

Методичні аспекти аналітичних досліджень

Копилов В.А.

Перший заступник Міністра фінансів України

Ловінська Л.Г., канд. екон. наук

*Начальник управління методології бухгалтерського обліку
Міністерства фінансів України*

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Доведено, що створення правового, методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні є складовою його організації на національному рівні. Визначено поняття "національна система бухгалтерського обліку", мета її існування та елементи.

Стандартизація бухгалтерського обліку на національному і міжнародному рівнях вимагає переосмислення його концептуальних засад як частини методології, так і в її організації. Найменш досліджений у науковому плані та не врегульований в практичній площині в Україні організаційний аспект цього процесу.

Організація бухгалтерського обліку як окрема наукова дисципліна з'явилася не так давно. Перші наукові праці, були опубліковані ще в 60-х рр. минулого століття, хоча окремі питання організації бухгалтерському обліку висвітлювались значно раніше. Серед науковців, роботи яких сприяли розвитку цього напрямку, можна назвати П.С. Безруких, М.Т. Белуху, В.П. Завгороднього, М.В. Кужельного, А.М. Кузмінського, Ю.Я. Литвина, С.В. Свірко, В.В. Сопко, О.Д. Шмігеля та ін. Вивчення їх наукових праць показує, як змінювалося коло питань стосовно цієї науки, її місце серед інших наукових дисциплін бухгалтерського обліку.

А.Д.Шмігель відступає від загальноприйнятого підходу у визначенні поняття "організація бухгалтерського обліку". Окрім суто процедурного аспекту, пов'язаного з реалізацією і здійсненням облікового процесу, він включає в компетенцію організації "...цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку..." [1]. Саме А.Д.Шмігель був одним з тих, хто розпочав наукові дослідження в галузі організації обліку, його підходи до розуміння завдань цієї науки набагато випередили час. Він включив у визначення організації питання методології, що, безумовно, розширює предмет організації обліку.

Традиційно питання методології розглядалися лише в теорії бухгалтерського обліку. Регулювання бухгалтерського обліку в частині його методології – це вже організаційний аспект, актуальність досліджень якого виникла



лише в період переходу економіки України до ринкових умов господарювання. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення нової нормативної бази вимагає вирішення проблеми регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні. Міжнародний досвід свідчить про різні підходи до цього питання в різних національних системах обліку. Для України виникнення оптимального варіанту можливе лише після проведення відповідних науково-дослідних робіт.

Зокрема, А.М.Кузмінський, В.В.Сопко, В.П.Завгородній в роботі "Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу" (1993 р.) зазначають: "предметом організації бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності є обліковий, контрольний і аналітичний процеси; праця людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом; забезпечення обліку, контролю і аналізу" [2].

У даному визначенні останній пункт доцільно уточнити і висловити так: "Методологічне і методичне забезпечення обліку, контролю і аналізу", окремо пояснюючи поняття "методологічне і методичне забезпечення бухгалтерського обліку".

Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку представляє собою концептуальні засади ведення обліку, його основоположні принципи, викладені в законах держави, стандартах фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку, встановлених державою або професійною спільнотою.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку містить у собі тлумачення законів і стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування або обліку окремих господарських операцій.

Аргументом на користь того, що методологічне і методичне забезпечення бухгалтерського обліку є невід'ємним елементом системи його організації, можна вважати факт, що саме методологічне і методичне забезпечення визначають зміст і порядок функціонування інших елементів системи – облікового процесу і праці людей, задіяних у ньому. Ясно, що без методологічного і методичного забезпечення система обліку існувати не зможе.

Поняття "національна система бухгалтерського обліку" відсутнє в законодавстві України та інших країн. Однак воно використовується в науковій літературі з метою висвітлення особливостей бухгалтерського обліку в частині його методології, методики і організації в різних країнах. Більше того, поряд з цим поняттям використовується ще одне – "міжнародна система обліку." Мета введення його пов'язана саме з процесами стандартизації обліку, спрямованими на виділення в різних системах обліку спільних рис і пошук єдиних концептуальних засад складання фінансової звітності.

