюванні та набули світового характеру.

Ісламські дослідники наголошують, що домінуючі владні групи контролюють бухгалтерський облік і використовують його у цілях транснаціональних корпорацій [15].

Для зменшення витрат діяльності та ведення бухгалтерського обліку, зокрема, ТНК зацікавлені в гармонізації облікових

систем різних країн. Проф. І.В. Малишев писав, що “право монополій на встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку охороняється державою. Різного роду регламентації державних органів про публікації господарської звітності для капіталістів практично виявляються необов’язковими” [7, с. 7]. За таких умов навіть на своїй території держава перестає бути єдиним суб’єктом, якому дозволено здійснювати законний примус заради збереження суспільного порядку. Сказане підтверджується таким фактом: “Для всіх найбільших українських держхолдингів характерна одна риса – вони вже давно вийшли з-під контролю органів державної влади, давно працюють за власними правилами та законами” [9, с. 34].

На шляху інтеграції до європейської спільноти необхідно враховувати весь найкращий досвід з питань регламентації

бухгалтерського обліку. Водночас для України важливим є вивчення досвіду регулювання країн, які входили до соціалістичного табору. Е.П. Чикунова пише, що “зараз же самі американці здійснюють прямо протилежні кроки, впевнившись в тому, що в обліку і в аудиті повинна бути знайдена нова пропорція між громадським і державним регулюванням з урахуванням кризових явищ останнього часу” [14, с. 76].

Зміна суспільно-економічної формації сприяла появі нової категорії користувачів облікової інформації – приватних власників, значну роль у становленні яких як апарату управління на підприємстві може відігравати облікова політика підприємств. Власники отримали змогу використання облікової політики як інструмента організації бухгалтерського обліку відповідно до своїх інтересів і під впливом інших суб’єктів (рис. 1).



Рис. 1. Причини необхідності організації бухгалтерського обліку

Виходячи з причин необхідності організації бухгалтерського обліку, продиктованих основними користувачами облікової інформації (див. рис. 1), з урахуванням інтересів власника, міжнародної співпраці, а також менталітету нації, вважається, що реформування національної системи бухгалтерського обліку повинно враховувати національні особливості – менталітет українського народу.

Відповідно до тлумачного словника української мови, ментальність – психічне обличчя, психічний склад народу, нації; психіка, інтелект, характер [10, с. 605]. Менталітет є комплексним поняттям, яке включає етнічну мораль, сукупність традиційно закріплених духовних цінностей, норм, правил, вимог, спрямованих на врегулювання вчинків, дій і діяльності окремих індивідів та їх груп. Похідними від менталітету нації є її традиції і культура.

В Україні особливостями соціально-економічної структури, які впливають на всі сфери діяльності, в тому числі й на бухгалтерський облік, є:

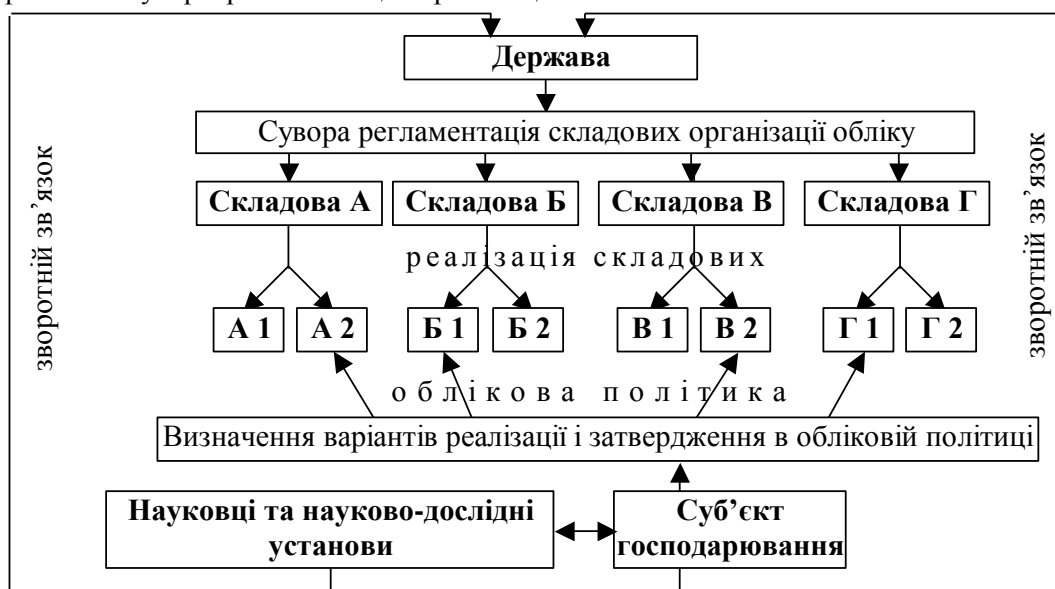
– тривале володіння державою майном країни та суворая регламентація організації і

ведення обліку, спрямована на уніфікацію бухгалтерських документів, реєстрів, звітності, відповідний розподіл обов’язків між обліковими працівниками;

– встановлення відповідальності за певне майно та здійснення контролю за відповідальними особами, що сприяло вдосконаленню облікової техніки, поділу облікових реєстрів для різних видів майна, проведенню інвентаризації;

– необхідність отримання вказівок для подальшого здійснення діяльності, що проявляється у здійсненні планування, появи нормативів.

