

**РЕФОРМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: СТАН, ПРОБЛЕМИ, ОРІЄНТИРИ**

*Історична відокремленість країн та національні особливості зумовили розвиток різних моделей бухгалтерського обліку зі своїми особливостями, вадами та перевагами. В Україні відбувається процес реформування бухгалтерського обліку з метою запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин*

**Постановка проблеми.** 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 суворої регламентації з боку держави в інтересах відповідних адміністративних органів та центральних відомств. За роки незалежності в Україні створена ґрунтова законодавча база з регулювання системи бухгалтерського обліку. Проте Державна політика інтеграції України у світове співтовариство вимагає продовження роботи з розробки та перегляду ключових аспектів методології бухгалтерського обліку з метою створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складення суб'єктами господарювання фінансової звітності, адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку, реорганізації системи управління бухгалтерським обліком, підготовки кваліфікованих спеціалістів.

**Стан вивчення проблеми.** Реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових умов та необхідність розширення міжнародного співробітництва, створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку вимагає вирішення проблеми неврегульованості певних аспектів нормативно-правових актів, що регламентують бухгалтерський облік, методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів, реорганізації системи управління бухгалтерським обліком.

**Мета дослідження.** Дана стаття є спробою оцінити стан організаційно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, передумов запровадження міжнародних стандартів, адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку та визначити перспективні напрями реформування бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вивчення проблемних аспектів та перспективних напрямів процесу реформування бухгалтерського обліку займає одне з провідних місць в наукових працях українських вчених, серед яких Сфіменко Т.І., Кірейцев Г.Г., Ловінська Л.Г., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Петрук О.М. та ін. Проте актуальні питання реорганізації системи управління бухгалтерським, удосконалення нормативно-правового, методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів залишаються неврегульованими та відсутні методичні рекомендації відносно застосування міжнародних стандартів фінансової звітності у співставленні з діючими національними.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Функціонування підприємств відбувається під впливом різноманітних політичних, економічних, соціальних, географічних та інших факторів, що зумовлює розвиток різних форм ведення бухгалтерського обліку.

Існують різні погляди щодо ієрархії факторів, які визначають національні особливості моделей бухгалтерського обліку. Проте більшість дослідників виділяє фактори: загальна економічна ситуація у державі; рівень втручання держави; користувачі облікової інформації та вимоги, які вони висувають; податкова політика; нормативно-правове забезпечення; джерела фінансування; рівень міжнародної інтеграції та вплив інших держав; національні особливості та культурні цінності; мова; вплив провідних економістів-теоретиків та професійних організацій тощо.

Система бухгалтерського обліку значною мірою визначається ще й історичною спадщиною. Так бухгалтерський облік в Україні не звважаючи на зміни в економічному, політичному середовищі та інтеграційні процеси значно відрізняється від обліку в інших державах. Ці розбіжності обумовлені тим, що бухгалтерський облік в Україні протягом багатьох років формувалася під впливом адміністративної системи господарювання.

Вчені-економісти виокремлюють два основних типи економічних систем: неринковий тип, або командно-адміністративний, та ринковий тип.

Для неринкового типу економіки є характерним державна (соціалістична) власність на засоби виробництва та інші матеріальні блага. Командно-адміністративний тип економіки був характерний для країн з комуністичною політичною системою: колишнього СРСР, країн Центральної та Східної Європи та інших країн колишнього соціалістичного блоку.

До складу соціалістичної власності цих країн входила земля, її надра, води, ліси, заводи, фабрики, шахти, транспорт, банки, засоби зв'язку, державні сільськогосподарські підприємства, державний житловий фонд тощо. Питома вага державної (соціалістичної) власності у середині 70-х років складала 90% виробничих фондів СРСР.

Головна роль в управлінні державою належала органам централізованого управління діяльністю господарюючих суб'єктів. Саме контролюючі та державні органи влади виступали головними користувачами інформації, яка надавалася соціалістичним обліком.

Головною функцією бухгалтерського обліку наголошувалася функція господарського управління, яка

полягала у забезпеченні контролю за збереженням державної власності, контролю за виконанням планів, сприянні управлінню та укріпленню господарського розрахунку, виявленні та використанні внутрішніх ресурсів.

Фактично соціалістичний облік був покликаний виконувати перш за все контрольну функцію з частковим забезпеченням аналітичної (виявлення та використання внутрішніх ресурсів) та інформаційної функції. Остання фактично не наголошувалася, але враховуючи, що головним, якщо не єдиним, користувачем облікових даних були державні органи влади, відповідно соціалістичний облік забезпечував власника соціалістичної власності – державу – необхідною інформацією.

Бухгалтерський облік у країнах з ринковим типом економіки, на відміну від українського, розвивався в умовах необмеженої економічної конкуренції при обмеженому втручанні держави в економіку. В ринковій економіці діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку та забезпечення інформацією широкого кола користувачів, яким є всі суб'єкти господарської діяльності. Загалом ринкова економіка базується на вільній конкуренції, приватній власності та стабільності.

У 1991 році Україна здобула незалежність та почала процес реформування економіки командно-адміністративної до ринкової. Реформа фінансової сфери викликала необхідність змін єдиної радянської системи бухгалтерського обліку. Зміни почалися перш за все з нормативно-правової регламентації 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, обліку даних у масштабі окремих галузей та народного господарства у цілому.