Характеризуючи сутність поняття "національна система бухгалтерського обліку", автори перелічують складові елементи системи. Так, Ф.Ф.Бутинець, Я.В.Соколов, Д.А.Панков, Л.Л.Горецька наголошують, що національна система бухгалтерського обліку "конкретизується рядом критеріїв: історичне місце облікової системи; історично сформована система регламентації обліку; наявність і використання розвиненої системи національних



бухгалтерських стандартів; методи обліку і оцінки виробничих запасів, які використовуються в різних країнах; національний план рахунків, побудований за певною моделлю; система організації бухгалтерського обліку в масштабі підприємства; методологія визначення кінцевого фінансового результату і т. п." [3].

В.І.Ткач і М.В.Ткач дають таке визначення: "У цілому облікова система на національному і міжнародному рівні характеризується певним комплексом показників, головними з яких є:

- наявність і використання розвинутої системи національних бухгалтерських стандартів, до яких входить національний план рахунків, урядові укази і директиви, податкове законодавство і кодекси капітальних вкладень" [4].

Наведені визначення підтверджують думку про те, що національна система бухгалтерського обліку має організаційний характер і спрямована саме на регулювання бухгалтерського обліку, що полягає у створенні і запровадженні його методологічного і методичного забезпечення.

Таким чином національна система бухгалтерського обліку охоплює:

- правові засади регулювання;
- методологічне, методичне і організаційне забезпечення.

В Україні національна система бухгалтерського обліку базується на Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", нормативно-правові акти (положення (стандарти) бухгалтерського обліку), методичні рекомендації, інструкції щодо ведення обліку окремих операцій та облікових регістрів.

Методологічне, методичне і організаційне забезпечення спрямоване на регламентацію бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Правові засади регулювання визначають відповідальні органи за розроблення і впровадження методологічного, методичного, організаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Отже, запропоноване більш широке тлумачення предмету організації бухгалтерського обліку дозволяє теоретично обґрунтувати сутність і необхідність існування національної системи бухгалтерського обліку. Очевидно, що в цьому контексті вимагає перегляду також структура предмету організації, тобто перелік його об'єктів.

Вивчення проблем організації бухгалтерського обліку на національному рівні збільшує коло об'єктів організації. В першу чергу таке збільшення відбувається за рахунок паралельного існування в межах однієї національної економіки систем обліку, що мають суттєві методологічні і методичні відмінності. На законодавчому рівні поділу систем бухгалтерського обліку не існує. Однак практика регулювання бухгалтерського обліку в Україні та інших країнах свідчить, що такий поділ реально існує і обумовлений він формою власності, масштабами і специфікою окремих видів діяльності суб'єктів господарювання.

Стандартизація бухгалтерського обліку як на міжнародному рівні, так і в Україні відбувається в межах корпоративного, державного секторів, малого та середнього бізнесу. Для окремих галузей, наприклад, сільське господарств-



во, банківська справа, страховий бізнес, фінансові операції розробляються окремі стандарти для врахування специфіки діяльності. Слід зазначити, що створювані системи обліку не є автономними концептуально. Всі вони базуються на єдиній методології, але в організаційному плані є відокремленими, оскільки мають різне нормативне забезпечення, суттєві особливості поточно-го обліку, нюанси в змісті фінансової звітності.

Проілюструємо цю думку на прикладі системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Напрямом реформування бухгалтерського обліку є гармонізація його стандартів у різних країнах світу. Початковим етапом цього процесу було розроблення і впровадження стандартів обліку лише великих акціонерних компаній. В даний час цей процес охопив бухгалтерський облік інших суб'єктів господарювання, зокрема малого та середнього бізнесу і державного сектора.

У структурі Міжнародної федерації бухгалтерів утворено Комітет із питань державного сектора з постійно діючим комітетом Правління Міжнародної федерації бухгалтерів.

Метою Комітету з питань державного сектора є розроблення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які узагальнюють кращий світовий досвід у цій сфері обліку і створюють умови при їх запровадженні для ефективного управління державними фінансами.