З урахуванням наведених особливостей оптимальною моделлю регулювання бухгалтерського обліку в Україні є поєднання функцій держави в частині визначення складових організації обліку та відповідних повноважень суб’єктів організації на рівні підприємств (рис. 2).



**Примітка.** Складова А – складові організації бухгалтерського обліку

А 1 А 2 – елементи організації бухгалтерського обліку в межах складової

Рис. 2. Модель регулювання організації бухгалтерського обліку в Україні

У розробленій моделі відображено, що на рівні держави слід обов'язково закріпити такі елементи організації обліку в межах складових А-Г з рис. 2: методика визнання, оцінки та амортизації активів; методика розподілу прибутку; форми типових розпорядчих і первинних документів; визначення правового статусу облікових працівників і вимог до їх професійного статусу; врегулювання процедури приймання-передачі при зміні бухгалтера на підприємстві; встановлення можливостей застосування електронних документів у бухгалтерському обліку; визначення порядку встановлення безпеки облікової інформації.

Дотримання розробленої моделі забезпечить створення єдиних підходів до організації бухгалтерського обліку шляхом єдиного методологічного та правового забезпечення облікового процесу всіх підприємств на рівні держави з урахуванням особливостей менталітету вітчизняних облікових працівників. Необхідною є належна координація діяльності органів державної влади, що регулюють організацію і ведення бухгалтерського обліку.

Однозначне врегулювання складових організації бухгалтерського обліку на рівні держави є основою забезпечення, захисту та гарантії дотримання інтересів власників підприємств, державних органів, кредиторів, працівників підприємства і суспільства в цілому (див. рис. 1).

Нормативний характер внутрішніх документів з облікової політики дозволяє з її допомогою регламентувати суперечливі питання та питання, за якими відсутні норми вищих нормативних документів держави. Тобто облікова політика призначена поєднати державне регулювання й власну ініціативу підприємства щодо організації і ведення бухгалтерського обліку.

Як інструмент організації бухгалтерського обліку облікова політика повинна забезпечити надання облікової інформації, необхідної для управління підприємством й підготовки

звітності для внутрішніх користувачів, відповідність організації обліку умовам діяльності суб'єкта господарювання.

Відповідно до листа Міністерства фінансів України "Про облікову політику" обов'язковим елементом облікової політики в частині організації обліку передбачено лише форму організації обліку [6]. Однак цього недостатньо, враховуючи відсутність однозначних положень нормативних документів щодо інших елементів організації бухгалтерського обліку.

За результатами дослідження 33-х літературних джерел, присвячених обліковій політиці, встановлено відсутність єдності думок щодо переліку питань організаційного характеру в розпорядчих документах, що більш детально розкрито в праці [3].

Оскільки облікова політика суттєво впливає на показники фінансового стану підприємства, одним з важливих моментів організації та ведення обліку на підприємстві є регламентація облікової політики.

За даними анкетування 26 підприємств Житомирської і Київської областей встановлено, що в 92,31% досліджуваних підприємств (25 з 26) у 2006 р. наявний розпорядчий документ, яким оформлено облікову політику. Зміст облікової політики підприємств у частині організації обліку має наступний вигляд (рис. 3).