Держави за моделями фінансового обліку та звітності поділяються на держави макро- та мікрорівня.

Для держав мікрорівня характерні: англосаксонське загальне право; сильна й численна бухгалтерська професія; розвинуті ринки капіталу; орієнтація фінансового обліку на надання достовірної інформації акціонерам; розділ податкових правил та фінансового обліку; пріоритет змісту над формою; наявність професійних стандартів.

Для держав макрорівня характерні: романське (кодіфіковане) право; слабка, нечисленна бухгалтерська професія; малорозвинутий ринок капіталу; державна регламентація та орієнтація на кредиторів; дотримання комерційної таємниці; орієнтація на оподаткування; переважання юридичної форми над економічним змістом.

В свою чергу держави макро- та мікрорівня поділяються на підгрупи в залежності від переважання певних характеристик.

Слід відмітити, що загальною тенденцією є рух держав макрорівня у напрямку держав мікрорівня. Україна, як держава макрорівня, не є виключенням.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні почалося з ухвалення Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. N 1706, відповідно до якої було передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. У 1999 році Верховна Рада України ухвалила Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Закон, як і Програма, передбачає

регулювання бухгалтерського обліку у напрямку гармонізації з міжнародними стандартами.

Процес реформування був продовжений ухваленням розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Метою Стратегії є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Завданнями Стратегії були визначені: 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 в міжнародних стандартах; удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва; удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку.

Модель керівництва з боку держави в Україні поступово замінюється на державне регулювання. Проте як і у більшості колишніх радянських держав макрорівня в Україні збереглась традиція державного керівництва бухгалтерським обліком.

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.

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

Функція регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності покладена на Міністерство фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарт) 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 (стандарт) бухгалтерського обліку.

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. З часу ухвалення Верховною Радою України Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" в 1999 р. розроблено та прийнято 34 національний стандарт бухгалтерського обліку. Вони створювалися на основі міжнародних стандартів та їм не суперечать.

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 і 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.

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.

За часи реформування бухгалтерського обліку в Україні була створена достатньо ґрунтовна законодавча база з регламентації системи бухгалтерського обліку, яка складає правову основу реформи. На даний час в Україні можна виділити наступні форми реалізації реформи бухгалтерського обліку:

сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам;

розроблено та прийнято 34 національний стандарт бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів; переведено на українську мову міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

створено загальнодержавну інформаційну базу та забезпечений вільний доступ до неї з питань міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

проводяться щорічні міжнародні науково-практичні конференції з проблемних питань щодо запровадження і застосування міжнародних стандартів;

з 2010 року підприємства-емітенти, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, в обов'язковому порядку складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами, банки і страхові компанії, інші емітенти цінних паперів і фінансові установи за власним рішенням;

продовжується процес удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у зв'язку з прийняттям нових та внесення змін до чинних міжнародних стандартів;

приймаються положення бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені в міжнародних стандартах;

розроблюється методичне забезпечення для застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Процес реформування у сфері бухгалтерського обліку в Україні ще не закінчений. Метою реформування є забезпечення уніфікації та прозорості фінансової звітності суб'єктів господарювання, що виходять на міжнародні ринки, сприяння залученню іноземних інвестицій. Забезпечення уніфікації та прозорості фінансової звітності суб'єктів господарювання суттєво знизить ризики для кредиторів та інвесторів, які спричинені відсутністю необхідної інформації, забезпечує порівнянність звітності, знизить витрати кожної країни на розробку власних нормативних актів (стандартів) та забезпечує зростання довіри до показників фінансової звітності.

Головними напрямками реформи залишаються:

1. Нормативно-правове забезпечення реформи. Внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Закону України "Про аудиторську діяльність", внесення змін до діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розробка та прийняття нових національних стандартів бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів.

2. Методичне та організаційне забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання.

3. Реорганізація системи управління бухгалтерським обліком у напрямку зростання значення професійних організацій у методичному забезпеченні організації бухгалтерського обліку.

4. Міжнародне співробітництво через вступ і активну роботу в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях.

5. Підготовка та перепідготовка кадрів. Реформа повинна починатися з людей. Тому дане направлення є найважливішою складовою реорганізації бухгалтерського обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** 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.

Головною умовою ефективного продовження процесу реформування бухгалтерського обліку в Україні є забезпечення законодавчих й організаційних передумов: усунення неузгодженості у роботі законодавчих органів країни стосовно повноважень і компетенції з питань розробки та впровадження положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також недоліків прийнятих нормативно-правових документів; розробка методичного забезпечення до положень (стандартів) бухгалтерського обліку; гармонізація вимог бухгалтерського та податкового обліку; налагодження умов для професійного судження бухгалтерів, тощо.

#### Список використаної літератури:

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. Закон України "Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 18.03.2004 року № 1629-IV (зі змінами і доповненнями) // zakon.rada.gov.ua. 3. "Про внесення змін до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" Законом України від 14.01.2009 р. № 852-VII // zakon.rada.gov.ua. 4. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. N 1706 // zakon.rada.gov.ua.

ОЛІЙНИК Яна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент Державного вищого навчального закладу "Київський національний університет імені Вадима Гетьмана"