Під терміном "державний сектор" у міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства) [5, с. 16].

Відповідно до Господарського кодексу до суб'єктів державного сектора економіки відносяться суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує 50% чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [6].

Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до органів державного сектора в Україні відносить:

- міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів;
- державні і комунальні підприємства, установи та організації;
- акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більше ніж 50% акцій (часток, паїв) належать державі або суб'єктам комунальної власності;
- державні цільові фонди;
- інші підприємства, установи та організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються у їх розпорядженні у разі надання їм податкових пільг, державне чи комунальне майно



(далі – державні ресурси) – лише під час провадження ними діяльності з використання державних ресурсів [7].

Таке тлумачення структури державного сектора конкретизує визначення, наведене в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора, що підтверджує відповідність розуміння поняття "державний сектор" в Україні міжнародній практиці.

Необхідно зазначити, що міжнародні стандарти обліку для державного сектора (далі – МСБОДС) представляють собою офіційно прийняті вимоги до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО), виданих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відомою раніше як Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектора. При цьому в тексті МСБОДС максимально зберігаються підходи, визначені в МСБО, якщо по тому чи іншому питанню обліку або звітності немає суттєвих відхилень чи особливостей в державному секторі.

МСБОДС поширюється на всіх суб'єктів державного сектора за винятком державних комерційних підприємств [див. 5, с. 8]. Найхарактернішими рисами державних комерційних підприємств є повноваження самостійно укладати господарські договори, відсутність постійного фінансування держави, отримання прибутків від діяльності або повна компенсація власних витрат, наявність контролю з боку суб'єкта господарювання державного сектора (там само). Такі підприємства підпадають під сферу застосування МСБО.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, складена відповідно до МСБОДС, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватись як прогнози або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Окрім того, вона може також надавати дані щодо отримання ресурсів відповідно до ухваленого порядку, встановленого законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектора дещо інші порівняно з використанням фінансової звітності недержавного сектора. Фінансова звітність державного сектора – є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Фінансовий звіт суб'єкта господарювання державного сектора відповідно до МСБОДС має включати такі складові: звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про зміни у чистих активах / власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, облікову політику та примітки до фінансових звітів.

Облікова політика суб'єкта господарювання державного сектора, звітність якого складається відповідно до МСБОДС, повинні відповідати всім вимогам кожного застосованого міжнародного стандарту бухгалтерського



обліку для державного сектора. При цьому інформація, що подається у фінансових звітах відповідатиме принципам доречності та достовірності [див. 5, с. 35].

Достовірність фінансової інформації трактується як достовірність обчислення фінансових результатів діяльності та характеристики фінансового стану, відображення економічної сутності господарських операцій, а не лише їх юридичної форми, нейтральність подання даних, обачний вибір способів оцінки, повнота у всіх суттєвих аспектах.

Слід зазначити, що трактування принципів облікової політики стосовно суб'єктів державного сектора має також свої специфічні аспекти. Так, наприклад, відображення економічної сутності, що привалює над юридичною формою операцій, передбачене в МСБО, в МСБОДС тлумачаться вже як не тільки відображення юридичної форми, а ще і економічної суті. Ця обставина обумовлена функцією інформаційного забезпечення даними фінансової звітності, фінансового контролю ресурсів, наданих суб'єкту господарювання державного сектора.

Принцип безперервності, який передбачає під час складання фінансової звітності оцінку здатності суб'єкта продовжувати діяльність на безперервній основі, також має свої особливості. Вони обумовлені необхідністю при складанні фінансової звітності суб'єктів господарювання аналізувати вплив таких чинників, як потенційні та оголошені структурні перебудови організаційних одиниць у майбутньому, можливість надходження подальшого державного фінансування, пошук інших джерел фінансування тощо. Тобто за певних умов дотримання принципу безперервності при складанні фінансової звітності може бути не доречним. Окрім того, цей принцип не розповсюджується на фінансову звітність органів державної влади.

Наведений аналіз методологічних і організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дає підстави зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення засад бухгалтерського обліку державного сектора відповідно до умов функціонування суб'єктів у ринковому середовищі.

Методологічні і організаційні особливості щодо системи обліку в корпораціях добре висвітлені у сучасній зарубіжній і вітчизняній літературі. Вони обумовлені, в першу чергу, корпоративною формою власності, відділенням власників від управління суб'єктом господарювання і певними вимогами користувачів фінансової звітності до її змісту. Варто зазначити, що ця система обліку є основоположною при формуванні інших систем, оскільки історично ввібрала в себе концептуальні засади обліку в умовах ринкової економіки.

Методологічні та організаційні особливості щодо системи обліку в малому і середньому бізнесі обумовлені незначними обсягами діяльності та іншими завданнями бухгалтерського обліку порівняно з великим бізнесом.

Користувачі фінансової звітності малих підприємств суттєво відрізняються від користувачів звітності великих підприємств. Їх коло набагато вужче. В першу чергу користувачами звітності малих підприємств є державні



органи. На підставі цього констатуємо, що податкова звітність для малих підприємств має бути абсолютно адекватною фінансовій звітності.

Окрім державних органів, фінансовою звітністю малих підприємств цікавляться кредитори та інвестори. Перших, цікавить платоспроможність, інших – вартість майна та фінансовий стан.

У малому бізнесі використовуються спрощені форми обліку і прості системи без використання подвійного запису.

Все це свідчить про доцільність створення окремого пакету стандартів для малого бізнесу.

Таким чином, національна система бухгалтерського обліку складається з систем обліку для корпоративного сектора, для суб'єктів господарювання малого та середнього бізнесу, для державного сектора. Наведений поділ систем базується на підходах до стандартизації обліку в міжнародній практиці. Наявне нормативне забезпечення обліку в Україні свідчить, що диференціація систем має місце, і тому у нас нова система обліку ще в стадії становлення.

Поділ національної системи обліку на підсистеми за підходами до стандартизації впливає з відмінностей у методологічних засадах обліку, суб'єктів господарювання різних за формою власності, обсягом і характером діяльності. Однак для класифікації систем обліку у межах однієї країни можна використовувати ще й інший підхід, пов'язаний із статистичним узагальненням інформації на макрорівні про результати діяльності та фінансовий стан суб'єктів господарювання. Таке узагальнення здійснюється в системі національних рахунків за підсекторами (інституційними секторами) економіки.

Статистичне групування даних про господарську діяльність суб'єктів господарювання та її результати відбувається відповідно до класифікації інституційних секторів економіки, затвердженої Державним комітетом статистики [8]. Національна економіка за цією класифікацією складається з інституційних одиниць, які поділяються на юридичних осіб, що створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства, незалежно від того, які особи або суб'єкти можуть володіти ними чи контролювати їхню діяльність, та фізичних осіб або груп осіб у формі домашніх господарств. У свою чергу, юридичні особи поділяються на корпорації (включаючи квазікорпорації), некомерційні організації, органи державного управління.

Слід зазначити, що термін "корпорація" у цій класифікації має широке тлумачення і включає як всі види господарських товариств, так і унітарні підприємства (створені одним засновником) – квазікорпорації.

Фактично корпорації як інституційний сектор економіки охоплюють підприємницьку діяльність, що здійснюється в країні, включаючи також суб'єктів господарювання, заснованих на державній власності.

Некомерційні організації (НКО) можуть відноситись до різних секторів економіки, оскільки є відповідно до класифікації ринковими і неринковими.

Ринкові НКО надають товари та послуги за економічно значущими цінами, тобто впливають на рівень попиту на ринку. Вони також можуть мати додаткові надходження, за рахунок яких одержувати активи, що приносять доходи від власності.



Головним джерелом доходів неринкових НКО є кошти державного бюджету, внески членів, пожертвування, інші трансферти, а також теж доходи від власності. Основна частина товарів і послуг надається ними безкоштовно або за економічно незначущими цінами.

Неринкові НКО поділяються на ті, що контролюються і в основному фінансуються органами державного управління, та ті, що обслуговують домогосподарства.

Органи державного управління здійснюють функції законодавчої, виконавчої та судової влади, уповноважені збирати податки та інші обов'язкові платежі, витрачають зібрані кошти на виконання урядової програми.

Усі перелічені сектори поділяються на підсектори, що мають суттєві особливості господарської діяльності, порядок формування джерел фінансування та їх використання. Ці відмінності мають безумовний вплив на методологію і методику бухгалтерського обліку.

Джерелом для узагальнення даних у системі національних рахунків є фінансова та статистична звітність суб'єктів господарювання, яка складається за даними поточного бухгалтерського обліку. Таке узагальнення можливе лише за умови повної уніфікації методологічних і методичних засад як поточного бухгалтерського обліку, так і звітності в межах підсекторів і секторів усієї національної економіки. Ця обставина також свідчить про необхідність існування національної системи обліку.

Стосовно класифікації інституційних секторів економіки України, затвердженої Держаним комітетом статистики України, зазначимо таке: якщо кожний інституційний сектор має свою систему обліку, то є певна неузгодженість з підходами до стандартизації систем обліку, що існують в світовій практиці та й в Україні. Зокрема, інституційний сектор "Корпорації" охоплює таких суб'єктів господарювання, бухгалтерський облік яких в міжнародній практиці регламентується міжнародними стандартами обліку для державного сектора: некомерційні організації, які контролюються і фінансуються органами державного управління (бюджетні установи) та національний банк. Крім того, до складу корпорацій віднесені, так звані квазікорпорації, кожна з яких повинна мати повний набір рахунків, який дозволив би повністю визначити потоки доходів і капіталу між нею і власником. При цьому виключаються суб'єкти господарювання, що ведуть бухгалтерський облік за спрощеною і простою системами. В той час Комітет із міжнародних стандартів розробляє для цієї групи суб'єктів господарювання окремий пакет стандартів, оскільки вважається, що стандарти корпорацій для них непридатні. Вочевидь, що такі стандарти мають базуватися на стандартах корпорацій, і разом з тим все таки утворювати окрему систему обліку.

Указані протиріччя свідчать про актуальність наукових досліджень у галузі організації бухгалтерського обліку і організації статистики саме на національному рівні. Однак не потребує доведення той факт, що узагальнення інформації в системі національних рахунків має відбуватися з урахуванням особливостей методології її формування на рівні першоджерела – суб'єкта господарювання і враховувати тенденції диференціації систем бухгалтерського обліку на національному рівні.



Отже, спираючись на наведене вище, предмет організації бухгалтерського обліку можна конкретизувати визначенням таких об'єктів:

- національна система бухгалтерського обліку, яка складається з підсистем обліку для корпоративного сектора, малого та середнього бізнесу, державного сектора;
- система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Таке виділення об'єктів організації бухгалтерського обліку можливе лише за умови більш широкого тлумачення предмету, тобто включення в нього методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Таким чином, система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання як об'єкт організації є підпорядкованою відносно такого об'єкта, як національна система, оскільки саме на національному рівні створюється і запроваджується правове, методологічне і методичне забезпечення бухгалтерського обліку. Врахування галузевих особливостей, а також специфіки окремих видів діяльності відбувається на національному рівні шляхом створення відповідного методичного забезпечення, наприклад, по страховій діяльності, банківській справі тощо.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що організація бухгалтерського обліку як наука складається відповідно до структури її предмета з двох розділів:

- організація бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- організація національної системи бухгалтерського обліку.

Якщо завдання та структура організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання певною мірою дослідженими і висвітленими в науковій літературі, то ці питання стосовно організації національної системи обліку ще тільки поставлені і потребують свого вивчення.

Як зазначалося, метою національної системи бухгалтерського обліку є правове, методологічне і методичне забезпечення функціонування бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах і організаціях, через яке і здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку. Отже, завдання організації національної системи бухгалтерського обліку можливо визначити, лише виходячи з потреб бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання саме в частині правового, методологічного і методичного забезпечення.

Слід зазначити, що Міністерство фінансів України реалізувало такий підхід до організації бухгалтерського обліку в Положенні про Міністерство фінансів України, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2006 р. №1837. У ньому серед основних завдань Мінфіну визначено: здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків і бюджетних установ), а також фізичних осіб – підприємців. Для реалізації цього завдання передбачено, що Мінфін забезпе-



чує розроблення та впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності на підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності. З цією метою, зазначено в Положенні, Мінфін забезпечує розроблення та затверджує в установленому порядку: національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; 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 (крім банків і бюджетних установ); нормативно-правові акти з питань регулювання облікової політики суб'єктів державного сектора економіки. Крім наведеного вище, до компетенції Мінфіну в частині державного регулювання бухгалтерського обліку в Положенні покладено координацію діяльності центральних органів виконавчої влади щодо розроблення та виконання нормативно-правових актів із питань обліку суб'єктів державного сектора економіки, що належать до сфери їх управління та проведення моніторингу розроблення та виконання галузевих методичних рекомендацій, підготовлених на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таким чином, у наведеному нормативному документі в основному охоплені всі аспекти державного регулювання сучасного бухгалтерського обліку.

Вивчення положень, які регламентують діяльність інших органів виконавчої влади, показало, що єдиного підходу до галузевої нормативної бази з бухгалтерського обліку у міністерств і відомств немає [9]. Серед сімнадцяти міністерств, крім Міністерства фінансів України, питаннями створення методичного забезпечення займається лише Міністерство аграрної політики. Знаменно, що такі потужні міністерства, які представляють виробничу сферу, як Міністерство промислової політики, Міністерство транспорту та зв'язку, Міністерство палива та енергетики взагалі не визначають створення галузевої нормативної бази з бухгалтерського обліку. Аналогічна ситуація і в Державних комітетах та інших центральних органах виконавчої влади. Виняток становлять Державний комітет з будівництва та архітектури, Державний комітет лісового господарства, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг. У положеннях, які регулюють діяльність органів влади, чітко визначено, що вони зобов'язані в межах своєї компетенції розробляти відповідно до галузевих особливостей на основі національних положень методичні рекомендації щодо їх застосування.

Це свідчить про порушення ст.6 Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність, відповідно до якої органи виконавчої влади мають забезпечити розроблення на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. Це свідчить про відсутність загальної концепції створення методичного забезпечення бухгалтерського обліку, а також відсутність координації дій органів виконавчої влади, що визначають облікову політику.

Отже, реалізувати повною мірою концепцію державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення його методичного забезпечення,



яке б відображало галузеву специфіку, можливо лише вдосконаливши організацію бухгалтерського обліку на рівні органів виконавчої влади, які визначають економічну політику певного інституційного сектора національної економіки або її галузі. З цією метою необхідно внести відповідні зміни в нормативні документи, які регламентують діяльність органів виконавчої влади, а саме: в положення про діяльність окремих міністерств і державних комітетів.

Такий підхід сприятиме диференціації завдань органів виконавчої влади в сфері державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні.

Література

1. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерского учета и оперативного экономического контроля на промышленном предприятии. – К.: Редак.-изд. отдел Киевского ин-та нар. хоз. им. Д.С. Коротченка, 1973. – С. 9.
2. Кузмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – К.: Вища школа, 1993. – С. 10.
3. Бутинец Ф.Ф., Соколов Я.В., Пашков Д.А., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / Учеб. пособие для студентов высших учебных заведений "Учет и аудит". – Житомир: ЧП "Рута", 2002. – С. 23.
4. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 9.
5. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.2003 Edition. International Federation of Accountants – New York 10017 USA. – P. 16.
6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11 (28.03.2003). – ст. 462.
7. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. №158 // Офіційний вісник України. – 17.06.2005. – № 22. – Ст. 1224. – С. 75.
8. Класифікація інституційних секторів економіки України, затверджена наказом Державного комітету статистики України 18.04.2005 р. № 96. – www.rada.gov.ua.
9. Ловінська Л. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л.Г.Ловінська, І.Б.Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – С. 214–226.