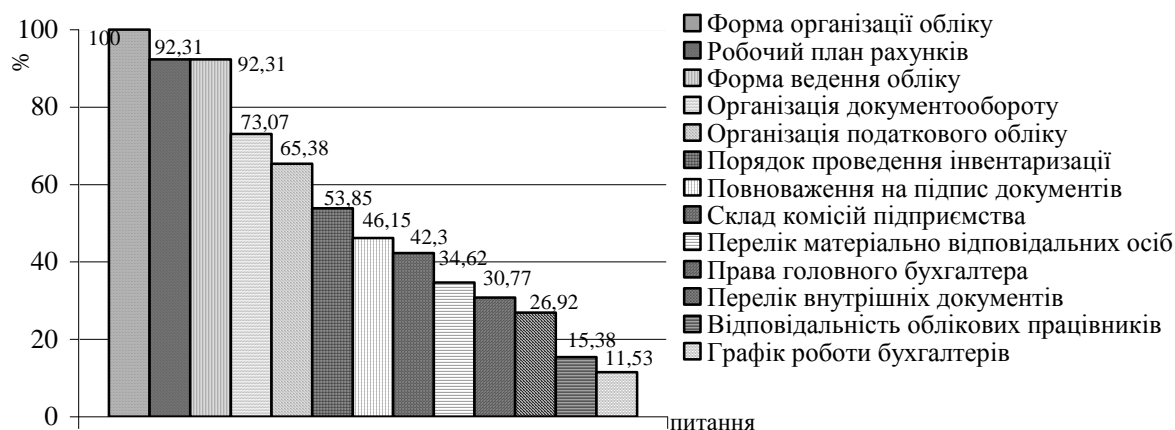


Рис. 3. Питання організації бухгалтерського обліку в розпорядчих документах з облікової політики 26-ти промислових підприємств Житомирської і Київської областей

За результатами проведеного дослідження встановлено, що переважна більшість досліджуваних підприємств використовують журнальну форму ведення бухгалтерського обліку (8 з 26 підприємств або 30,77 %). На 53,85 % підприємствах бухгалтерський облік комп'ютеризований за допомогою програм "1С: Бухгалтерія" (71,42 %), "Парус-Предприятие 7" (14,29 %) та самостійно розроблених (14,29 %). Графіки документообороту розроблено на 19 підприємствах (73,07 %); робочий план рахунків – на 24 підприємствах (92,31 %).

Такими, що перевантажують розпорядчі документи з облікової політики, є положення щодо зазначення необхідності дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених законодавством (5 підприємств або 19,23 %); наведення порядку обчислення податку на прибуток згідно з вимогами законодавства (6 підприємств або 23,08 %); розшифрування видів діяльності підприємства, які повинні зазначатися в установчих документах (4 підприємства або 15,38 %).

Критичний аналіз розпорядчих документів щодо облікової політики в спеціальній літературі та розпорядчих документів підприємств Житомирської і Київської областей, а також змісту складових організації бухгалтерського обліку дозволив встановити, що на рівні підприємства повинні

регламентуватися всі елементи організації бухгалтерського обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Узагальнення результатів досліджень теоретичних аспектів організації бухгалтерського обліку дає можливість зробити наступні висновки.

Доведено, що оптимальною моделлю регулювання бухгалтерського обліку в Україні є поєднання функцій держави, в частині визначення складових організації обліку, та відповідних повноважень суб'єктів організації на рівні підприємств.

Після вивчення змісту регулювання організації бухгалтерського обліку доведено його необхідність і сформовано модель регулювання організації бухгалтерського обліку, яка передбачає два рівні регламентації: держава та суб'єкти господарювання, виходячи з особливостей національного менталітету. На рівні держави має бути обов'язково закріплено складові організації бухгалтерського обліку з можливістю вибору на рівні підприємства з-поміж питань організації, які не підлягають державному регулюванню.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Борьян Б. Роль и правовое положение бухгалтеров-экспертов в Западной Европе и С.-А.С.Ш. // Вопросы баланса и экспертизы. Сборник статей под ред. Б.А. Борьяна. Выпуск 1. – М., 1927. – 267 с.

2. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
3. *Войналович О.П.* Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7, ч. II. – С. 288-296.
4. *Головцов А.* Капиталистическая бухгалтерия на службе у монополий // Бухгалтерский учет. – 1948. – № 3. – С. 40-45.
5. *Грейсон Дж. К. мл., О'Делл К.* Американский менеджмент на пороге XXI века: Пер. с англ. / Авт. предисл. Б.З. Мильнер. – М.: Экономика, 1991. – 319 с.
6. Лист Міністерства фінансів України “Про облікову політику” від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793.
7. *Малышев И.В.* Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
8. *Мухин А.* Американский бухгалтер и его заботы // Бухгалтерский учет. – 1962. – № 3. – С. 60-63.
9. Неуправляемая собственность // Бизнес. – 2006. – № 15. – С. 34-40.
10. Новий словник української мови / В. Яременко, О. Сліпушко. Т. 1-3. – К.: Видавництво “Аконіт”, 2000. – 928 с.
11. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
12. *Петрук О.М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
13. *Соколов Я.В., Пятов М.Л.* Бухгалтерский учет для руководителя: Учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 232 с.
14. *Чикунова Е.П.* Бухгалтерский кризис в США: последствия для России // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 23. – С. 75-78.
15. *Shahul Hameed Bin Hj. Mohamed Ibrahim.* From Conventional Accounting to Islamic Accounting: Review of the Development Western Accounting. Theory and Its Implication for and Differences in the Development of Islamic Accounting // Матеріали наукових статей англійською мовою. Для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. Випуск 1. / Укладачі: ст. викл. М.О. Козлова, ст. викл. А.В. Рабошук, І.В. Супрунова. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 36 с.

ВОЙНАЛОВИЧ Олена Петрівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку