

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

На правах рукопису

Олійник Яна Вікторівна

УДК 657.1:330.837:339.924 (043.3)

**ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ
МІЖНАРОДНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ**

Спеціальність 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)»

Дисертація на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Науковий консультант:
Ловінська Людмила Геннадіївна
доктор економічних наук, професор

Київ – 2016

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ	
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	19
1.1. Пізнавальні перспективи дослідження організації бухгалтерського обліку в Україні.....	19
1.2. Парадигма організації бухгалтерського обліку: генезис наукових підходів.....	34
1.3. Розвиток предметно-змістовного понятійно-категоріального апарату організації бухгалтерського обліку.....	45
1.4. Еволюція онтології організації бухгалтерського обліку	73
Висновки до розділу 1.....	98
РОЗДІЛ 2 ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ	
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ІНТЕГРАЦІЇ	
УКРАЇНИ У СВІТОВИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ ПРОСТІР.....	107
2.1. Теорія інститутів як методологічна основа аналізу розвитку організації бухгалтерського обліку.....	107
2.2. Використання положень концепції інституціональних матриць в процесі наукового забезпечення аналізу організації бухгалтерського обліку в Україні.....	121
2.3. Становлення інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні в умовах адаптації до глобального середовища.....	142
Висновки до розділу 2.....	173
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА	
ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОМУ РІВНІ В УМОВАХ	
МІЖНАРОДНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ.....	180
3.1. Місце та значення держави як суб'єкта інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку.....	180

3.2. Оцінка поділу владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку в Україні.....	194
3.3. Аналітичний огляд інституціонального середовища бухгалтерського обліку в Україні та правові імперативи його удосконалення.....	215
3.4. Наукове забезпечення обґрунтування концептуальних інституціональних засад організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції	243
Висновки до розділу 3.....	282
РОЗДІЛ 4 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОГО ЕТАПУ РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА.....	287
4.1. Особливості організації бухгалтерського обліку підприємства: інституціональний аспект.....	287
4.2. Механізм створення інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства.....	299
4.3. Формування внутрішньої регламентації організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку підприємствами.....	313
4.4. Формалізація діяльності облікової служби підприємства.....	326
Висновки до розділу 4.....	337
РОЗДІЛ V ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	343
5.1. Облікова політика підприємства як інструмент впорядкування методичних аспектів складання фінансової звітності.....	343
5.2. Інституціональне забезпечення формування облікової політики підприємства	362
Висновки до розділу 5.....	380

ВИСНОВКИ.....	384
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	390
ДОДАТКИ.....	440

ВСТУП

Актуальність теми. Євроінтеграційні процеси в Україні відбуваються в умовах системної соціально-економічної кризи. Пошук шляхів виходу з кризи має на меті підвищення ефективності управління економікою як на державному рівні, так і на рівні окремого підприємства. У цій площині ефективність регулювання та організації бухгалтерського обліку, як важливої функції управління, набувають стратегічного значення. Створення сприятливих умов з боку держави для виконання системою бухгалтерського обліку підприємства поставлених завдань є визначальними для запровадження нових підходів до організації бухгалтерського обліку, які відповідають цілям забезпечення сталого розвитку України та сучасним тенденціям світового досвіду у цій сфері. Євроінтеграція обумовлює врахування в цьому процесі кращих облікових практик.

На тлі широкомасштабних перетворень та особливо складних політичних процесів в Україні необхідність обґрунтування напрямів удосконалення регулювання та організації бухгалтерського обліку підприємств визначає пошук альтернативних теорій, що враховують вплив різноманітних факторів і процесів. Зазначене стало викликом та поштовхом до збагачення методології організації бухгалтерського обліку та її впровадження з урахуванням положень інституціональної теорії.

Розширення традиційної методології організації бухгалтерського обліку за рахунок застосування до неї положень теорії інститутів дає ключ до розуміння її проблемних аспектів, дозволяє виявити вплив екзогенних та ендегенних факторів як джерела нелінійного розвитку бухгалтерського обліку в Україні. З іншого боку, послідовний та системний розгляд організації бухгалтерського обліку з урахуванням геополітичних позицій України та участі в євроінтеграційному процесі на засадах інституціонального підходу дає можливість визначити стан та особливості національної системи

бухгалтерського обліку, виявити чинники та закономірності її розвитку. До нього долучається аналіз історичного шляху реформування бухгалтерського обліку, оцінка особливостей облікових систем різних країн, вивчення особливостей вітчизняного інституціонального середовища бухгалтерського обліку.

Актуальність теми дисертації та коло питань, які потребують наукового осмислення, визначають важливість проведення: комплексного дослідження впливу міжнародної інтеграції, економічних та суспільних процесів, відносин і зв'язків інститутів та суб'єктів у сфері бухгалтерського обліку на розвиток організації бухгалтерського обліку; теоретичного аналізу її онтологічних та методологічних засад; обґрунтування концептуальних інституціональних засад удосконалення регулювання бухгалтерського обліку та організації бухгалтерського обліку підприємств в Україні.

Висунутий у дисертації підхід полягає у розвитку парадигми організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції, що ґрунтується на синтезі методологічних підходів, запропонованих у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері бухгалтерського обліку й інституціональної теорії.

Фундаментальні теоретичні основи організації бухгалтерського обліку закладені в дослідженнях вітчизняних науковців М.Т. Білухи, М.І. Бондара, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, В.М. Жука, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, З.-М. В. Задорожнього, С.В. Івахненкова, В.І. Ісакова, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, О.П. Кудрі-Висоцької, М.В. Кужельного, С.А. Кузнецової, А. М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, Я.Д. Крупки, С.О. Левицької, В.С. Леня, Ю.Я. Литвина, Л.Г. Ловінської, Н. М. Малюги, А.Ш. Маргуліса, В.Б. Моссаковського, Ю.І. Осадчого, О. М. Петрука, М. С. Пушкара, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В. О. Шевчука, В. Г. Швеця, О. Д. Шмігеля, В.А. Шпака.

Усвідомлення вітчизняними та іноземними вченими необхідності врахування впливу політичних, економічних, соціальних та культурних

важелів при розробці та впровадженні політики у сфері бухгалтерського обліку знайшло втілення у працях зарубіжних науковців О. Амата, Х. Андерсона, Д. Блейка, Є. Воронової, Т. Дупніка, Х. Гернона, С. Грея, Д. Колдуелла, М. Кутера, Г. Мііка, Ж. Саварі, Я. Соколова, С. Солтера, Г. Мюлера, А. Паксті, Л. Чайковської, Е. Хендриксена. Застосування положень інституціональної теорії як наряду сучасної економічної думки до проведення наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку проводили вітчизняні вчені В. М. Жук, З.-М. В. Задорожний, О. О. Канцуров, Г. Г. Кірейцев, С. Ф. Легенчук, Л. Г. Ловінська, О. М. Петрук. Питання нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку розглядалися вітчизняними вченими М.Т. Білухою, М. І. Бондарем, О. С. Бородкіним, Ф. Ф. Бутинцем, С. Ф. Головим, З. В. Гуцайлюком, З.-М. В. Задорожним, М. В. Кужельним, В. М. Пархоменком, В. В. Сопком, М. Г. Чумаченком, В. Г. Швецем. Водночас, цілеспрямованого системного застосування положень інституціонального аналізу щодо організації бухгалтерського обліку, не дивлячись на практичну важливість і актуальність, а також існування великого масиву спеціальної літератури, в Україні не проводилося.

Наукове осмислення парадигми організації бухгалтерського обліку знаходиться в активному процесі визначення. Доказом тому є існування широкого спектру думок стосовно стану та перспектив розвитку організації бухгалтерського обліку. Не в повній мірі з'ясованими залишаються питання визначення впливу різноманітних факторів на національну систему бухгалтерського обліку, розмежування регулюючих функцій державних та недержавних суб'єктів щодо регулювання бухгалтерського обліку. Недостатня увага приділяється сьогодні питанням впровадження стандартизації бухгалтерського обліку на рівні підприємств, установ та організацій. Актуальність означених питань, врахування впливу широкого спектру інститутів та учасників відносин, які виникають в процесі організації бухгалтерського обліку в умовах динамічних глобальних перетворень,

зумовили вибір теми, об'єкт і предмет дослідження, постановку мети і завдань дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темами «Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки» (номер державної реєстрації 0108U001858), «Удосконалення обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційного розвитку економіки» (номер державної реєстрації 0113U004263), у процесі виконання яких автором здійснювались дослідження, пов'язані з удосконаленням організації бухгалтерського обліку та узагальнення її результатів на підприємствах України, а також Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» при Міністерстві фінансів України за темами: «Удосконалення нормативно-правового і організаційного забезпечення бухгалтерського обліку підприємств в контексті запровадження податкового кодексу України» (номер державної реєстрації 0111U006826) у частині вирішення проблеми впорядкування організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні; «Наукове супроводження імплементації податкового та бюджетного кодексів України: Обґрунтування нормативно-правового забезпечення спрощеного обліку та звітності платників єдиного податку» у частині обґрунтування нормативно-правового забезпечення спрощеного обліку та звітності платників єдиного податку (номер державної реєстрації 0111U006396); «Наукове обґрунтування методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій» (номер державної реєстрації 0112U003362) у частині обґрунтування методологічних та організаційних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій; «Наукове обґрунтування удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності недержавних пенсійних фондів» (номер державної реєстрації 0112U003362) у

частині визначення шляхів удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності недержавних пенсійних фондів; «Наукове обґрунтування удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності неприбуткових організацій з управління та утримання житлового комплексу» у частині розробки напрямів удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій з управління та утримання житлового комплексу (номер державної реєстрації 0112U003362).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у формуванні парадигми організації бухгалтерського обліку, котра враховує зміни, що відбуваються у політичній, економічній, соціальній сферах в умовах інтеграції України у європейський економічний простір; теоретичному обґрунтуванні на її основі концептуальних інституціональних засад удосконалення регулювання бухгалтерського обліку та практичних підходів його організації.

У рамках поставленої мети визначено такі основні завдання:

- осмислити та розвинути теоретичне підґрунтя організації бухгалтерського обліку задля встановлення наукової парадигми, яка врахує об'єктивні економіко-політичні та соціально-культурні процеси у суспільстві;
- дослідити розвиток наукового знання про організацію бухгалтерського обліку та довести її предметну самостійність;
- довести доцільність застосування інституціонального підходу до аналізу розвитку організації бухгалтерського обліку та обґрунтувати на цій основі міждисциплінарний характер дослідження;
- розвинути з дотриманням положень інституціональної теорії предметно-змістовний понятійний апарат організації бухгалтерського обліку через побудову структурних понятійних рядів основних категорій, що враховують особливості функціонування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку та

опосередковують зв'язки і відносини між державними органами, підприємствами та професійними об'єднаннями бухгалтерів та аудиторів;

- розглянути онтологічні аспекти організації бухгалтерського обліку та оцінити їх на предмет подолання обмеженості сформованих уявлень;

- розвинути наукове бачення сутності та структури національної системи бухгалтерського обліку та встановити закономірності й національні особливості, що визначають її розвиток;

- на основі інституціонального аналізу встановлення владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку в різних країнах світу та в Україні, обґрунтувати концептуальні засади модернізації регулювання бухгалтерського обліку;

- дослідити в історичній ретроспективі еволюцію організації бухгалтерського обліку в Україні на основі аналізу нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та діяльності державних органів щодо регулювання бухгалтерського обліку;

- визначити форми і способи взаємодії державних органів, підприємств, професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів в процесі реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки;

- визначити змістовні аспекти політики у сфері бухгалтерського обліку як інструменту організації з урахуванням динаміки інституціональних змін та розробити методологічне забезпечення формування облікової політики підприємства;

- встановити особливості формування загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку протягом періоду державності України та виділити ключові інституціональні чинники, що визначають її трансформації;

- визначити проблемні аспекти та теоретично обґрунтувати пропозиції, спрямовані на удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в контексті міжнародної інтеграції;

- розкрити особливості організації бухгалтерського обліку підприємств в умовах постіндустріального етапу розвитку суспільства;
- обґрунтувати основні напрями удосконалення внутрішнього інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємств у контексті загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку та сформувати інструментарій його забезпечення.

Наведені цілі та завдання знаходяться у тісному взаємозв'язку й залежності. Включення до кола дослідження теоретичних аспектів організації бухгалтерського обліку, застосування інституціонального та системного підходів дозволяють окреслити основні питання, які мають бути вирішені з метою створення сучасної парадигми організації бухгалтерського обліку в Україні.

Об'єктом дослідження визначено систему регулювання бухгалтерського обліку та систему бухгалтерського обліку підприємства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних, інституціональних та методичних питань організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції.

Методи дослідження. Для вирішення наукових завдань і досягнення кінцевої мети дослідження автор спирався на підходи та методи наукового аналізу: інституціональний, системний, емпіричний, структурно-функціональний, порівняльний, ретроспективний, індуктивний, дедуктивний, а також логічні, аналітичні та інші методи. Підходи та методи наукового аналізу застосовані в межах неоінституціональної концепції, яка уможливила комплексний підхід до аналізу розвитку організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції та узагальнене бачення закономірностей функціонування національної системи бухгалтерського обліку. Інституціональний підхід дав змогу дослідити моделі регулювання бухгалтерського обліку в різних країнах світу та в Україні. При цьому аналіз встановлення владних повноважень невіддільний від аналізу нормативно-

правового забезпечення бухгалтерського обліку. Застосування принципів та методів системного підходу дало можливість визначити рівні ієрархії організації бухгалтерського обліку, підсистеми, елементи та їх зв'язки. Застосування автором емпіричного підходу сприяло здійсненню структурно-функціонального аналізу інформаційного матеріалу та даних опитувань фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком, що дозволило проаналізувати ключові уявлення стосовно організації бухгалтерського обліку. Порівняльний та ретроспективний аналіз дозволили визначити основні форми та тенденції реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку України в контексті міжнародного співробітництва. Методи наукової індукції та дедукції допомогли встановити взаємозв'язки, взаємодії та взаємовплив інститутів та суб'єктів у сфері бухгалтерського обліку й визначенню на цій основі перспектив розвитку організації бухгалтерського обліку.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України, матеріали монографій, дисертаційних робіт, наукових періодичних видань, конференцій, електронних ресурсів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у формуванні наукової парадигми організації бухгалтерського обліку, яка враховує об'єктивні економіко-політичні та соціально-культурні процеси у суспільстві та забезпечує можливість на її основі удосконалення управління бухгалтерським обліком в Україні в умовах міжнародної інтеграції. Основними положеннями наукової новизни є:

вперше:

- аргументовано напрями модернізації парадигми організації бухгалтерського обліку через вивчення питань міждисциплінарних синтезів. Це дозволило врахувати вплив на організацію бухгалтерського обліку інституціональних змін, що відбулися в наслідок обрання Україною євроінтеграційного вектору розвитку, та запропонувати на основі результатів

дослідження Концепцію удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу;

- побудовано функціонально-аналітичну модель (інституціональну матрицю) організації бухгалтерського обліку на основі аналізу світового досвіду регулювання бухгалтерського обліку. Це уможливило розроблення Стратегії модернізації регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу;

- визначено напрями удосконалення інститутів, що регулюють бухгалтерський облік через оцінку чинного інституціонального середовища бухгалтерського обліку. Це забезпечило можливість встановити інституціональні чинники загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку та розробити методологічне забезпечення формування облікової політики підприємства;

- обґрунтовано інституціональні підходи до організації бухгалтерського обліку підприємства через оцінку процесу формалізації організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку. Це дозволило запропонувати порядок діагностики стану інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства як головного чинника інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку локального рівня та розробити методичне забезпечення організації бухгалтерського обліку підприємства та діяльності облікової служби як його структурного підрозділу.

удосконалено:

- підходи до розуміння організації бухгалтерського обліку як об'єкта пізнання через уточнення її наукового статусу на основі системного дослідження її теоретичних засад, що дозволило стверджувати про предметну самостійність організації бухгалтерського обліку;

- концептуальні засади регулювання бухгалтерського обліку через аналіз трансформації інститутів як головного рушійного фактору системних перетворень та інструменту регулювання бухгалтерського обліку, що дозволило

виявити проблемні аспекти та розробити пропозиції, спрямовані на удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в контексті міжнародної інтеграції;

- механізм формування політики у сфері бухгалтерського обліку через розгляд національної системи бухгалтерського обліку як об'єкта макроекономічного управління, що уможливило визначення особливостей загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку в Україні за часи становлення її самостійності;

- методологічний підхід щодо організації бухгалтерського обліку підприємств через врахування необхідності дотримання соціальної відповідальності, що сприяє максимально можливому виконанню мети та завдань організації бухгалтерського обліку та приведенню технології облікового процесу, нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та діяльності облікової служби як головних елементів системи бухгалтерського обліку підприємства у стан, який забезпечує врахування вимог, що ставляться перед ними в умовах постіндустріального етапу розвитку суспільства;

набуло подальшого розвитку:

- методологічні засади організації бухгалтерського обліку через розширення інструментарію дослідження, вихідним положенням якого є застосування інституціонального підходу, це уможливило зробити висновок, що в умовах реформування національної системи бухгалтерського обліку, нестабільності зовнішнього середовища та зростання процесів міжнародної інтеграції, суттєвою складовою формування парадигми організації бухгалтерського обліку є теорія інститутів;

- онтологічні аспекти організації бухгалтерського обліку через включення до кола дослідницьких пріоритетів процесів створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні, що сприятиме формуванню єдиної наукової позиції

стосовно визначення об'єкта, предмета, мети, структури, принципів, функцій та суб'єктів організації бухгалтерського обліку;

- визначення понятійного апарату організації бухгалтерського обліку через застосування положень інституціональної теорії, що дозволило побудувати структурні понятійні ряди основних категорій, що відображають опосередковані зв'язки державних органів, підприємств та професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів у процесі регулювання бухгалтерського обліку;

- наукове бачення сутності та структури національної системи бухгалтерського обліку на основі синтезу інституціонального та системного підходів. Це уможливило врахування системотворчих особливостей, що кваліфікують її як систему, та визначення на цій основі сукупності факторів, закономірностей, національних особливостей, які впливають на її розвиток;

- розуміння еволюції організації бухгалтерського через аналіз форм впливу держави й суспільства та систематизацію нормативно-правових актів із питань регулювання бухгалтерського обліку, що дозволило критично оцінити та визначити особливості становлення національної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі з урахуванням змін економічного, політичного та соціального середовищ;

- підходи до моделювання взаємодії державних органів, підприємств та професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів через оцінку динаміки характеру їх взаємодій, що дозволило запропонувати модифіковану модель їх взаємовідносин у процесі реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій щодо модернізації регулювання бухгалтерського обліку та удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємств на засадах інституціонального підходу. Основні теоретичні, методологічні та методичні розробки, викладені у дисертації, були використані центральними органами

виконавчої влади, які регулюють бухгалтерський облік, та підприємствами України, що підтверджено відповідними довідками:

Міністерством фінансів України під час розробок: Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (довідка № 31-08410-07-7/5632 від 05.03.2012 р.); пропозицій щодо удосконалення нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в частині вирішення проблеми впорядкування організації бухгалтерського обліку підприємств (довідка № 31-08410-07-7/5633 від 05.03.2012 р.);

Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, при розробці пропозицій щодо удосконалення нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в частині впорядкування питань складу та вимог до звітності з недержавного пенсійного забезпечення (довідка № 7496/05-10 від 19.09.2014 р.);

ДННУ «Академія фінансового управління» при підготовці та поданні до Міністерства фінансів України проектів нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік в Україні (довідка № 7023-07/674 від 15.09.2015 р.);

ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат» (довідка № 5314/1091 від 17.09.2015 р.); ТОВ «Укрімпексбуд» (довідка № 37 від 15.10.2014 р.) при розробці організаційно-методичного забезпечення формування облікової політики підприємств;

ТОВ «Хімінтех» (довідка № 45 від 11.09.2014 р.) при розробці методичного забезпечення щодо організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства;

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана» при підготовці навчально-методичного забезпечення для викладання дисципліни «Бухгалтерський облік» (довідка від 22.09.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, теоретичні узагальнення, висновки та рекомендації, які виносяться на захист, здобуто самостійно та належать

автору. У дослідженні не використовувались ідеї і розробки, що належать співавторам, разом із якими були опубліковані наукові праці, а також не використано матеріали та висновки кандидатської дисертації здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження доповідались та обговорювались: на 13 міжнародних наукових, науково-практичних конференціях: «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (м. Київ, 14 травня 2010 р.), «Економіка підприємства: теорія і практика» (м. Київ, 21 жовтня 2010 р.), «Сучасні проблеми економічної теорії та практики господарювання в ринкових умовах» (м. Одеса, 8 жовтня 2010 р.), «Майбутнє – Аудит» (м. Кривий Ріг, 15 грудня 2010 р.), «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах сучасних концепцій управління» (м. Львів, 28-29 квітня 2011 р.), «Майбутнє – аудит» (м. Кривий Ріг, 9 грудня 2011 р.), «Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту» (м. Київ, 15 березня 2012 р.), «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація» (м. Київ, 30 березня 2012 р.) «Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 25 травня 2012 р.), «Інформаційні технології, економіка та право: стан та перспективи розвитку» (м. Чернівці, 28-31 березня 2012 р.), «Економіка підприємства: теорія і практика» (м. Київ, 12 жовтня 2012 р.), «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (м. Київ, 6-7 грудня 2012 р.), «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці» (м. Київ, 3-4 квітня 2014 р.); на 3 міжнародних науково-практичних Інтернет конференціях: «Механізми реалізації стратегії розвитку національної економіки» (м. Тернопіль, 20-21 жовтня 2011 р.), «Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку економіки» (м. Кам'янець-Подільський, 15-16 листопада 2011р.), «Інтеграційні економіко-правові

напрями розвитку України та країн близького зарубіжжя» (м. Львів, 31 січня 2012 р.); на 4 всеукраїнських науково-методичних та науково-практичних конференціях: «Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2011» (м. Одесса, 21-30 июня 2011 г.), «Актуальні питання економіки та управління» (м. Дніпропетровськ, 27-28 квітня 2012 р.), «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 26-28 квітня 2012 р.), «Перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в контексті інтеграційних и глобалізаційних процесів» (м. Севастополь, 26-28 квітня 2012 р.); на 3 всеукраїнських наукових, науково-практичних Інтернет конференціях: «Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева» (м. Житомир, 22-23 лютого 2012 р.), «Управлінські, фінансово-економічні та правові аспекти євроінтеграції України» (м. Донецьк, 29-30 травня 2012 р.), «Механізми і методи управління соціально-економічним розвитком підприємств і галузей економіки» (м. Донецьк, 3 квітня 2012 р.).

Публікації. Основні положення дисертації викладено в 54 наукових публікаціях, обсягом 45,4 д.а., із них: 1 – одноосібна монографія, 1 – колективна монографія, 2 – навчальних посібника з грифом МОН України у співавторстві, 17 статей – у наукових фахових виданнях України, 6 статей – у зарубіжних виданнях та у наукових фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз, 27 публікацій – в інших виданнях.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається із вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 368 сторінок машинописного тексту, 28 таблиць на 21 сторінках, 30 рисунків на 16 сторінках, 22 додатків на 80 сторінках. Список використаних джерел налічує 463 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Пізнавальні перспективи дослідження організації бухгалтерського обліку в Україні

В умовах постіндустріального суспільства найбільш цінним ресурсом є інформація. Робота із інформацією - її збір, накопичення, узагальнення, систематизація, оцінка та перерозподіл - забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень. Різновидом економічної інформації являється облікова інформація, яка є основним видом інформаційного забезпечення управління. Специфічним засобом збору та передачі облікової інформації виступає система бухгалтерського обліку.

Система бухгалтерського обліку перебуває під впливом багатьох факторів. До них відносяться державний устрій, законодавство, фінансово-кредитна політика, податкова система, міжнародні події, стан економіки, внутрішня і зовнішня політика, розвиток технологій, діяльність професійних об'єднань у сфері бухгалтерського обліку, соціально-культурні фактори, система освіти.

У різні періоди розвитку суспільства вплив певних чинників на функціонування системи бухгалтерського обліку зростає. Так, сучасна політична та фінансова криза негативно вплинула на середовище, в якому функціонує національна система бухгалтерського обліку. Україна у рейтингу глобальної конкурентоспроможності Всесвітнього Економічного Форуму (ВЕФ) у 2015 р. серед 140 країн світу знаходиться на 79 позиції (спустилась з 76 місця (2014 р.) до 79 місця (2015 р.)) (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Позиція України у рейтингу глобальної конкурентоспроможності
Всесвітнього Економічного Форуму з 2009 по 2015 рр. [453]**

Рік	2009	2010	2011- 2012	2012- 2013	2013- 2014	2014- 2015	2015- 2016
Місце в рейтингу	82 (-10)	89 (-7)	82 (+7)	73 (+9)	84 (-11)	76 (+8)	79 (-3)

Не втішною є динаміка змін складових глобального індексу конкурентоспроможності України за рейтингом Всесвітнього економічного форуму (ВЕФ) у 2009 – 2013 рр. (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Місце України за значенням складових глобального Індексу
конкурентоспроможності ВЕФ у 2009-2013/2014 р.р. [453]**

Складова	2009 (з 134)	2010 (з 133)	2011/2012 (з 139)	2013/2014 (з 144)
1	2	3	4	5
<i>Суспільно-політичні інститути</i>	115	120	134	132
А. Державні інститути				
Право власності	123	127	135	134
Фаворитизм в прийнятті рішень	96	109	127	119
Марнотратність державних витрат	98	114	131	128
Тягар державного регулювання	91	108	125	135
Ефективність законодавчої бази	116	130	138	141
Прозорість розробки урядом політичного курсу	114	107	114	123
Б. Приватні інститути				
Ділова етика підприємств	118	121	130	124
Прозорість проведення аудиту та звітності	113	117	128	122
Ефективність корпоративного управління	89	94	90	113
Захист прав міноритарних акціонерів	129	132	138	141
Захист інтересів інвесторів			93	94
<i>Макроекономічна стабільність</i>	91	106	132	90
<i>Розвиненість фінансового ринку</i>	85	106	119	114
<i>Розмір ринку</i>	31	29	38	38

Із року в рік в Україні стабільно на низькому рівні перебувають показники якості інституціонального середовища - 132 місце у 2013/2014 р.р. Передусім за рахунок низьких показників розвиненості фінансового ринку (114 місце), прозорості розробки урядом політичного курсу (123 місце), ділової етики (124 місце), прозорості проведення аудиту та звітності (122 місце), захисту прав міноритарних акціонерів (141 місце). Значно погіршився показник ефективності корпоративного управління (з 89 місця у 2009 р. до 114 місця), тягар державного регулювання (з 91 місця у 2009 р. до 135 місця), ефективності законодавчої бази (із 116 місця у 2009 р. до 141 місця).

За показником прозорості проведення аудиту та звітності Україна знаходиться на 122 місці, що свідчить про недостатню ефективність стандартизації складання звітності та аудиту у забезпеченні прозорості та підзвітності підприємств. Наслідком цього є низький рівень довіри з боку користувачів облікової інформації, а також труднощі у прийнятті управлінських рішень. Переважної частині вітчизняних підприємств зміни в напрямку зростання прозорості облікової інформації поки майже не торкнулися (оцінка ефективності стандартів аудиту та фінансової звітності у Рейтингу ВЕФ 3,8). Цей показник визначається через експертне опитування керівників компаній відповідних країн, які оцінюють стандарти аудиту та фінансової звітності стосовно фінансових показників компаній у країні в межах від 1 (дуже слабкі) до 7 (дуже міцні) (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Оцінка країн за показником «Ефективність стандартів аудиту та фінансової звітності» Рейтингу ВЕФ у 2013 р. [463]

Місце	Країна	Оцінка	Стадія розвитку	ВВП на одну особу	Загальне місце
1	2	3	4	5	6
Перша десятка лідерів					
1	Південна Африка	6,6	2	8,066	52
2	Фінляндія	6,3	3	49,350	3

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6
3	Нова Зеландія	3	6,2	36,648	23
4	Катар	6,1	Між 1 та 2	98,329	11
5	Сінгапур	6,1	3	49,271	2
6	Канада	6,1	3	50,436	14
7	Нідерланди	6,0	3	50,355	5
8	Австралія	6,0	3	65,477	20
9	Бахрейн	6,0	Між 2 та 3	23,132	35
10	Гонконг	6,0	3	34,049	9
Пострадянські країни					
24	Естонія	5,5	Між 2 та 3	16,583	34
47	Литва	5,0	Між 2 та 3	13,075	45
61	Латвія	4,7	Між 2 та 3	12,671	55
74	Казахстан	4,5	Між 2 та 3	10,694	51
77	Вірменія	4,4	2	3,033	82
94	Грузія	4,3	2	3,210	77
98	Молдова	4,2	1	1,969	87
111	Азербайджан	4,0	Між 1 та 2	6,832	46
122	Україна	3,8	2	3,621	73
123	Росія	3,8	Між 2 та 3	12,992	67
125	Таджикистан	3,7	1	0,831	100
129	Киргизія	3,6	1	1,070	127

Протягом останніх років внаслідок впливу світової економічної кризи та репозиціонування політичного курсу України в бік перебудови зовнішньоекономічної політики на послідовну реалізацію євроінтеграційного вектору міжнародної інтеграції відбулося лише погіршення ситуації в економіці України.

За такої складної ситуації управління політичним, економічним та соціально-культурним розвитком суспільства та економічною діяльністю підприємств та організацій може бути ефективним за умови наявності

достовірної, повної, надійної, зручної для сприйняття та оцінки облікової інформації. У даному контексті у процесі вирішення практичних проблем управління як на рівні держави, так й на рівні підприємства, особливого значення набувають питання проведення досліджень, спрямованих на впорядкування, систематизацію та інтерпретацію облікової інформації.

Одним із фундаментальних елементів наукової бази прийняття управлінських рішень виступає організація бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку як самостійна наука склалася в середині ХХ століття. Наукові праці минулого століття в значній мірі були присвячені постановці питання про предмет, об'єкт, методологію організації бухгалтерського обліку [5, 7, 158, 206, 233, 371, 432]. Набуті наукові знання стали маяком, що висвітили її онтологічні засади. На цьому етапі розвитку теоретичного знання про організацію бухгалтерського обліку дістав поширення підхід, за яким головна увага спрямовується на мікрорівень – систему бухгалтерського обліку суб'єкта економічної діяльності, технологію облікового процесу та поділ функцій щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства, раціоналізацію управління бухгалтерською службою.

Розгляд організації бухгалтерського обліку на засадах традиційного підходу передбачає уточнення сутності системи бухгалтерського обліку підприємства, визначення онтологічних аспектів організації бухгалтерського обліку, таких як об'єкт, предмет та суб'єкти організації бухгалтерського обліку. За такого підходу головна увага спрямована на структуризацію та розкриття змісту системи бухгалтерського обліку підприємства. Підкреслюється спрямованість організації бухгалтерського обліку на виявлення та дослідження властивостей облікової системи підприємства як об'єкту пізнання та на узагальнення закономірностей її розвитку. Науковці оперують такими поняттями, як «форма ведення бухгалтерського обліку», «форма організації бухгалтерського обліку», «документообіг», «облікова служба», «облікова

політика підприємства» тощо. Результатом чого є формування теоретичних основ для розробки заходів, спрямованих на удосконалення та розвиток організації бухгалтерського обліку підприємства.

Дослідження організації бухгалтерського обліку за такого традиційного підходу спрямовується на розробку рекомендацій щодо впорядкування та удосконалення стану системи бухгалтерського обліку підприємства та передбачає наступну послідовність: побудувати модель, провести її дослідження та визначити її теоретичні оптимальні параметри. Втім не ставиться за мету визначити заходи, які дозволяють забезпечити можливість отримання теоретично запропонованих оптимальних параметрів. Крім іншого, поза увагою залишаються причинно-наслідкові відносини, закони і закономірності функціонування облікової системи. Взаємодії системи бухгалтерського обліку підприємства із суспільством визначаються як вторинні.

Проте, система бухгалтерського обліку перебуває під впливом багатьох екзогенних та ендогенних факторів, що вимагають ґрунтовного і комплексного оцінювання їх впливу на її розвиток. Останніми роками зроблено спроби вирішити проблеми впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства під впливом зовнішнього середовища [64, 116, 136, 162, 312, 351, 372]. Втім традиційна методологія науки організація бухгалтерського обліку не має відповідного інструментарію, який дозволяє теоретично осмислити зміни, які відбуваються у суспільстві та економіці.

Необхідність врахування факторів, які визначають розвиток економічних систем, виводить на перший план досліджень у сфері організації бухгалтерського обліку питання змін та наслідків, які викликані процесами міжнародної інтеграції, світової політичної та економічної кризи, необхідності продовження реформування національної системи бухгалтерського обліку, створення та удосконалення законодавчої бази її регулювання. Результатом

такої наукової діяльності має стати не тільки переосмислення сутності організації бухгалтерського обліку, її функцій та завдань.

Продовження пошуку нових пізнавальних перспектив задля сприяння розвитку національної системи бухгалтерського обліку має забезпечити ефективне вирішення широкого кола питань не тільки стосовно ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та надання користувачам інформації. В сучасних умовах актуальним є визначення тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку, встановлення засобів впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням об'єктивних факторів, що визначають її національні особливості, та загальних основ економічної діяльності суб'єктів господарювання.

У сучасних наукових дослідженнях набули поширення напрями, пов'язані з політичною економією, аналізом інститутів, дослідженням співвідношення і взаємовпливу економічної та фінансової політики, де поряд з державними агентами розглядаються недержавні учасники. У таких наукових теоріях відбиваються загальні тенденції розвитку наукового знання в сучасних умовах в цілому, пропонуються варіанти вирішення проблем. Аналіз розвитку систем та моделей економічного зростання спирається на розгляд таких головних факторів, як: ресурсно-технологічних, економіко-географічних, соціально-культурних, інституціональних та факторів економічної політики.

В дослідженнях стану та розвитку організації бухгалтерського обліку найбільша увага приділяється саме ресурсно-технологічному фактору, коли головна увага в зосереджена на технології облікового процесу, аналізі інформаційної системи та діяльності облікової служби підприємства. Проте результати такого аналізу не дають відповіді, чому облікові системи в умовах конкретних країн суттєво вирізняються. При цьому можна простежити значну кореляцію та залежність від політичного устрою, економічної політики, суспільної активності, культурних особливостей країни. За таких умов виникає

потреба у вивченні впливу інших факторів на національну систему бухгалтерського обліку.

Економіко-географічні чинники традиційно розглядаються у межах економічної та соціальної географії, яка вивчає соціальні та економічні процеси у територіальному розрізі, досліджує їх з позицій розміщення, взаємодії і просторових відносин. Економічна та соціальна географія вивчає свій об'єкт на різних територіальних рівнях – глобальному (загальносвітовому), державному, регіональному. Тому виділяють економічну і соціальну географію світу, Європи, Азії, України. Проте включення України до глобальної економіки, обрання євроінтеграційного вектору розвитку економіки безпосередньо визначають не тільки об'єкт економічної та соціальної географії (світове господарство, суспільство та їх складові), але й впливають на функціонування національної системи бухгалтерського обліку, що дозволяє виділити фактор міжнародної інтеграції як один з тих, що впливає на формування моделі організації бухгалтерського обліку.

Соціально-культурні чинники, переважно, досліджуються у соціології, культурології, політології. Слід зазначити, що спроби визначення впливу соціально-культурних факторів на розвиток економічних систем є дискусійним питанням та не отримали позитивної оцінки. Найчастіше вони виступають як один з елементів загального інституціонального аналізу для визначення поведінки інституціональних агентів.

З кінця XX століття і до цього часу найбільша увага у наукових дослідженнях приділяється інституціональним чинникам, під якими розуміються вплив інститутів як норм, правил і процедур, що регулюють поведінку людей у різних сферах діяльності. Саме впливом інституційних факторів пояснюються позитивні тенденції розвитку окремих країн та економічних систем у світовій економіці.

Чинники економічної політики безпосередньо визначають успішність або відсутність розвитку країн та систем. При цьому питання визначення

економічної політики невіддільні від аналізу інститутів. Ефективність політики залежить не стільки від правильного визначення її заходів, скільки від здатності суб'єктів, які формують економічну політику, згенерувати рішення, які відповідають економічним викликам.

Інструментарій зазначених наукових теорій не знайшов поширення серед науковців, які вивчають організацію бухгалтерського обліку. Суперечливі процеси розвитку суспільства та економіки в цілому та проблеми, що виникають у процесі трансформації національної системи бухгалтерського обліку, більшою частиною залишаються поза увагою дослідників. Тому для забезпечення повноти та цілісності дослідження розвитку організації бухгалтерського обліку виявляється необхідним виробити комплексний підхід, у якому до уваги братимуться не тільки ресурсно-технологічні фактори, але й економіко-географічні, соціально-культурні, інституціональні фактори та фактори економічної політики. Такий підхід можна охарактеризувати як інституціональний підхід, який враховує не тільки аспекти організації бухгалтерського обліку підприємства, а й політичний контекст у сфері організації бухгалтерського обліку, значення інститутів, економіко-географічних та соціально-культурних чинників.

Дотримання інституційного підходу дозволяє розвинути методологію дослідження організації бухгалтерського обліку, дослідити її розвиток в історичному русі та визначити перспективи удосконалення. Застосування положень теорії інститутів забезпечує врахування суперечливих процесів розвитку суспільства, економіки та політики в цілому та проблем, що виникають у процесі трансформації національної системи бухгалтерського обліку, які залишаються поза увагою підходу, який передбачає вирішення методологічних та онтологічних питань організації бухгалтерського обліку підприємства.

Інституційний підхід за рахунок сукупності методологічних принципів, які включаються в дослідницьке поле, оцінки широкого кола економічних і

неекономічних факторів, дозволяє визначити особливості організації та ведення бухгалтерського обліку не тільки на рівні підприємства та країни в цілому, але й на різних етапах становлення української державності. Це забезпечує розширення меж дослідницьких можливостей та сприяє визначенню концептуальних засад організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції.

Застосування методів та категорій інституціоналізму стосовно організації бухгалтерського обліку забезпечує отримання висновків щодо широкого спектру питань, які стосуються розвитку організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції, серед яких слід виділити:

- аналіз та встановлення тенденцій та закономірностей розвитку організації бухгалтерського обліку в умовах інституціональних змін;
- встановлення головних чинників та способів впорядкування та удосконалення організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції;
- визначення суб'єктів та агентів, які забезпечують розвиток організації бухгалтерського обліку та формують політику у сфері бухгалтерського обліку, та характеристика їх відносин у цьому процесі;
- встановлення способів організації моніторингу процесів адаптації національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та забезпечення контролю за виконанням норм законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку.

У рамках такого інституційного підходу залежно від типу детермінації дослідження організації бухгалтерського обліку в Україні в сучасних умовах може бути здійснено у три етапи:

- 1) вивчення розвитку наукового знання про організацію бухгалтерського обліку задля формування теоретичного базису для розробки концептуальних засад організації бухгалтерського обліку;

2) розгляд організації бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні та встановлення впливу на національну систему бухгалтерського обліку змін зовнішнього середовища; проблеми організації бухгалтерського обліку носять стратегічний характер;

3) розгляд організації бухгалтерського обліку на рівні облікової системи підприємства; проблеми ведення та організації бухгалтерського обліку мають оперативний характер.

За такого підходу забезпечується цілісність дослідження стану та розвитку організації бухгалтерського обліку. Це досягається через розгляд національної системи бухгалтерського обліку під впливом соціально-економічного середовища, в якому вона функціонує. Загальна увага дослідження організації бухгалтерського обліку на засадах інституційного підходу присвячена питанням інституціональних обмежень, інституціональних змін та розвитку інститутів у сфері бухгалтерського обліку.

Головними завданнями дослідження є:

1) теоретизація розвитку організації бухгалтерського обліку, визначення впливу інтеграційних процесів на цей розвиток та наукове осмислення його тенденцій;

2) визначення суб'єктів, які забезпечують функціонування та розвиток системи бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції та встановлення ролі й значення у цьому процесі професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів;

3) визначення головних чинників інституціональних змін організації бухгалтерського обліку, що відбулись під впливом євроінтеграційних процесів;

4) встановлення інструментарію створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку та визначення шляхів його удосконалення;

5) розкриття засобів контролю за виконанням норм законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та способів організації моніторингу процесів адаптації національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Послідовність наукового пізнання зазначених завдань на засадах інституційного підходу дозволяє формалізувати дослідницький процес та визначити етапи дослідження організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4

**Послідовність наукового пізнання організації бухгалтерського обліку
із дотриманням інституційного підходу**

[авторська розробка]

Етап	Завдання	Характеристика
1	2	3
І. Вивчення розвитку наукового знання про організацію бухгалтерського обліку	Постановка проблеми	Загальне формулювання проблематики організації бухгалтерського обліку, яка підлягає аналізу, та встановлення її зв'язків з іншими проблемами у суспільстві та економіці
	Визначення системи, яка підлягає аналізу	Уточнення сутності організації бухгалтерського обліку та уточнення її наукового статусу
	Встановлення системотворчих особливостей національної системи бухгалтерського обліку	Визначення: - системних ознак національної системи бухгалтерського обліку; - структури національної системи організації обліку; - рівнів її ієрархії; - підсистем, елементів та їх зв'язків
	Аналіз онтологічних засад організації бухгалтерського обліку	Переоцінка об'єкту, предмету, методології та суб'єктів організації бухгалтерського обліку. Формулювання загальної мети організації бухгалтерського обліку та декомпозиція мети із формулювання цілей підсистем

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
II. Вивчення організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції (загальнодержавний рівень) із дотриманням комплексного інституціонального підходу	Інституціональний наліз розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні	Аналіз розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в історичній ретроспективі; встановлення тенденцій, закономірностей та композиція правових імператив розвитку в умовах інтеграції України у світовий простір
	Наукове обґрунтування концептуальних інституціональних засад організації бухгалтерського обліку в Україні в умовах міжнародної інтеграції	Встановлення концептуальних інституціональних засад організації бухгалтерського обліку в контексті міжнародної інтеграції та обґрунтування відповідного інструментарію
III. Вивчення інституціональних, методологічних та методичних засад організації бухгалтерського обліку підприємства	Систематизація та узагальнення методологічних підходів до організації бухгалтерського обліку підприємства в контексті загальнодержавної облікової політики	Визначення інституціональних особливостей організації бухгалтерського обліку підприємства; вивчення механізму створення інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства; обґрунтування основних напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємства та встановлення відповідного інструментарію
	Аналіз формалізації облікової політики підприємства в Україні з дотриманням інституціонального підходу	Оцінка порядку формалізації облікової політики підприємства за чинним законодавством та визначення інституціональних шляхів його удосконалення через впорядкування процесів обрання, зміни та розкриття облікової політики підприємства

Оцінка стану підсистем, їх взаємодії та зв'язків з іншими явищами у суспільстві та економіці дає можливість встановити фактори, які впливають на організацію бухгалтерського обліку, здійснити оцінку інституціональних змін

організації бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі, встановити тенденції та закономірності розвитку організації бухгалтерського обліку, що у комплексі дозволяє обґрунтувати шляхи вирішення проблемних аспектів бухгалтерського обліку в сучасних умовах міжнародної інтеграції.

Проблемним аспектом наукового осмислення організації бухгалтерського обліку в Україні є певний розрив між нормативним забезпеченням, теоретичними дослідженнями та організацією бухгалтерського обліку на практиці на рівні суб'єкта економічної діяльності. Проявляється він у тому, що на тлі досить значної кількості нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності підприємств, значної маси наукових робіт, які досліджують різноманітні питання організації бухгалтерського обліку підприємства, існує величезна кількість практичних рекомендацій різних авторів, спрямованих допомогти підприємствам краще організувати обліковий процес та оптимізувати організацію бухгалтерського обліку в цілому. Ця критична маса нормативних документів, наукових та практичних розробок свідчить про високу актуальність питань впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку в Україні. З метою мінімізації розриву між теоретичними розробками щодо організації бухгалтерського обліку та практичним їх втіленням на підприємствах дисертаційна робота базується на:

- 1) результатах наукового осмислення теоретичного базису організації бухгалтерського обліку, які закладені в дослідженнях науковців;

- 2) результатах оцінки потенціалу України у галузі підготовки високоякісної корпоративної звітності «Створення потенціалу для високоякісної корпоративної звітності», в якій автор брав участь у складі робочої групи. Обстеження проводилося з квітня по жовтень 2013 року під егідою Міністерства фінансів в Україні. Оцінка здійснювалася за методикою, рекомендованою Секретаріатом Конференції Організації Об'єднаних Націй (ЮНКТАД-ISAR). Обстеження було спрямовано на встановлення головних

чинників, виявлення проблемних аспектів розвитку бухгалтерського обліку та проводилося за допомогою Інструменту розвитку бухгалтерського обліку (ADI) (Додаток А).

3) результатах анкетного опитування фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком, проведеного автором (Додаток Б, В).

Отже, в даний час процес розвитку і становлення організації бухгалтерського обліку як науки проходить досить інтенсивно. Зміни, які обумовлені переходом на ринкові умови господарювання, інтеграційними процесами, системною кризою у політиці та економіці, та які у сукупності впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку, не можуть знайти пояснення у рамках існуючого наукового знання про організацію бухгалтерського обліку, яке виявляється недостатнім для вирішення завдань, що ставляться до національної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Обмеження предмету організації бухгалтерського обліку колом питань впорядкування та ведення бухгалтерського обліку підприємства виводить облікову систему із контексту узгодження національної політики у сфері бухгалтерського обліку із загальнодержавною економічною політикою. Це також не забезпечує умов створення системи міждержавного регулювання, спрямованої на проведення спільної облікової політики, розширення взаємовідносин між суб'єктами, які формують таку політику як на державному, міждержавному рівнях, так й рівні окремого суб'єкта економічної діяльності. Такий шлях пізнання призводить до певної автономності науки організація бухгалтерського обліку від екзогенних факторів.

Необхідність вивчення розвитку національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням впливу соціально-економічного середовища, в якому вона функціонує, стало викликом та поштовхом до перегляду та збагачення методології дослідження організації бухгалтерського обліку на засадах розуміння того, що її переосмислення можливе через синтез базових підходів до вивчення організації бухгалтерського обліку та застосування положень

теорій, пов'язаних з аналізом розвитку економічних систем під впливом різноманітних екзогенних та ендогенних факторів.

Одним з головних напрямів розвитку наукового знання в сучасних умовах є послідовне застосування теоретичних концепцій, за допомогою яких можливо оцінити стан досліджуваної системи та розробити на цій основі концептуальні засади її розвитку, що у сукупності задля вирішення поставленої мети формування сучасної парадигми організації бухгалтерського обліку, котра враховує зміни, що відбуваються у політичній, економічній, соціальній сферах в умовах інтеграції України у світовий та європейський економічний простір, обумовило обрання комплексного інституціонального підходу.

1.2. Парадигма організації бухгалтерського обліку: генезис наукових підходів

У науковій літературі організація бухгалтерського обліку як галузь наукового знання є предметом осмислення з середини ХХ століття. Враховуючи такий незначний термін, дотепер залишається багато недосліджених та невирішених питань різного ступеня складності, що пояснює наявність діаметрально протилежних підходів та теоретичних положень щодо її сутності та методології. Питання визначення наукового статусу організації бухгалтерського обліку все ще залишається дискусійним. Вона як наука знаходиться на стадії поступового пізнання об'єкту, перегляду та уточнення уявлень щодо її предмету та методології в рамках існуючих концепцій.

В класичному варіанті, дослідження організації бухгалтерського обліку спрямовується перш за все на систему бухгалтерського обліку підприємства у рамках предмету бухгалтерського обліку. Її вважають допоміжною

дисципліною до науки бухгалтерський облік. Відповідно - змушують легітимізувати своє існування спільними з науковими предметом бухгалтерського обліку завданнями. Проте предмет організації бухгалтерського обліку не збігається з проблемами та завданнями бухгалтерського обліку. Саме фундаментальні відмінності наукового знання про організацію бухгалтерського обліку від питань, що вирішуються бухгалтерським обліком, формують її дискурсивне поле.

Існування широкого спектру думок стосовно стану та перспектив розвитку організації бухгалтерського обліку свідчить про необхідність продовження пошуку нових пізнавальних перспектив. Головним у цих дослідженнях є ефективне вирішення широкого кола питань стосовно не тільки ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та надання користувачам інформації, але й передумов впорядкування та удосконалення національної облікової системи з урахуванням об'єктивних факторів, що визначають її особливості, та загальних основ економічної діяльності суб'єктів господарювання. Перш ніж перейти до вивчення проблемних аспектів розвитку системи бухгалтерського обліку необхідно переглянути теоретичні основи організації бухгалтерського обліку, які є підґрунтям для розробки комплексу заходів, спрямованих на її удосконалення та розвиток в Україні в умовах міжнародної інтеграції.

Пізнання організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі відбувається на теоретичному рівні, що характеризується різноплановим трактуванням категорій, понять, суджень, теорій, принципів, узагальнень та наукових висновків, що відображають стан системи бухгалтерського обліку, її властивості, відносини та взаємозв'язки елементів, які осмислюються на основі емпіричних даних. Головною метою теоретичного пізнання організації бухгалтерського виступає пояснення і інтерпретація емпіричних даних про економічну діяльність підприємства, що відображається в бухгалтерському обліку.

Проте, теоретичний рівень пізнання не завжди дозволяє врахувати різні методологічні підходи, вимоги та завдання, що ставляться до організації бухгалтерського обліку широким колом суб'єктів організації та користувачів облікової інформації для забезпечення тактичного та стратегічного управління економічною діяльністю як окремого суб'єкту господарювання, так й галузей, держави та економічних об'єднань держав.

Розвиток наукового знання про організацію бухгалтерського обліку в реальних умовах господарювання в сучасному економічному середовищі вимагає переходу на наступний рівень наукового знання – метатеоретичний, що є сукупністю вихідних ідей і методологічних засад, що обумовлюють побудову, розвиток і обґрунтування теоретичного знання про організацію бухгалтерського обліку. На метатеоретичному рівні об'єкт дослідження набуває нового значення та сутності, що дозволяє більш широко вирішити питання організації бухгалтерського обліку. Особливість цього рівня пізнання вимагає формування «парадигми», «науково-дослідницької програми».

Під парадигмою за визначенням Т. Куна розуміються «визнані всіма наукові досягнення, які впродовж певного часу дають науковому товариству модель постановки проблем та їх вирішення» [164, с. 11]. Парадигма наукового знання про організацію бухгалтерського обліку означає наявність спільного бачення, що поділяється членами наукової спільноти у сфері бухгалтерського обліку, загальновизнаної методологічної моделі пізнання. Слід підкреслити, що парадигмальна модель застосовується не лише до методології дослідження, але й методології емпіричного втілення наукового знання. Інакше кажучи, парадигма організації бухгалтерського обліку – це концептуально визначена модель методології діяльності щодо організації бухгалтерського обліку. Її складовими є концепція, мета, метод, інструментарій дій, кожен з яких потребує осмислення, постулює розробки та є предметом даного дослідження.

Вийм парадигмальний підхід не став системною методологією дослідження організації бухгалтерського обліку. Тому важливо визначити сучасну парадигму організації бухгалтерського обліку з урахуванням змін у суспільстві та орієнтацією на науково обґрунтоване забезпечення її розвитку в умовах міжнародної інтеграції.

Головне призначення організації бухгалтерського обліку як галузі наукового знання полягає у тому, щоб на підґрунті теоретичного пізнання і усвідомлення різноманітних процесів, які відбуваються у обліковій системі під впливом різноманітних факторів та явищ, бути науковим орієнтиром для практики її впорядкування та удосконалення. Це дозволяє окреслити коло питань, що вивчаються організацією бухгалтерського обліку, яке умовно можна поділити на три групи:

До першої групи належать питання, пов'язані із визначенням наукового статусу організації бухгалтерського обліку. Це питання сутності організації бухгалтерського обліку, її значення, місця в структурі наукового знання, відмінності від інших наук, що вивчають спільний з організацією бухгалтерського обліку об'єкт.

До другої групи належать питання, що виникають у межах організації бухгалтерського обліку як галузі наукового знання. Вони пов'язані з аналізом онтологічних засад організації бухгалтерського обліку, її структури та методологічних засад.

Третя група об'єднує питання, що стосуються осмислення взаємовпливу наукового знання та практичної діяльності щодо впорядкування національної системи бухгалтерського обліку.

Така інтегративність наукового знання, що виробляє організація бухгалтерського обліку, має прояв у її спрямованості на розвиток як науки та на узагальнення досліджень процесів, які відбуваються у національній системі бухгалтерського обліку на практиці. Іншими словами, теоретичний фундамент організації бухгалтерського обліку забезпечує можливість

наукового осмислення та вирішення проблем, характерних для облікової системи України у сучасних умовах. Зазначене групування питань, які вивчає організація бухгалтерського обліку є своєрідним орієнтиром, який визначає послідовність її вивчення.

Першу групу питань, які охоплює організація бухгалтерського обліку як наука, складають питання визначення її наукового статусу. Як вже згадувалося, науковий статус організації бухгалтерського обліку є предметом дискусії. Свірко С. В. визначає її як «складову науки про бухгалтерський облік» [351]. Бондаренко Н. М. – «одним з найвідповідальніших етапів створення підприємства» [15, с. 10]. Томашевська І. Л. називає «необхідною та обов'язковою передумовою ведення бухгалтерського обліку» [393, с. 32].

У 20-х р.р. ХХ століття Даниленко Я. вважав організацію рахівництва наукою: «Організацію рахівництва ми визначаємо як науку, що вивчає методи дослідження всіх факторів, які впливають на ведення облікових записів, і встановлює загальні принципи побудови і впровадження в життя такого плану робіт по веденню обліку, при якому задачі, що стоять перед обліком, вирішувались би швидко (проблема ажуру) і з мінімальними витратами (проблема оптимуму)» [68, с. 88]. Наукову обґрунтованість організації бухгалтерського обліку підкреслюють Безруких П. С. [5, с. 12] та Сльозко Т. М. [359, с. 12-13].

Філософський підхід вміщує кілька значень поняття «наука» [18, с. 692], [35, с. 501], [374с. 196], [411, с. 236]. Дж. Бернал, один із засновників науки про науку, підкреслював складність та практично неможливість визначення її сутності. Він розглядав науку як: «1) інститут; 2) метод; 3) нагромадження традицій, знань; 4) фактор розвитку виробництва; 5) найдивніший фактор формування переконань і ставлення людини до світу» [8, с. 18].

Якщо розглядати науку як систему знань про об'єктивні закони розвитку природи, суспільства та мислення, результатом науки визнаються наукові знання, які своєю чергою використовуються для отримання нових знань.

Відмінними рисами наукового знання як продукту науки є послідовність, систематичність, формулювання нових понять, законів, теорій. Водночас, науковими знаннями визнаються не тільки вивчення та пояснення нових природних, суспільних, соціальних феноменів, але й вимірювання, перетворення та вдосконалення різних аспектів діяльності людини та навколишнього світу, передбачення їх тенденцій та результатів за допомогою логічного, послідовного, системного взаємного впливу навколишнього світу та людського інтелекту.

Якщо розуміти науку як цілеспрямовану організовану галузь діяльності людини, то у цьому значенні вона є складним соціальним феноменом, результатом інтелектуальної праці, видом діяльності окремих осіб, їх об'єднань, організацій та установ. Саме у такому вимірі підходив до розуміння сутності науки В. Вернадський: «Її (науки) зміст не обмежується науковими теоріями, гіпотезами, моделями, створюваною ними картиною світу: в основі вона головним чином складається з наукових фактів і їхніх емпіричних узагальнень, і головним живим змістом є в ній наукова праця живих людей» [43, с. 252].

Організація бухгалтерського обліку відповідає зазначеним ознакам науки. Так, наукові знання про організацію бухгалтерського обліку забезпечують можливість збирати, узагальнювати, пояснювати, планувати та передбачати об'єктивні процеси, що відбуваються в економічній діяльності окремих суб'єктів господарювання, та які знаходять відображення у бухгалтерському обліку та звітності. На цій основі можуть бути створені нові техніки та технології організації та ведення бухгалтерського обліку, а також вдосконалені та створені умови для ведення бухгалтерського обліку через нормативно-правове регулювання з боку держави з урахуванням тенденцій розвитку глобального середовища. Крім того, для вивчення, пояснення, впорядкування, удосконалення, передбачення тенденцій розвитку існують спеціальні суб'єкти, метою діяльності яких є формування та реалізація політики у сфері

бухгалтерського обліку на рівні окремого підприємства, країни в цілому та на рівні міждержавних відносин.

Важливим аргументом на користь наукового статусу організації бухгалтерського обліку є визначеність у питанні суб'єктів науки, якими є люди, що мають наукові знання, можуть їх передавати та здійснювати наукову діяльність. На перший погляд, огляд спеціальної літератури з організації бухгалтерського обліку дозволяє дійти такого висновку. На відміну від бухгалтерського обліку, вітчизняна література, що вивчає його організацію, не має в наявності наукового знання, яке склалося в систему узагальнень і належно сформульованих теоретичних уявлень – теорію організації бухгалтерського обліку, яка є найвищим ступенем узагальнення і систематизації знань. Проте це не означає, що наукове знання про організацію бухгалтерського обліку відсутнє.

Основні поняття, пов'язані з визначенням, об'єктом, предметом, методами та суб'єктами організації бухгалтерського обліку піддавалися аналізу у працях науковців, коли автори змушені були звертатися до питань впорядкування та ведення бухгалтерського обліку. У ХХ столітті питанням організації бухгалтерського обліку присвятили свої роботи П. С. Безруких, М.О. Блатов, М. Т. Білуха, Н. Р. Вейцман, О. М. Галаган, В. І. Ісаков, М. А. Кипарисів, А. М. Кузьмінський, В. А. Маздоров, А. Ш. Маргуліс, П. В. Мезенцев, А. Ф. Мухін, В. Д. Новодворський, В. А. Полторадня, О. М. Рудановський, А. Л. Степанюк, О. Д. Шмігель. Серед сучасних науковців різноманітні аспекти організації бухгалтерського обліку досліджували М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, О. П. Войналович, З. В. Гуцайлюк, Й. Я. Даньків, В. В. Євдокімов, І. І. Ємець, З.-М. В. Задорожний, С. В. Івахненко, Ю. А. Карпушенко, Г. Г. Кірейцев, Л. М. Кіндрацька, О. П. Кудря-Висоцька, М. В. Кужельний, С. А. Кузнецова, Ю. А. Кузьмінський, Я. Д. Крупка, С. О. Левицька, В. С. Лень, Ю. Я. Литвин, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, В. Б. Моссаковський, Ю. І. Осадчий,

Р.Е. Островерха, В. М. Пархоменко, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, С. В. Свірко, Т. М. Сльозко, В. В. Сопко, А. Л. Степанюк, Л. К. Сук, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук, В. Г. Швець, М. М. Шигун, В. А. Шпак.

На користь твердження про науковий статус організації бухгалтерського обліку є притаманність їй специфічних наукових ознак. Критеріями науковості організації бухгалтерського обліку, виступають:

1. Системність. Знання про національну систему бухгалтерського обліку, що виробляються організацією бухгалтерського обліку мають системний характер із визначенням теоретичних положень, принципів, концепцій, побудовою узагальнених моделей та розробок. Національна система бухгалтерського обліку розглядається як сукупність елементів із наявністю ознак, які характеризують її як систему.

2. Достовірність. Знання про організацію бухгалтерського обліку є повними, достовірними, неупередженими, отриманими на основі практичних даних та перевіряються на практиці.

3. Критичність. Організація обліку як наука забезпечує можливість визначити та удосконалювати структуру національної системи бухгалтерського обліку на основі критичного осмислення моделей облікових систем різних країн, наукових теорій та концепцій, перегляду основоположних теоретичних засад.

4. Загальнонаукова значимість. Пізнання організації бухгалтерського обліку відбувається із побудовою, розвитком та обґрунтуванням наукового знання на теоретичному рівні, осмислюється багатьма ученими та знаходиться на етапі формування парадигми.

5. Спадкоємність. Знання про організацію бухгалтерського обліку виробляється через накопичення наукової спадщини попередників, що забезпечує поступальний розвиток її теоретичних основ.

6. Прогнозованість. Знання, що виробляються організацією бухгалтерського обліку, дають можливість передбачати її розвиток із визначенням мети, програми, стратегії тощо.

7. Детермінованість. Пізнання організації бухгалтерського обліку відбувається через наукове осмислення із визначенням причин та тенденцій.

8. Незавершеність. Відбувається постійне поступове накопичення наукового знання про організацію бухгалтерського, проте воно не носить абсолютний характер.

9. Раціональність. Наукове знання про організацію бухгалтерського обліку виробляється на базі раціональних процедур і законів логіки.

10. Нейтральність. Наукове знання про організацію бухгалтерського обліку є нейтральним з точки зору моралі та етики.

11. Знеособленість. На вироблення наукового знання про організацію бухгалтерського обліку не впливають особисті якості науковців як суб'єктів науки.

12. Універсальність. Наукові знання про організацію бухгалтерського обліку мають практичну спрямованість, є об'єктивними, системними, достовірними та правдивими.

Твердження, що організація бухгалтерського обліку є наукою дозволяє визначити процеси, які вона охоплює:

1. Формування наукового знання про організацію бухгалтерського обліку, яке відбувається через цілеспрямовану, системну, спеціально організовану науково-дослідну роботу науковців як суб'єктів науки.

2. Передавання наукового знання про організацію бухгалтерського обліку, яке виникає внаслідок досліджень вчених та обміну отриманими результатами – наукових знань про організацію бухгалтерського обліку. Цей обмін має формальний та неформальний вигляд. Формально наукові знання презентуються у вигляді наукових монографій, матеріалів наукових та науково-практичних конференцій, форумів, симпозіумів, наукових звітів,

дисертацій тощо. Неформально наукові знання про організацію бухгалтерського обліку реалізуються через листування, бесіди, електронні журнали, електронну пошту, інші сучасні засоби комунікації та обміну інформацією.

3. Відтворення наукового знання про організацію бухгалтерського обліку, що полягає у підготовці спеціалістів, до складу компетенцій та кваліфікацій яких входять знання та навички щодо організації бухгалтерського обліку.

Для того щоб визначатися стосовно наукового статусу організації бухгалтерського обліку важливим є вирішення питання її включення до загальної системи наукового знання. Організація бухгалтерського обліку як наука вбирає в себе якості головних галузей наукового знання — суспільних, природничих наук та наук про мислення. Основні риси організації бухгалтерського обліку як науки полягають у такому.

По-перше, організація бухгалтерського обліку є суспільною наукою, що має прикладний характер. Вона покликана обслуговувати потреби щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, забезпечувати регулювання бухгалтерського обліку.

По-друге, організація бухгалтерського обліку має властивості природничих наук, оскільки включає конкретні знання, які викладені у нормативно-правових документах. Тим самим вона поєднує теоретичну і прикладну спрямованість.

По-третє, організація бухгалтерського обліку втілює позитивні якості наук про мислення у тому сенсі, що вона досліджує питання, пов'язані зі спроможністю відображати об'єктивну реальність у процесі ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку формувалися на стику різних галузей знань. За своїм змістом вона тісно пов'язана з бухгалтерським обліком. Її виокремлення було обумовлено необхідністю

застосування до бухгалтерського обліку підходів, методів та технологій, запозичених у соціальних та економічних наук, застосування технологій принципово відмінних від суто облікових. Необхідність впорядкування бухгалтерського обліку викликало доцільність використання підходів та методів, що застосовуються науками, які вивчають господарську діяльність суб'єктів господарювання (економічним аналізом, аудитом, економікою підприємств, менеджментом, контролінгом, управлінням персоналом, правом, політологією тощо). У результаті, маючи спільні принципи та технології з бухгалтерським обліком, економічними та соціологічними науками, організація бухгалтерського обліку характеризується певними відмінностями теоретичного підґрунтя. За наявності спільного із бухгалтерським обліком, економічними та суспільними науками об'єкту, вона має відмінний особливий предмет, що обумовлює її самостійний науковий статус.

Організація бухгалтерського обліку вивчає систему бухгалтерського обліку з часу здійснення господарської операції, закінчуючи нормативно-правовим регулюванням. Вона є прикордонною дисципліною, яка сформувалася на перетині облікових дисциплін з науками про управління для виконання головної мети впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи питання щодо теоретичних основ організації бухгалтерського обліку слід зазначити, що наукове знання про неї знаходиться на етапі формування парадигми. Сучасний стан національної системи бухгалтерського обліку в Україні характеризується як трансформаційний. Важливою функцією науки є адекватне реагування на економіко-політичні виклики у відповідній парадигмі організації бухгалтерського обліку. Тому її наукове осмислення вимагає подальшої роботи щодо побудови теоретичної моделі, що має базуватися на наявному науковому фундаменті, сформованому економічними науками, багатовіковому практичному досвіді господарювання та враховувати різноманітні зміни, що відбуваються у політичній, економічній,

соціальній сферах.

1.3. Розвиток предметно-змістовного понятійно-категоріального апарату організації бухгалтерського обліку

Становлення організації бухгалтерського обліку відбувається традиційним для інших галузей наукового знання шляхом розробки і систематизації понятійного апарату та формування відповідної методології. При цьому її розвиток формується на основі накопиченої наукової спадщини, отриманої попередниками, що забезпечує наступність та поступальний розвиток теоретико-методологічних засад організації бухгалтерського обліку.

Категорії та поняття організації бухгалтерського обліку складають її теоретичну основу, яка акумулює та систематизує знання про загальні та найбільш суттєві властивості досліджуваних об'єктів, процесів, явищ та зв'язки між ними. Обґрунтування категорій, понять та методології забезпечує формулювання наукових та прикладних положень організації бухгалтерського обліку.

Визначальне значення для отримання висновків та рекомендації щодо явищ та процесів, які досліджуються, має погоджене науковою спільнотою застосування категорій та понять. За словами В. В. Сопка: «Невдало обрана термінологія може не тільки не дати реального і повного уявлення про суть процесів, що відбуваються, а й ввести в оману» [373, с. 11]. Тому узагальнення та систематизація наукових підходів щодо застосування основоположних категорій дозволяє виробити систему адекватних уявлень про організацію бухгалтерського обліку як науку та визначити її сутність та призначення. Для цього важливо мати вихідні теоретичні положення щодо організації бухгалтерського обліку, що пов'язують її у єдине ціле з іншими обліковими

дисциплінами. Цей теоретичний фундамент необхідний для того, щоб організація бухгалтерського обліку мала можливість спиратися на нього при аналізі загальних облікових проблем та постановці спеціальних, суто організаційних.

Організація бухгалтерського обліку як галузь наукового знання виникла лише у середині минулого століття, тому застосовує теоретичні категорії, поняття, методичні прийоми та процедури інших наук. Таке запозичення характерне для «молодих» наук, які оновлюються та збагачуються за рахунок дисциплін, які сформувалися та виокремилися раніше.

Багато наукових положень, які формують теоретичний та методологічний арсенал організації бухгалтерського обліку, запозичені з інших наукових дисциплін, що обумовлено історичним процесом взаємного збагачення та умовністю меж між науками, до того ж більшість економічних наук мають загальне предметне поле і науково-методологічну основу. Таке запозичення свідчить про поступовість розвитку наукового знання про організацію бухгалтерського обліку та розширює його можливості, тому як «запозичення – це показник поступовості розвитку наукового знання. Поняття, перенесені в іншу сферу, збагачуються новим змістом. Розширюються роз’яснювальні можливості науки. Старі поняття отримують нове життя, їх генеалогія продовжується» [204, с. 11].

Першим та головним запозиченням є саме поняття «організація», яке є предметом вивчення багатьох наук. Організація як діяльність, процес, об’єднання людей, будова психофізичного об’єкту, інститут досліджується в соціології, політології, психології, біології, менеджменті, економіці підприємств. І цей перелік не є повним. Його можна доповнити такими науками, як тектологія (загальна організаційна наука), кібернетика, теорія систем, соціологія управління, організаційна поведінка, організаційний аналіз, системний аналіз, теорія ігор тощо. Різні науки вивчають організацію, але не кожна наука однаково розглядає її сутність.

Етимологія слова «організація» походить від французького *organisation*. Корені цього слова за різними джерелами йдуть від пізньолатинського *organize*, що означає «надаю чіткий вигляд», «влаштовую» «орган», або від грецького *ργαρον* – «знаряддя», «інструмент». Узагальнюючи наукові напрацювання економічних наук щодо сутності категорії «організація», можна виділити такі підходи:

- організація як упорядкованість, узгодженість диференційованих і автономних елементів системи, обумовлена його структурою;
- організація як діяльність, процес, комплекс заходів, спрямованих на отримання оптимальних умов для досягнення певної мети, результату;
- організація як суб'єкт (фізична, юридична особа);
- організація як соціальний інститут, об'єднання людей для спільного досягнення мети на основі встановлених правил.

З метою оцінки змістовного навантаження, яке несе застосування категорії «організація» стосовно бухгалтерського обліку, було проведено аналіз еволюції поглядів науковців щодо сутності організації бухгалтерського обліку, починаючи з перших робіт радянських часів середини XX століття, які присвячені питанням організації бухгалтерського обліку. У цьому дослідженні роботи науковців з бухгалтерського обліку формують логіку наукового дослідження, визначають цільову спрямованість наукового пізнання у пошуку та окресленні онтології організації бухгалтерського обліку.

У процесі аналізу проведено оцінку визначень, які наводяться науковцями, на предмет встановлення головних функцій, характеристик, яким має відповідати організація бухгалтерського обліку, а саме:

- впорядкування методології бухгалтерського обліку;
- впорядкування облікового процесу;
- удосконалення методології бухгалтерського обліку;
- удосконалення облікового процесу;
- цілеспрямована діяльність;

- вибір (пошук) раціональної системи бухгалтерського обліку;
- сукупність (система) умов;
- сукупність (система) методичних прийомів;
- комплекс заходів власника (керівника);
- забезпечення внутрішньогосподарського контролю, аналізу досліджуваних операцій;
- забезпечення нормами та нормативами, отримання достовірної та своєчасної облікової інформації, виробництва, управління;
- впорядкування побудови облікової служби.

Проведений аналіз дозволяє дійти висновку, що стосовно феномену організації бухгалтерського обліку існує певна дискусія щодо його визначення (Додатки Г, Д). Перш за все, відзначимо, що більшість науковців традиційно оперують поняттям «організація бухгалтерського обліку», також застосовуються словосполучення «організація обліку», «організація господарського обліку», «організація фінансового обліку». Проте це можна назвати лише редакційними формулюваннями одного і того ж поняття.

Головною відмінністю поглядів радянських науковців можна визначити спрямованість організації бухгалтерського обліку на забезпечення інформації для аналізу, контролю і регулювання господарської діяльності. У середині ХХ століття проблема організації бухгалтерського обліку була вже досить чітко окреслена в працях радянських економістів Безруких П. С., Білухи М. Т., Кузьмінського А. М., Маргуліса А. Ш., Німчинова П. П., Степанюка А. Л., Шмігеля О. Д. та інших теоретиків облікової науки (див. Додаток Д). Концептуальний підхід науковців радянського періоду полягав у ствердженні, що організація – це цілеспрямована діяльність, яка здійснюється з метою створення системи обліково-економічної інформації, а також безперервний процес її впорядкування й удосконалення з метою найповнішого забезпечення процесу виробництва і управління.

В наукових працях як радянських часів (Безруких П. С., Білуха М. Т., Кузьмінський А. М., Маргуліс А. Ш., Степанюк А. Л., Шмігель О. Д.), так і в сучасних дослідженнях (Загородній А. Г., Івахненков С. В., Кузьмінський Ю. А., Отенко В. І., Партін Г. О., Пилипенко А. А., Свірко С. В., Чапкіс Ю. Д.) головним завданням організації бухгалтерського обліку визначається впорядкування облікового процесу підприємства (див. Додаток Д). Крім того, такі автори, як Івахненков С. В., Кузьмінський Ю. А., Пилипенко А. А., Отенко В. І., Свірко С. В., Сопко В. В., Степанюк А. Л., Ткаченко Н. М., Шмігель О. Д. відзначають необхідність не тільки забезпечення впорядкування облікового процесу підприємства, але й його удосконалення (див. Додаток Д).

Поширеним є підхід, за яким науковці підкреслюють спрямованість організації бухгалтерського обліку на забезпечення інформації для прийняття управлінських рішень (Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Грабова Н. М., Івахненков С. В., Кундря-Висоцька О. П., Кузьмінський А. М., Левицька С. О., Лень В. С., Маргуліс А. Ш., Німчинов П. П., Степанюк А. Л., Сопко В. В., Пилипенко А. А., Отенко В. І., Шмігель О. Д.) (див. Додаток Д).

Ще одній групі досліджень властивий функціональний підхід, згідно з яким увага зосереджується на переліку технологічних і організаційних процесів, які підлягають впорядкуванню (Маргуліс А. Ш., Шмігель О. Д., Загородній А. Г., Партін Г. О., Пилипенко Л. М.) (див. Додаток Д).

З 30-тих років ХХ століття в управлінській науці поширюється поведінково-організаційна концепція, в якій значне місце відводиться ролі та значенню соціальних та емоційних чинників. Ця концепція знайшла втілення у поглядах на сутність організації бухгалтерського обліку. Івахненков С. В., Кундря-Висоцька О. П., Кузьмінський А. М., Кузьмінський Ю. А., Пилипенко А. А., Отенко В. І., Сопко В. В., Сук Л. К., Сук П. Л., Шмігель О. Д. розглядають організацію бухгалтерського обліку як цілеспрямовану діяльності власників (керівників) підприємства, спрямовану на створення та впорядкування системи бухгалтерського обліку (див. Додаток Д).

Всі наукові праці, включені до аналізу, мали вирішальне значення для формування авторського бачення поняття «організація бухгалтерського обліку». Слід відмітити зміни у поглядах на його генезис та зміст (науково обґрунтована сукупність умов, система прийомів, цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку, комплекс заходів власника (керівника) підприємства тощо). Відбулася відмова від позиції, що організація бухгалтерського обліку покликана забезпечувати обліково-економічну інформацію для контролю та регулювання господарської діяльності підприємства. Велике значення отримав розвиток методології бухгалтерського обліку із застосуванням системного підходу до бухгалтерського обліку.

В якості ключових понять у визначеннях сучасних науковців все частіше виступають «комплекс заходів власника (керівника) підприємства», «цілеспрямована діяльність керівників підприємства», «вибір суб'єктів, методики й техніки ведення бухгалтерського обліку», «організація облікового апарату і праці облікових працівників». Поява цієї тенденції багато в чому обумовлена поширенням таких напрямків, як феноменологічна соціологія, біхевіоризм, неопсіхоаналітична соціологія, які знаходять все більше відкликів в економічних науках та висувають на перший план суб'єктивні фактори.

З метою систематизації уявлень щодо сутності категорії «організація бухгалтерського обліку» у ході дослідження крім поглядів науковців проаналізовано нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку як радянських часів, так і діючі нормативно-правові акти. Було встановлено, що нормативна база не дає відповіді на питання, що має вміщувати категорія «організація бухгалтерського обліку». Жодний з цих документів не містить визначення її сутності (Додаток Е).

За результатами проведеного аналізу еволюції визначення сутності організації бухгалтерського обліку у наукових працях та нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність, починаючи

з середини XX століття, маємо дійти такого висновку. Зазначені концепції розглядають організацію бухгалтерського обліку як функцію управління, яка спрямована на забезпечення кінцевого результату - мету діяльності, і під цю мету розробляються відповідні заходи. Головною складовою визначається формальна організаційна структура, що втілюється у наданні інформації для управління та контролю. Тобто передбачається, що діяльність з організації бухгалтерського обліку спрямована в напрямку виконання мети та поставлених завдань. Втім головним є те, що загальним для всіх наукових джерел, які були використані, є обмеження сфери застосування організації бухгалтерського обліку рамками окремого суб'єкта господарювання з метою вирішення питань організації та ведення бухгалтерського обліку.

Проте, наявність таких елементів, як регламенти, стандарти, норми та правила, що регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність, практики державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, цілеспрямованої адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, стратегії розвитку бухгалтерського обліку на застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, обумовлює необхідність розширення предмету організації бухгалтерського обліку до загальнодержавного рівня. Тому, за основу з метою уточнення сутності організації бухгалтерського обліку та сфери її поширення, було покладено підхід, за яким організація бухгалтерського обліку розглядається не тільки на рівні окремого суб'єкта господарювання, а й на загальнодержавному рівні.

Такий підхід знайшов поширення серед вітчизняних науковців, які досліджують розвиток бухгалтерського обліку. Сутність національної системи бухгалтерського обліку є предметом вивчення багатьох науковців [58, 60, 66, 116, 161, 207, 370]. Втім слід відзначити, що у своїх дослідженнях більшість економістів розглядає її у межах предмету бухгалтерського обліку.

Ловінська Л. Г. у ході наукового аналізу організації бухгалтерського обліку доводить необхідність більш широкого тлумачення її предмету та наводить аргументи на користь того, що національна система бухгалтерського обліку «охоплює правові засади регулювання; методологічне, методичне і організаційне забезпечення» [194, с. 12]. Крім того, вона підкреслює організаційний характер національної системи бухгалтерського обліку та її спрямованість на регулювання бухгалтерського обліку.

Проведене дослідження дозволяє констатувати, що організація бухгалтерського обліку є складним феноменом, стосовно визначення якого відсутній єдиний погляд. Сміслові навантаження категорії «організація бухгалтерського обліку» в роботах вітчизняних науковців переважно вміщує у себе два головних моменти:

по-перше, організація як діяльність керівництва підприємства, спрямована на створення, впорядкування та удосконалення організаційної структури управління системою бухгалтерського обліку на мікрорівні;

по-друге, організація як результат функціонування системи бухгалтерського обліку, що характеризує її організованість в умовах економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Водночас, практично залишається поза увагою процес створення, впорядкування та удосконалення управління національною системою бухгалтерського обліку та правил її функціонування на макрорівні.

Не можна абсолютизувати жодне визначення, яке б враховувало різноманітні передумови, що впливають на формування наукової основи організації бухгалтерського обліку. За відсутності єдності щодо визначення сутності організації бухгалтерського обліку, на наш погляд, доцільно звернутися до філософсько-наукового знання.

Філософський підхід передбачає, що наука є системою знань про об'єкт, результат цілеспрямованої пізнавальної діяльності суб'єктів, яка здійснюється на основі спеціальних засобів і методів, та підтверджується практично-

експериментальним способом. Тому, визначення організації бухгалтерського обліку як науки має вміщувати в себе розуміння того, що це є процес діяльності певних суб'єктів щодо отримання наукового знання про національну систему бухгалтерського обліку, результат якої має практичне втілення у вигляді нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік.

Відповідно, під організацією бухгалтерського обліку пропонується розглядати цілеспрямовану діяльність інституціональних агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку через створення нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, з метою впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку та обґрунтування управлінських рішень на макро- та мікрорівнях.

Слід підкреслити, що обрання інституціонального підходу спрямовує подальше дослідження організації бухгалтерського обліку на вивчення механізмів функціонування національної системи бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції як визначального фактору впливу через аналіз стану та змін нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та агентів, які формують та реалізують облікову політику з метою їх раціонального поєднання в часі і просторі як елементів облікової системи (якщо розглядати її інституціональний аспект).

З цієї точки зору організація бухгалтерського обліку вивчає не тільки процес впорядкування та удосконалення ведення бухгалтерського обліку підприємства та діяльність облікового персоналу, але й спрямована на впорядкування діяльності агентів загальнодержавного рівня, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку щодо регулювання та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформації для управління на макрорівні.

Це дозволяє окреслити коло головних проблем, на які спрямована головна увага:

перш за все, це аналіз стану та розвитку нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку;

по-друге, це оцінка складу та взаємозв'язків агентів, які формують та реалізують політику сфері бухгалтерського обліку.

Результатом проведення такого дослідження із дотриманням інституціонального підходу є визначення концептуальних засад модернізації регулювання бухгалтерського обліку в Україні в умовах міжнародної інтеграції та удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємства.

Запропонований підхід до трактування організації бухгалтерського обліку дозволяє відрізнити її від бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік як наука покликаний, перш за все, надавати «користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [103]. У той час як організація бухгалтерського обліку як наука орієнтована на забезпечення оптимальних умов функціонування національної системи бухгалтерського обліку з метою її удосконалення та розвитку в цілому. Вона не заглиблюється у питання оцінки, подвійного запису, звітних показників. Організація бухгалтерського обліку охоплює обліковий процес в різних його проявах та вирішує проблеми впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку на різних рівнях регламентації (міждержавному рівні, національному рівні та рівні окремого суб'єкта господарювання). Тому організація бухгалтерського обліку не тотожна бухгалтерському обліку, хоча вони мають спільний науковий фундамент.

Інтересоцентричний вектор зазначеного підходу до розуміння сутності організації бухгалтерського обліку спрямований на створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, що обумовлює потребу в аналізі та систематизації сучасних наукових теорій та поглядів, в рамках яких вона розглядається як відкрита система; які

дозволяють узагальнити її системні властивості; визначити фактори, що визначають її розвиток; встановити проблемні аспекти та шляхи їх подолання.

У наукових працях, присвячених різноманітним аспектам методології, методики та організації бухгалтерського обліку та нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік, набули широкого застосування терміни «система бухгалтерського обліку», «бухгалтерський облік як система», «бухгалтерська система», «система облікової інформації», «облікова система», «обліково-аналітична система», «інформаційна система бухгалтерського обліку», «національна система бухгалтерського обліку». Така неоднозначність формулювань свідчить, що в межах системних досліджень як способу наукового пошуку у сфері бухгалтерського обліку ще не сформовано загальновизнаного уявлення з концептуальних методологічних питань.

Аналіз досліджень і публікацій з бухгалтерського обліку дає змогу стверджувати, що використання поняття «система» у прив'язці до бухгалтерського обліку є звичним та широковживаним. На сьогодні питаннями вивчення та вдосконалення системи бухгалтерського обліку займаються такі провідні вчені як М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. М. Жук, З.-М. В. Задорожний, З. В. Гуцайлюк, Л. М. Кіндрацька, Г. Г. Кірейцев, С. А. Кузнецова, Ю. А. Кузьмінський, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, В. Б. Моссаковський, С. В. Свірко, В. В. Сопко, О. М. Петрук, М. С. Пушкар. Втім визначення сутності бухгалтерського обліку з позиції системного підходу залишається дискусійним і неоднозначним, з'являються не завжди вдалі словосполучення нових слів зі старими поняттями.

Таку неоднозначність можна пояснити тим, що категоріальний апарат системного підходу стосовно бухгалтерського обліку тільки починає досліджуватися. Лише останнім часом намітилися спроби встановити сутність деяких понять системного підходу у їх специфічному вживанні щодо бухгалтерського обліку та його організації. При розгляді бухгалтерського обліку як системи, яка складається із сукупності елементів, увага науковців

спрямовується на питання організованості бухгалтерського обліку, хоча саме поняття «система бухгалтерського обліку» та «організація бухгалтерського обліку» використовується більш ніж широко. Тому при дослідженні системи бухгалтерського обліку найчастіше маються на увазі питання технології ведення бухгалтерського обліку та діяльності бухгалтерської служби, об'єднаних та взаємопов'язаних між собою з метою реалізації облікових функцій на локальному рівні. При цьому питання нормативно-правового забезпечення та закономірностей розвитку бухгалтерського обліку як системної категорії національного масштабу залишаються невирішеними, що призводить до неможливості отримання повної картини про стан та розвиток бухгалтерського обліку в цілому.

Різноманітність поглядів щодо сутності системи бухгалтерського обліку в рамках системного підходу і відсутність комплексної оцінки організаційного аспекту бухгалтерського обліку не тільки на локальному рівні, але й на національному рівні, обумовлюють необхідність дослідження використання дефініції «система» стосовно бухгалтерського обліку. Неоднозначність тлумачення призводить до плутанини та непорозуміння та вимагає уточнення сутності бухгалтерського обліку з позицій системної методології. При цьому при використанні загальнонаукової методології дослідження мають спиратися на однозначні загальні поняття. Відповідно, поняття «система» стосовно бухгалтерського обліку має бути універсальним, віддзеркалювати загальність системних властивостей і закономірностей бухгалтерського обліку.

Кількість понять, специфічних для системних досліджень, надзвичайно велика. Перед тим як дослідити сутність та структуру національної системи бухгалтерського обліку, спробуємо узагальнити наукові погляди щодо економічної природи поняття «система бухгалтерського обліку» з позиції загальної теорії систем, яка є головним способом наукового пошуку починаючи з середини XX сторіччя.

Системний підхід називають аналогом математики там, де звичайна математика не може бути застосована. Системний підхід являє собою загальнонаукову методологію якісного дослідження та моделювання об'єктів, явищ і процесів як систем. Теорія систем вперше використана в точних науках і в техніці. У її рамках виділяються теоретична і прикладна області. Теоретична включає кібернетику, теорію інформації, теорію ігор, теорію рішень, факторний аналіз та загальну теорію систем. Практична – дослідження операцій, інженерну психологію та ін.

Головною категорією системних досліджень у цілому є поняття системи. Як і з багатьох інших найважливіших питань у галузі системних досліджень, з приводу визначення поняття «система» однозначних поглядів немає. Існує велике розмаїття підходів до його визначення. Автори визначають систему через різні характеристики, при цьому всі через це поняття прагнуть здійснити наукове пізнання предмета. На кожному етапі пізнання змінювалися уявлення про предмет та відповідно змінювалися і визначення системи.

Дослідження в напрямку застосування системного понятійного апарату стосовно бухгалтерського обліку мають спиратися на загальне поняття системи з урахуванням особливостей предмету бухгалтерського обліку. Застосування цього поняття до бухгалтерського обліку має відображати морфологічну, структурну, функціональну та інформаційну єдність закономірності будови та функціонування системи бухгалтерського обліку.

Дотримання системного підходу щодо бухгалтерського обліку можливе лише на основі розробки адекватної категоріальної бази. Вживання понять системного підходу стосовно бухгалтерського обліку в Україні не уніфіковане та не регламентоване, тому виникає небезпека неточного застосування системних категорій. Майже кожен науковець, хто намагається уточнити, яке змістовне навантаження несе в собі дефініція «система» стосовно бухгалтерського обліку, прагне сформулювати універсальне повне визначення. В рамках наукового знання про бухгалтерський облік відбуваються процеси

рефлексії стосовно сутності поняття «система бухгалтерського обліку». Інвентаризація та дослідження можливих формально-змістових відносин між словоформами, які застосовуються для характеристики категорії «система» стосовно бухгалтерського обліку, свідчать, що визначення вітчизняних науковців містять як константу категорію «система» у поєднанні з обліковими ознаками «господарський облік», «бухгалтерський облік», «облік», «облікова інформація».

У процесі узагальнення поглядів щодо визначення сутності системи бухгалтерського обліку в основу дослідження покладено прийняте у загальній теорії систем виділення напрямів у визначенні системи – дескриптивного (описового), конструктивного (нормативного) та компромісного.

Дескриптивне визначення дає змогу відповісти на питання, яким чином відрізнити системний об'єкт від несистемного. Конструктивне визначення має допомогти побудувати систему за рахунок виокремлення її із середовища, при цьому досліджується не стільки те, як влаштована система, скільки те, як вона має бути влаштована. Останнім часом у загальній теорії систем з'явилися визначення системи як компромісу між двома першими. Дотримання принципу поділу поглядів на конструктивні, дескриптивні та компромісні (комбінаційні), дозволило всі різноманітні підходи до визначення поняття «система бухгалтерського обліку» розділити на відповідні групи (Додаток Ж, табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Підходи щодо визначення сутності поняття «система бухгалтерського обліку» [авторська розробка]

Підходи	Характеристика
1	2
Конструктивний	Розглядає систему бухгалтерського обліку як цілісну систему, що складається з взаємопов'язаних та взаємодіючих частин (елементів). Єдність закономірності будови (структури) системи бухгалтерського обліку робить можливою структурування системи та визначення особливостей її функціонування

Продовження таблиці 1.5

Дескриптивний	Пов'язує функціонування системи бухгалтерського обліку з цілеспрямованою активністю з надання користувачам інформації. Система бухгалтерського обліку виступає як інструмент, спосіб дослідження з певною метою
Компромісний (комбінаційний)	Розглядає систему бухгалтерського обліку як цілісну систему, яка складається з окремих елементів, та як інструмент досягнення певної мети

Конструктивних поглядів, наслідуючи підхід, який панував у ХХ столітті (Брац С. С., Василенко П. Н.) дотримується група вчених, серед яких Білуха М. Т., Левицька С. О., Сук Л. К., Сук П. Л., Пушкар М. С., Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Шахрайчук Т. В., Правдюк Н. Л., Шайкан А. В. (див. Додаток Ж). Їхні погляди на сутність системи бухгалтерського обліку характеризуються визнанням єдності закономірності будови (структури) системи бухгалтерського обліку, що дає можливість здійснити структуризацію системи та визначати особливості її функціонування. У всіх випадках визначення включають поняття про ціле, що складається з взаємопов'язаних та взаємодіючих частин (елементів). Такий підхід підкреслює цілісність системи бухгалтерського обліку. Проте слід враховувати, що зміна структури, зв'язків і поведінки будь-якого елемента системи впливає на всі інші економічні елементи і змінює систему в цілому, відповідно зміна системи бухгалтерського обліку викликає перетворення структури, зв'язків і поведінки елементів системи.

Дескриптивні визначення системи бухгалтерського обліку містяться у роботах Петрука О. М., Голова С. Ф., Костенко О. М. (див. Додаток Ж), які пов'язують її з цілеспрямованою активністю з надання користувачам інформації. Система бухгалтерського обліку виступає як інструмент, спосіб дослідження з певною метою. У кожному визначенні має на увазі наявність середовища функціонування, що є проявом загальносистемної ієрархічної властивості. Надсистемою (середовищем) є система більш

високого порядку – система управління як на рівні окремого суб'єкта господарювання, так й на рівні держави. В свою чергу кожен компонент системи бухгалтерського обліку також є системою.

Дати уніфіковане визначення поняття «система бухгалтерського обліку» досить складно. Воно має включати розуміння загальної закономірності будови, функціонування та змін у системі бухгалтерського обліку. Саме цим вимогам, на наш погляд, відповідають компромісні (комбінаційні) визначення. Компромісний підхід характерний для Сопка В. В., Кузьмінського Ю. А., Маренич Т. Г., Кузнецової С. А., Ткача В. І., Ткача В. М., Гуцайлюка З. В., Мачуги Р. І., Івахненкова С. В. (див. Додаток Ж), які не тільки виділяють систему бухгалтерського обліку та її окремі елементи, а й визначають її як інструмент досягнення певної мети.

Слід зазначити, що більшість науковців, які досліджують сутність системи бухгалтерського обліку, стосовно складу її елементів дотримуються точки зору, що він має обмежуватися локальним рівнем окремого суб'єкта господарювання. Втім локальний рівень не завжди дозволяє врахувати розмаїття методологічних підходів, вимог та завдань, що ставляться до організації бухгалтерського обліку широким колом користувачів облікової інформації для забезпечення тактичного та стратегічного управління економічною діяльністю не лише окремого суб'єкта господарювання, але й галузі, держави та економічного об'єднання держав.

Функціонування системи бухгалтерського обліку в реальних умовах господарювання в сучасному економічному середовищі вимагає переходу на наступний рівень – загальнодержавний, на якому система бухгалтерського обліку набуває нового значення та сутності, що дозволяє більш широко та повному вирішити питання її організації. Саме на цьому рівні здійснюються фундаментальні дослідження методології ведення бухгалтерського обліку та складання інтегрованої звітності, як сукупності корпоративної (фінансової, екологічної, соціальної та управлінської) та податкової звітності, та

розробляються нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік та звітність, визначаються концептуальні основи та стратегічні напрямки їх розвитку.

Розуміння системи бухгалтерського обліку не тільки як категорії локального рівня, але й як способу постановки питань, які можуть бути вирішені вже на загальнодержавному рівні, дістає все більшого поширення. Петрук О. М. зазначає, що «національна система бухгалтерського обліку складається із самої системи бухгалтерського обліку та системи регламентації бухгалтерського обліку» [306, с. 116]. Таким же чином розглядає національну систему бухгалтерського обліку Жолнер І. В. [80]. Голов С. Ф. доводить, що «національна система бухгалтерського обліку складається з керуючої підсистеми бухгалтерського обліку на рівні країни, яка визначає організацію та методологію обліку суб'єктів господарювання, та керованої підсистеми кожного суб'єкта господарювання, який, виходячи з норм законодавства і в межах визначених ним повноважень, організує свою систему бухгалтерського обліку» [55, с. 111].

Підхід, який передбачає розуміння системи бухгалтерського обліку як категорії загальнодержавного рівня, передбачений чинними нормативно-правовими актами, що регулюють бухгалтерський облік та складання фінансової звітності, в яких передбачено «удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу» [348].

Складність національної системи бухгалтерського обліку обумовлює можливість існування різних варіантів її організації, які визначаються рівнем розвитку й стану елементів, що входять в систему, їх якісного рівня та взаємозв'язків. Впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку дозволяє організувати її як єдине ціле. Водночас, принцип системності постулює необхідність її ієрархічного дослідження:

по-перше, досліджувати власне національну систему бухгалтерського обліку;

по-друге, досліджувати її підсистеми та елементи;

по-третє, досліджувати національну систему бухгалтерського обліку як елемент фінансової системи держави як системи вищого порядку.

Наведений огляд дискусійного питання визначення сутності основоположних категорій науки організація бухгалтерського обліку свідчить, що серед представників наукової спільноти немає єдиної думки. Поясненням цього є те, що зміст категорій організація бухгалтерського обліку не можна викласти у предметній формі. Він складається з норм, вимог, розпоряджень. Оперуючи ними, суб'єкти організації обліку будують специфічну структуру, спрямовану на забезпечення розвитку системи бухгалтерського обліку та раціональне ведення облікового процесу. Організація бухгалтерського обліку є сферою наукового пізнання, результати якої не спостерігаються у вигляді фізичних предметів, речей. У неї, як й у всіх облікових дисциплінах, немає уречевленого втілення в оточуючому фізичному просторі. Дотримуючись комплексного інституціонального підходу, подальша робота буде проводитись з авторської позиції щодо розуміння сутності організації бухгалтерського обліку та національної системи бухгалтерського обліку із дотриманням інституціонального та системного підходів. Така позиція постулює необхідність уточнення системних властивостей національної системи бухгалтерського обліку.

Одним із головних принципів системного аналізу є принцип системності, застосування якого стосовно національної системи бухгалтерського обліку передбачає дослідження її як системи з усіма властивими їй закономірностями. Це обумовлює необхідність розгляду національної системи бухгалтерського обліку як цілого і як сукупності елементів, дослідження підсистем у взаємозв'язку та їхнього зв'язку із зовнішнім середовищем.

Національна система бухгалтерського обліку має системні риси, які дають змогу віднести її до системних категорій. До них відносяться: цілісність, ієрархічність, інтегративність, самостійність, відкритість та розмірність, цілеспрямованість, надійність. Всі ці ознаки характеризують штучно створену систему, яка має певну структуру, складається із множини елементів, взаємозв'язаних між собою та об'єднаних задля виконання головної мети і завдань.

Вивчення системних ознак національної системи бухгалтерського обліку через аналіз її структури, встановлення множини елементів, їх взаємозв'язку та взаємовпливу із акцентом на інституціональний аспект нормативно-правового регулювання та складу агентів у сфері організації бухгалтерського обліку дозволяє визначитися у витоках сучасних проблем функціонування національної системи бухгалтерського обліку, обґрунтувати концептуальні засади їх вирішення та запропонувати шляхи модернізації регулювання та удосконалення організації на рівні підприємства.

Характерною рисою національної системи бухгалтерського обліку як системної категорії є її цілісність, що має прояв у можливості її деталізації на підсистеми та сукупність елементів системи. Бухгалтерський облік як системна категорія під впливом поділу праці розкладається на елементи. Об'єднує ці елементи в сукупність спільна мета інформаційного забезпечення тактичного та стратегічного управління економічною діяльністю на локальному рівні та економікою країни в цілому – на загальнодержавному рівні.

Для визначення структури національної системи бухгалтерського обліку необхідно провести її послідовну декомпозицію шляхом виділення підсистем та елементів, які будуть аналізуватися в майбутньому, та встановлення способів та характеру взаємозв'язків між елементами системи.

Традиційно опис системи бухгалтерського обліку як об'єкта організації обмежується зв'язками на локальному рівні підприємства. Такий опис

здійснюється через вивчення процесів, які відбуваються всередині системи, передбачає встановлення механізму перетворення господарських операцій (входів) у інформацію про об'єкт управління (виходи), засобів цього перетворення, виконавців. Основою облікового процесу визначаються господарські операції, сукупність та послідовність яких складають етапи облікового процесу. Обліковий процес як результат колективної праці фахівців, також підлягає впорядкуванню.

Базуючись на підході, який передбачає врахування впливу екзогенних факторів із акцентуванням уваги на інституціональному аспекті впорядкування облікової системи, в подальшому дослідженні структура національної системи бухгалтерського обліку розглядається як та, що складається із підсистем: системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта господарювання. Іншими словами, з точки зору організації (інституціонального забезпечення) національна система бухгалтерського обліку являє собою сукупність суб'єктів та інститутів, які формують систему управління бухгалтерського обліку в країні.

Зазначений підхід до структури національної системи бухгалтерського обліку постулює необхідність визначити особливості її функціонування на різних рівнях організації з урахуванням специфіки функціонування:

- на загальнодержавному рівні це забезпечує функціонування національної системи бухгалтерського обліку країни в цілому;
- на локальному рівні організація бухгалтерського обліку забезпечує впорядкування системи бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання, їх об'єднаннями з урахуванням їхньої економічної діяльності та особливостей господарських зв'язків.

Система регулювання та система бухгалтерського обліку окремого суб'єкта господарювання потребують впорядкування та організації, та визначають поділ єдиної національної системи бухгалтерського обліку на

окремі елементи, які підлягають упорядкуванню. При цьому, система бухгалтерського обліку на локальному рівні окремого суб'єкта господарювання та національна система бухгалтерського обліку на рівні держави мають свої конкретні завдання та знаходяться у нерозривному зв'язку. Ці зв'язки перетворюють національну систему бухгалтерського обліку у єдине ціле і разом з елементами та підсистемами визначають стан та структуру національної системи бухгалтерського обліку.

У науковій літературі відсутнє однозначне визначення поняття «елемент системи бухгалтерського обліку». Виділяють елементи або складові частини організації бухгалтерського обліку та різноманітні підходи до їх класифікації. Різні автори класифікують елементи організації бухгалтерського обліку:

- за взаємопов'язаними етапами на методичні, технічні та організаційні (Кужельний М. В., Левицька С. О. [145]);

- методологічні (предмет, об'єкти, функції, завдання, елементи методу, прийоми та засоби обліку), технологічні (жива праця, предмети та засоби праці), організаційно-структурні (форма обліку, організаційна структура облікової служби) (Лангазова В. В. [167]);

- обліковий процес, праця виконавців (Свірко С. В. [351]);

- складові регулювання професійного ризику бухгалтера (Вигівська І. М. [44])

- складові формування політики у сфері бухгалтерського обліку («частини, що визначають розподіл елементів за рівнями системи організації бухгалтерського обліку, основними серед яких (елементи першого рівня) є: положення про бухгалтерію (організація обліку); облікова політика; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; документація; управлінський облік; порядок проведення інвентаризації; інші політики; організація внутрішнього контролю; організація матеріальної відповідальності; організація звітності» (Лень В. С. [178, с. 31]).

Така різноплановість та значна кількість елементів, які наводяться науковцями, призводять не тільки до невизначеності складу елементів, але й характеризується обмеженням сфери поширення організації бухгалтерського обліку локальним рівнем окремого підприємства. Тобто залишається поза увагою сфера поширення організації бухгалтерського обліку на загальнодержавний рівень. Таке обмеження складу елементів пояснюється трактуванням сфери організації бухгалтерського обліку локальним рівнем, на якому здійснюється практична робота зі збору, реєстрації, документування, узагальнення, оцінки, калькулювання та складання звітності. Тобто відбувається пізнання організації бухгалтерського обліку, що вивчає систему бухгалтерського обліку підприємства, її властивості, відносини та взаємозв'язки елементів, що осмислюються на основі емпіричних даних. Головною метою такого теоретичного пізнання є пояснення і інтерпретація даних про економічну діяльність підприємства, що відображається в бухгалтерському обліку. Проте пізнання організації бухгалтерського обліку на локальному рівні не дозволяє врахувати завдання, що ставляться до неї для забезпечення управління на макрорівні.

Дотримуючись інституціонального підходу, відповідно до якого організація бухгалтерського обліку реалізується на локальному рівні окремого підприємства та на загальнодержавному рівні країни в цілому, та базуючись на постулатах системного підходу, відповідно до якого елементом системи вважається неподільна частина системи, яка призначена для виконання певної функції, у подальшому дослідженні склад організаційних елементів національної системи бухгалтерського обліку визначається залежно від рівня узагальнення:

– під елементами національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні розуміються інститути (нормативно-правові акти), які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, та агенти, які

формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні;

– під елементами системи бухгалтерського обліку на локальному рівні розглядаються інститути (організаційні регламенти), які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності підприємства, та агенти, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства.

Такий поділ дозволяє здійснити декомпозицію національної системи бухгалтерського обліку з метою уточнення її структури з дотриманням інституціонального підходу, яка може бути подана через виділення її взаємопов'язаних підсистем та їх елементів(рис. 1.1):

- системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні
- системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта господарювання.

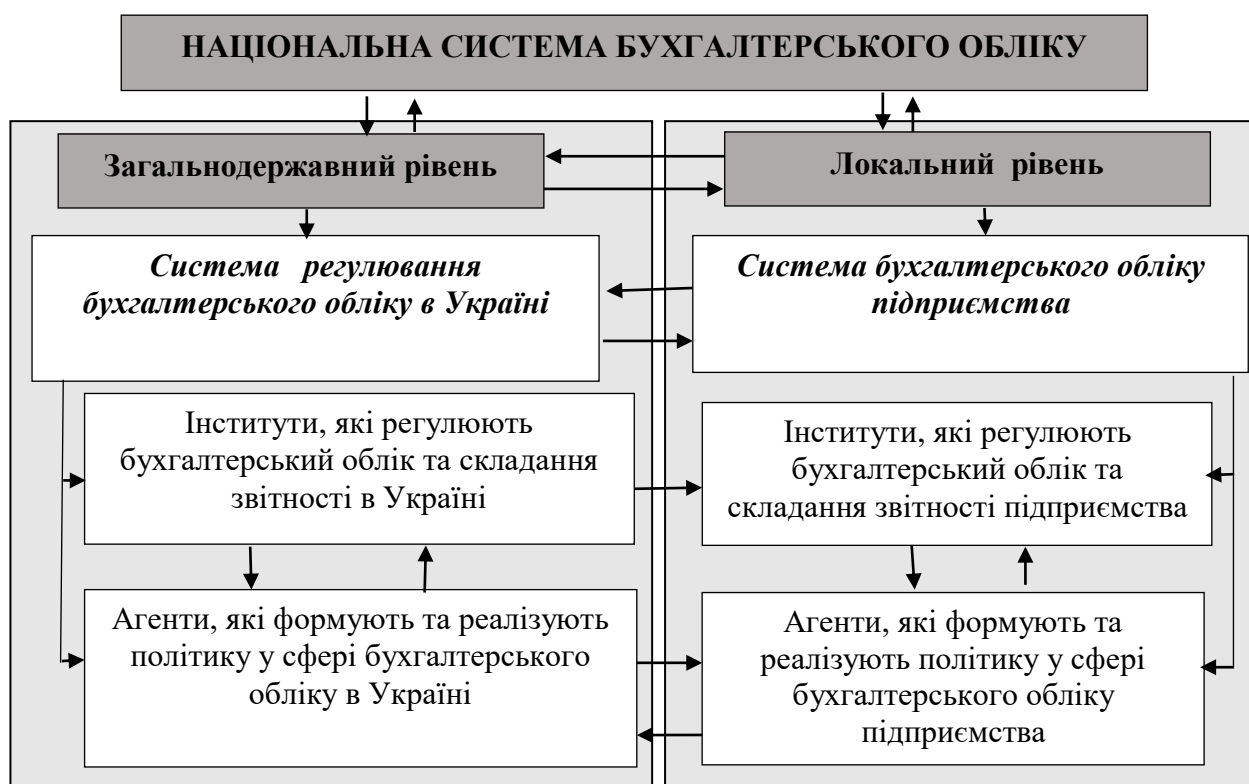


Рис. 1.1. Структура національної системи бухгалтерського обліку (інституціональний аспект) [авторська розробка]

Наступною системною рисою національної системи бухгалтерського обліку є її ієрархічність, що виявляється у тому, що кожна підсистема в свою чергу складається зі складових (елементів). Для них, як і для національної системи бухгалтерського обліку в цілому, характерним є те, що вони також мають складну будову, якій притаманні такі системні характеристики як вхід, процес, вихід. Тому кожному підсистемі можна також розглядати як систему. Це дає змогу організувати національну систему бухгалтерського обліку в цілому з метою виконання поставлених завдань та її удосконалення.

Розмірність національної системи бухгалтерського обліку розкривається кількістю підсистем, елементів та зв'язків між ними, що характеризує її як складну систему. Число верхніх і нижніх рівнів системної ієрархії визначається завданнями дослідження. Інституціональний підхід вивчення організації бухгалтерського обліку та динамічний підхід до розуміння сутності національної системи бухгалтерського обліку передбачає врахування того, що до складу національної системи та її підсистем у якості елементів входять об'єкти двоякої природи:

по-перше, індивідууми та їх соціальні сукупності, між якими виникають формальні та неформальні відносини в процесі розподілу повноважень і відповідальності щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, які у своїй сукупності складають соціально-економічну структуру національної системи бухгалтерського обліку;

по-друге, елементи, що визначають принципи, норми та правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, які складають нормативно-правову складову структури організації бухгалтерського обліку.

Інтегративність системи бухгалтерського обліку проявляється у тому, що поняття національної системи бухгалтерського обліку можна інтерпретувати як у вузькому сенсі – як упорядкованої сукупності взаємопов'язаних елементів, об'єднаних з метою інформаційного забезпечення процесу управління на макро- та мікро- рівнях, так і в широкому розумінні як

підсистему, яка входить у структуру фінансової системи для загального управління економічною діяльністю держави в цілому.

Особливістю системи бухгалтерського обліку як підсистеми управління як на локальному рівні, так і на загальнодержавному є те, що вона інтегрована з іншими підсистемами процесу управління, у результаті чого на практиці неможливо обмежити діяльність суб'єктів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку таким чином, щоб вона мала відношення тільки до системи бухгалтерського обліку. Іншими словами, підсистеми національної системи бухгалтерського обліку обов'язково інтегровані з системою управління відповідного рівня. Тому підсистеми національної системи бухгалтерського обліку виступають:

по-перше, підсистемами національної системи бухгалтерського обліку;

по-друге, підсистемами процесу управління на мікро- та макро- рівнях.

Рівень самостійності та відкритості національної системи бухгалтерського обліку визначається такими показниками:

- кількістю зв'язків системи із зовнішнім середовищем у середньому на один її елемент чи інший параметр;

- інтенсивністю обміну інформацією чи ресурсами між системою та зовнішнім середовищем;

- ступенем впливу інших систем.

Національна система бухгалтерського обліку є відкритою системою, що припускає динамічну взаємодію із зовнішнім середовищем. Як будь-яка відкрита система, вона складається з в:

- елементі входу - господарські операції;

- елементів виходу - інформація про об'єкт управління (окремий суб'єкт господарювання, галузь, економіка країни), яка отримана в результаті бухгалтерського обліку, для забезпечення тактичного та стратегічного управління економічною діяльністю на локальному та загальнодержавному рівнях;

- сукупності взаємозалежних складових національної системи бухгалтерського обліку: системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта господарювання (локальний рівень) та системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку (загальнодержавний рівень).

Вивчення національної системи бухгалтерського обліку через входи (господарські операції) і виходи (інформація про об'єкт управління) дає розуміння її зв'язків із зовнішнім середовищем під впливом різноманітних факторів.

Національна система бухгалтерського обліку має специфічну особливість, яка є характерною для відкритих систем, а саме взаємозалежність між нею й зовнішнім середовищем, зміни якого впливають на національну систему бухгалтерського обліку в цілому та на її елементи, що у свою чергу, визначають зміни у зовнішньому середовищі. Відповідно, щоб отримати повну картину про стан та тенденції розвитку системи, необхідно визначити та врахувати широкий спектр факторів впливу зовнішнього середовища на національну систему бухгалтерського обліку та визначити її зворотній вплив на оточуюче середовище. Тому дослідження організації бухгалтерського обліку не може мати статичного характеру, у якому головна увага спрямована на мікрорівень – систему бухгалтерського обліку окремого підприємства, технологію облікового процесу та поділ функцій щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, раціоналізацію управління бухгалтерською службою. Статичність має прояв у тому, що поза увагою залишається вплив на національну систему бухгалтерського обліку зовнішніх факторів.

З метою врахування політичних, економічних та соціально-культурних впливів на національну систему бухгалтерського обліку дієвим є інституціональний підхід, що забезпечує врахування взаємного впливу національної системи бухгалтерського обліку й зовнішнього середовища. Застосування методів та категорій інституціоналізму стосовно організації

бухгалтерського обліку забезпечує динамічність дослідження. За такого підходу організація бухгалтерського обліку розглядається на національному рівні та вивчається вплив на національну систему бухгалтерського обліку змін зовнішнього середовища (рис. 1.2) .

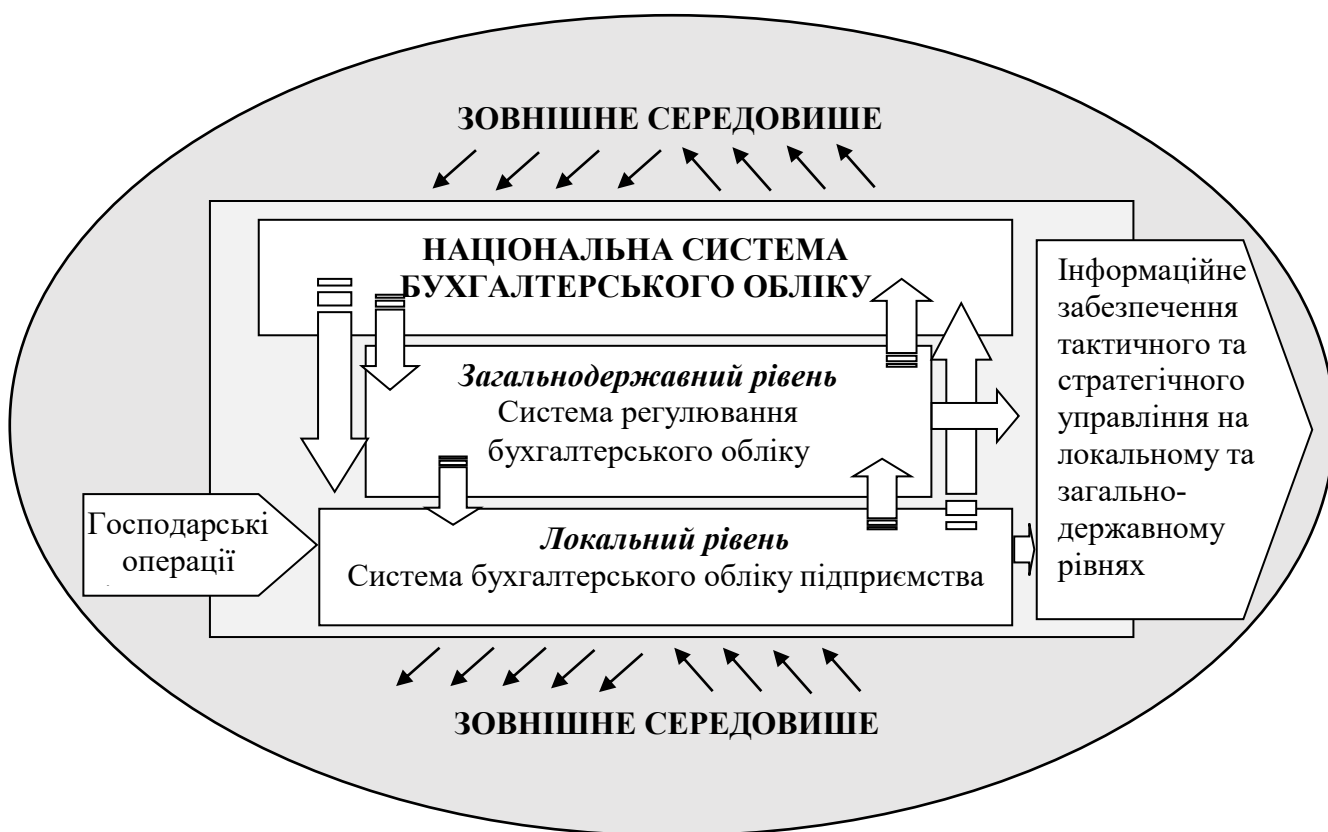


Рис. 1.2. Динамічна модель національної системи бухгалтерського обліку (інституціональний аспект) [авторська розробка]

Принциповим для розуміння сутності національної системи бухгалтерського обліку є встановлення її зв'язків в цілому та її підсистем із зовнішнім середовищем, та дослідження впливу зовнішніх факторів:

1) факторів, що безпосередньо діють на національну систему бухгалтерського обліку:

- нормативно-правова база;
- органи державного регулювання;
- професійні об'єднання бухгалтерів та аудиторів;
- трудові ресурси тощо;

2) факторів, які опосередковано впливають на національну систему бухгалтерського обліку:

- політичні, економічні, соціальні зміни;
- стан економіки;
- міжнародні відносини;
- групові інтереси користувачів і вимоги до облікової інформації;
- мова;
- національні та ментальні особливості.

Втім, зазначені фактори в свою чергу залежать від інформації, яка надається національною системою бухгалтерського обліку.

Національна система бухгалтерського обліку є цілеспрямованою, що означає наявність у неї цілі, сутність якої буде розглянута у подальшому дослідженні. Крім того національна система бухгалтерського обліку є надійною та характеризується тим, що навіть за наявності проблемних аспектів одного з елементів, функціонування системи не зупиняється.

Слід зазначити, що наявність системних ознак дозволяє визначити національну систему бухгалтерського обліку як цілісну, складну, ієрархічну, інтегративну, відкриту, цілеспрямовану, надійну систему, яка складається з підсистем та їх елементів та, в свою чергу, є підсистемою системи більш високого порядку. Системність породжує проблеми її властивостей та зв'язків в цілому, властивостей та зв'язків її елементів і навпаки.

Об'єктивною умовою успішного функціонування національної системи бухгалтерського обліку є необхідність її організації, відсутність якої призводить до негативних правових та економічних наслідків діяльності як окремих суб'єктів господарювання, так і держави в цілому. Тому питання

властивостей та зв'язків підсистем національної системи бухгалтерського обліку та особливостей їх організації є предметом подальшої наукової роботи.

1.1. Еволюція онтології організації бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку як наука знаходиться на етапі формування сучасної парадигми, окреслення внутрішньої структури та зв'язків. У цьому процесі має бути визначена певна наукова основа, яка б забезпечувала розуміння об'єкту, предмету, суб'єктів та методів наукових досліджень, дозволяла встановити та структурувати коло досліджуваних проблем та визначити місце і роль організації бухгалтерського обліку в науковій системі.

Складовим елементом наукового знання, спрямованим на визначення сутності та тенденцій розвитку об'єктів науки та предметів наукового пізнання, є онтологія наукового знання. Визначення онтологічних засад організації бухгалтерського обліку має вирішальне значення, тому як вона знаходиться на етапі формування сучасної парадигми. Вітчизняна облікова наука перебуває в умовах не просто переорієнтації, а починаючи з кінця ХХ століття відбуваються зміна парадигми щодо теоретичних основ та головних принципів бухгалтерського обліку. Тому врахування головних факторів самовизначення організації бухгалтерського обліку як науки виводять її онтологію на авансцену теоретичного дослідження.

Онтологічний аспект організації бухгалтерського обліку включає низку принципово важливих питань:

- визначення об'єкта організації бухгалтерського обліку;
- визначення предмета організації бухгалтерського обліку;
- встановлення суб'єкта організації бухгалтерського обліку;
- визначення функцій організації бухгалтерського обліку;

- визначення структури та стадій (етапів) організації бухгалтерського обліку;

- визначення принципів та методів організації бухгалтерського обліку.

Вихідними теоретичними положеннями організації бухгалтерського обліку у рамках онтологічного підходу є визначення її об'єкту та предмету. На потребі їх чіткого розмежування ґрунтується класичний підхід до наукового дослідження. Видатний теоретик ХХ століття Немчинов П. П. зазначав, що «методи дослідження кожної галузі знання або наукової дисципліни залежать і визначаються характером явищ, що їх вивчає певна наука, її предметом і об'єктом» [233,с. 51]. Змістовне визначення об'єкту та предмету галузі наукового знання забезпечує адекватність вибору методології дослідження, завдань дослідження, методичних прийомів та процедур, та, відповідно, об'єктивність висновків та достовірність результатів.

Більшість науковців, які вивчають організацію бухгалтерського обліку, досліджуючи онтологічні питання, зупиняються на визначенні об'єкта бухгалтерського обліку. Уточнення об'єкту саме організації бухгалтерського обліку наведено у працях Івахненкова С. В., який відокремлює об'єкт організації від об'єкту бухгалтерського обліку: «Якщо в бухгалтерському обліку об'єктом є господарські факти, то в організації бухгалтерського обліку – обліковий процес, праця виконавців, організаційне, інформаційне та технічне забезпечення обліку, тобто власне система бухгалтерського обліку» [116]. Слід підкреслити, що він дотримується кібернетичного підходу та наголошує, що під організацією бухгалтерського обліку слід розглядати «насамперед прикладну діяльність, спрямовану на те, щоб бухгалтерський облік виконував свої функції, і тому під організацією бухгалтерського обліку ми будемо розуміти цілеспрямовану діяльність керівників підприємства зі створення, постійного впорядкування і вдосконалення системи бухгалтерського обліку для забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів» [116].

Ганін В.І., Синиця Т.В. та Яровий К.О. розуміють під об'єктом організації бухгалтерського обліку систему бухгалтерського обліку підприємства, а саме обліковий процес, роботу виконавців, організаційне, інформаційне технічне забезпечення обліку [54, 443].

Свірко С.В. підходить до розуміння об'єкту як складової предмета організації бухгалтерського обліку. З позиції конструктивного підходу вона наводить перелік об'єктів організації бухгалтерського обліку у трьох напрямках: «об'єкти організації бухгалтерського обліку за етапами облікового процесу та за його напрямками...; об'єкти організації бухгалтерського обліку як виду діяльності в колективному та індивідуальному планах...; об'єкти розвитку організації бухгалтерського обліку» [351, с. 8].

Конструктивно підійшли до розуміння об'єкту організації бухгалтерського обліку Ачкасов А. Є. та Косяк А. П., які наводять такий перелік об'єктів: «документування господарських операцій та документообіг підприємства, фінансову політику, структуру облікового підрозділу підприємства і регламентацію роботи облікових працівників, організаційне, методичне, правове та технічне забезпечення бухгалтерського обліку» [1, с.10].

Пилипенко А. А. та Отенко В. І., розуміючи під об'єктом організації «предмет, явище або процес, на який спрямована організаційна діяльність, тобто окремі чи взаємозалежні сторони функціонування системи, що досліджується, стан яких може бути оцінений кількісно чи якісно» [312, с. 23], виділяють кілька об'єктів організації обліку, а саме: «роботу осіб, що безпосередньо виконують облікові й контрольні роботи; методи обліку й облікову політику; інформаційне, технічне, програмне, ергономічне й соціальне забезпечення; технологію обліку; роботу допоміжного персоналу, що виконує облікові процедури; формування структурних підрозділів; планування розвитку й вдосконалення обліку» [312].

З огляду на наведені наукові джерела, в яких уточняється сутність об'єкту організації бухгалтерського обліку, можна дійти висновку, що

загальним є обмеження сфери застосування організації бухгалтерського обліку рамками окремого підприємства. Погоджуючись з визначенням об'єкту організації, наведеним Пилипенко А. А. та Отенко В. І., не поділяємо точку зору авторів стосовно запропонованого переліку об'єктів організації бухгалтерського обліку. При визначенні об'єкту організації бухгалтерського обліку слід враховувати масштаби дослідження, як це запропоновано Канцуровим О. О. На його думку «залежно від масштабів дослідження об'єкт може бути обмежений рамками окремого підприємства, активу (групи активів) чи процесів. Також, абстрагуючись від конкретних підприємств, можна досліджувати ідеальну модель господарської діяльності на рівні галузі (сфери діяльності або економіки в цілому» [126, с. 99].

Відповідно, у коло дослідницьких пріоритетів організації бухгалтерського обліку як науки має входити процес створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному та локальному рівнях:

- на локальному рівні (мікрорівні) організація бухгалтерського обліку має досліджувати цілеспрямований вплив агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства, на об'єкт організації бухгалтерського обліку – систему бухгалтерського обліку підприємства, з метою забезпечення її оптимального функціонування та розвитку;
- на загальнодержавному рівні (макрорівні) організація бухгалтерського обліку має досліджувати заходи агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку та визначають стратегічні напрямки розвитку та удосконалення організації бухгалтерського обліку та бухгалтерського обліку загалом на національному рівні.

Такий підхід дозволяє визначити об'єктом організації бухгалтерського обліку національну систему бухгалтерського обліку, що розглядається з точки

зору соціально-економічних та нормативно-правових відносин агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на макро- та мікрорівні.

Будь-яке явище або процес може бути об'єктом дослідження різних наук. Система бухгалтерського обліку у різних її проявах виступає об'єктом пізнання багатьох галузей наукового знання. Водночас кожна наука та наукове дослідження вільні у виборі принципів ставлення до об'єкта, визначенні мети, методології дослідження та його методичних прийомів та засобів, тобто всього того, що у філософії прийнято визначати як предмет. Саме предмет дослідження відрізняє галузі наукового знання. Предмет обмежує коло дослідження об'єкту.

Так, за висловлюванням В. Г. Швеця «об'єкт і предмет як основні категорії пов'язані як поняття, явище та його властивість чи ознака» [430, с. 35]. Кожна наука вивчає специфічні закономірності об'єкту, форми прояву і механізми реалізації цих закономірностей при застосуванні спеціальних методів та понятійного апарату. Стосовно предмету організації бухгалтерського обліку у вітчизняній науковій думці існують часто протилежні думки.

Сопко В. В. та Завгородній В. П. дотримуються підходу, який ґрунтується на аспектних характеристиках організації, та визначають предмет організації бухгалтерського обліку через перелік процесів, які охоплює бухгалтерський облік: «обліковий процес; праця людей, які здійснюють облік; забезпечення обліку» [372, с. 24]. Таким же чином розглядає предмет організації бухгалтерського обліку Карпушенко М. Ю., який зазначає, що він «охоплює обліковий процес; працю людей, які здійснюють облік; забезпечення достовірності обліку, контролю і аналізу» [132, с.6].

Ачкасов А. Є. та Косяк А. П. дотримуються функціонального підходу та під предметом організації бухгалтерського обліку розглядають забезпечення

процесу ведення і функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві [1].

Широко формулює предмет організації бухгалтерського обліку Свірко С. В. Предметом визначається бухгалтерський облік, який «розглядається як обліковий процес та як вид відповідної людської діяльності» [351, с. 8]. Крім того, вона зазначає, що ці «складові предмета організації бухгалтерського обліку не вичерпують його, оскільки бухгалтерський облік і як технологія, і як певний вид людської діяльності перебуває в постійному розвитку. Тому розвиток бухгалтерського обліку також є предметом організації бухгалтерського обліку. При цьому серед його об'єктів варто виокремити: розвиток методики та методології бухгалтерського обліку; підвищення кваліфікаційного рівня працівників бухгалтерської служби» [351, с. 8].

Наведені погляди науковців до визначення предмету організації бухгалтерського обліку не враховують її істотну відмінність від бухгалтерського обліку. Ця відмінність полягає в тому, що вона має забезпечити вивчення механізму функціонування національної системи бухгалтерського обліку, що спирається на соціально значимі цілі і прикладні дослідження на всіх рівнях управління економікою: міжнародному, макро- та мікрорівнях. У той час як Швець В. Г. зазначає: «Предмет бухгалтерського обліку обмежується рамками господарюючого суб'єкта» [430, с. 31].

Розширює предмет бухгалтерського обліку до національного рівня Ловінська Л. Г. Вона підкреслює, що «безперечним є факт, що методологічне та методичне забезпечення створюється поза системою бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Його створення і впровадження є результатом діяльності регуляторної системи бухгалтерського обліку на національному рівні. Саме цей чинник робить вмотивованим існування національної системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання. А отже, має організаційний характер» [194,

с. 13-14]. Відповідно, вона визначає систему бухгалтерського обліку як предмет організації, в яку окремими елементами включаються «обліковий процес; праця людей, зайнятих обліковим процесом; методичне забезпечення облікового процесу» [194, с. 13-14]. Проте до переліку не включені агенти, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку та визначають стратегічні напрямки розвитку та удосконалення організації бухгалтерського обліку та бухгалтерського обліку на рівні держави.

Крім іншого, при визначенні предмету організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах актуальним є врахування «людиноцентричного» підходу. На думку американського економіста Р. Коуза «коли економісти досліджують роботу економіки, вони мають справу з діями окремих осіб або організацій та інших суб'єктів, що працюють у тій самій системі. Це є предмет. Якби не було таких дій, не існувало б економічних систем, що підлягають вивченню» [143, с. 32].

З огляду на наведені різнопланові визначення, в подальшому дослідженні під предметом організації бухгалтерського обліку пропонується розуміти цілеспрямований процес створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, під якою розглядається система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та діяльність агентів, які забезпечують формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному та локальному рівнях.

Із поняттям предмета пов'язана мета дослідження. Визначення мети організації бухгалтерського обліку можна знайти у роботах Івахненкова С. В., який виділяє прикладний аспект при визначенні головного завдання організації бухгалтерського обліку, яким з його точки зору є «забезпечення системного перетворення обліково-економічної інформації про господарські явища та процеси з метою активного впливу на них через систему управління» [116].

Кужельний М. В. та Левицька С. О. головним призначенням організації бухгалтерського обліку вважають удосконалення та раціоналізацію обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукову організацію праці [145]. Такої же думки дотримуються Ганін В.І. та Синиця Т.В. [54] Бондаренко Н.М. метою організації бухгалтерського обліку визначає ефективне виконання обліком інформаційних і контрольних функцій [15].

Нормативним документом, в якому міститься визначення мети організації бухгалтерського обліку, є Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України. Положення розроблене відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що пояснює формулювання мети організації бухгалтерського обліку у площині головної мети бухгалтерського обліку та передбачає «забезпечення користувачів потрібною та достовірною інформацією про операції банку» [329].

Зазначені підходи щодо встановлення мети організації бухгалтерського обліку обмежуються рамками окремого суб'єкта господарювання та не охоплюють весь спектр проблем впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку. Тому, головною метою організації бухгалтерського обліку представляється створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням соціально-економічних та нормативно-правових відносин агентів, які забезпечують формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні та рівні підприємства.

Щоб забезпечити заявлену мету – з урахуванням наведеного підходу до об'єкту, предмету та мети організації бухгалтерського обліку та на засадах інституціонально підходу до організації бухгалтерського обліку, необхідно провести її структурування. В структурі організації бухгалтерського обліку як науки можна виділити рівні в залежності від масштабів дослідження та рівнів регулювання національної системи бухгалтерського обліку:

I. Загальнодержавний рівень – дослідження процесу впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку за допомогою механізму регулювання та агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні. Важливим аспектом предметної області організації бухгалтерського обліку на макрорівні є урахування специфіки функціонування різних інституціональних секторів економіки, галузевої належності, об'єктивних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку у напрямку міжнародної інтеграції та відповідне конструювання тактики і стратегії організації бухгалтерського обліку.

Макрорівень організації бухгалтерського обліку має вивчати:

- національну систему бухгалтерського обліку в цілому з урахуванням специфіки ведення бухгалтерського обліку у різних інституціональних секторах економіки та галузевих особливостей;

- сукупність формальних правил та норм ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємств та організацій;

- умови і передумови поведінки агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку;

- загальну ефективність національної системи бухгалтерського обліку;

- можливості адаптації національної системи до зовнішніх умов задля досягнення певних цілей.

Ця структурна складова організації бухгалтерського обліку має прояв у двох аспектах: описовому та нормативному. Описовий аспект встановлює фактичну структуру національної системи бухгалтерського обліку та пропонує її оптимальні варіанти, забезпечує ефективне функціонування та розвиток національної системи бухгалтерського обліку в цілому. Нормативний аспект забезпечує встановлення методів і технологій регулювання національної системи бухгалтерського обліку

II. Локальний рівень – дослідження організаційних аспектів облікового процесу підприємства та діяльності агентів, які формують політику у сфері

бухгалтерського обліку підприємства. Організація бухгалтерського обліку на локальному рівні має об'єктом аналізу мікрорівень – систему бухгалтерського обліку підприємства та поведінку агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства.

На локальному рівні вивчається організація системи бухгалтерського обліку конкретної економічної одиниці: суб'єкта економічної діяльності. Це необхідно для того, щоб розглянути специфічні компоненти, елементи системи бухгалтерського обліку підприємства.

Вивчення загальнодержавного рівня організації бухгалтерського обліку дозволяє розглянути національну систему бухгалтерського обліку в цілому, або її основних агрегованих складових (державний сектор, банківська система, комерційний та некомерційний сектори тощо). Загальнодержавний рівень забезпечує отримання загального уявлення про національну систему бухгалтерського обліку та зв'язків між окремими її підсистемами.

Водночас, не зважаючи на те, що дослідження організації бухгалтерського обліку відбувається на локальному та загальнодержавному рівнях, національна система бухгалтерського обліку та її підсистеми і елементи розглядаються під різними кутами зору, але принципи, функції, методи та інструменти дослідження одні й ті ж самі. Тому поділ на рівні дослідження не означає різкого розмежування організації бухгалтерського обліку на окремі розділи, коли одні питання та теми вирішуються на загальнодержавному рівні, а інші – на локальному. Розгляд організації бухгалтерського обліку із дотриманням динамічного підходу щодо сутності національної системи бухгалтерського обліку відбувається як дослідження єдиної системи та злиття загальнодержавного та локального рівнів організації бухгалтерського обліку.

Онтологічна сутність організації бухгалтерського обліку, як і будь якої наукової категорії, проявляється через принципи та функції, які, у свою чергу, визначають її призначення та є відображенням її специфіки.

Принципи (від лат. *principium* — основа, начало, засади) організації бухгалтерського обліку виступають як керівні ідеї, що характеризують її зміст, сутність, призначення та є методологічною основою подальшого вдосконалення. Вони являють собою найбільш загальні основи, засади, що діють на всіх рівнях організації та поширюються на всіх суб'єктів. В них у концентрованому вигляді визначені основи організаційної побудови національної системи бухгалтерського обліку. Ці принципи, на відміну від принципів бухгалтерського обліку, не сформульовані в законі. Закріплення принципів бухгалтерського обліку забезпечує єдність правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств. Водночас, принципи організації бухгалтерського обліку не мають парадигмального визначення та довільно трактуються вченими та практиками [19, с. 46-47; 147, с. 13; 295, с. 24-27].

Грунтовний аналіз принципів організації бухгалтерського обліку, що базується на здобутках вітчизняної школи бухгалтерського обліку (Кузьмінського А. М., Сопка В. В., Завгороднього В. П., Білухи М. Т. та інших), містить наукова праця Свірко С. В. Вона узагальнює та наводить характеристику головних принципів організації бухгалтерського обліку, а саме «принципів безперервності, пропорційності, прямоточності, ритмічності, цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджувального відображення, системотворчих відносин, адаптивності, паралелізму, паралельності, спеціалізації та кооперування» [354, с. 202-207].

В наведених принципах організації бухгалтерського обліку відображаються її характерні риси, але зміни в політиці, економіці та суспільстві, що призвели до трансформації національної системи бухгалтерського обліку постулюють зміни в системі принципів у напрямі забезпечення повноти їх змісту та встановлення нових. Тому задля встановлення сучасної парадигми організації бухгалтерського обліку необхідним є перегляд її принципів. При цьому слід виходити з того, що

стосовно процесу встановлення принципів обліку існують труднощі. Це можна пояснити тим, що «облік – створення людини. Не існує ніяких «правильних» шляхів його розвитку, оскільки він не є породженням фундаментальних істин... Це просто зручний спосіб здійснення порядку речей, відповідний безлічі правил, які і повинні бути описані» [416, с. 74].

У рамках представленого дослідження національна система розглядається як складна цілісна відкрита система, на яку впливають не лише економічні фактори, але й соціально-культурне та політичне середовище. Такий підхід не є традиційним. У більшості робіт, присвячених дослідженню організації бухгалтерського обліку, виводяться характерні ознаки національної системи бухгалтерського обліку з властивостей її економічних елементів у межах системи управління суб'єктом господарювання без урахування історичних, соціально-культурних та політичних факторів оточуючого середовища. Тобто національна система бухгалтерського обліку розглядається вирваною із контексту історичного існування суб'єктів господарювання в умовах певної економічної формації.

Вивчення організації бухгалтерського обліку через призму історичного шляху її становлення з пошуком рушійних чинників, які визначають її розвиток, забезпечує дотримання принципу історизму. Різноманітні зміни у суспільному житті та численні політичні, економічні та соціальні фактори, які впливають на систему бухгалтерського обліку вимагають проектування загальних етапів розвитку із визначенням об'єктивних взаємозв'язків між ними. Водночас необхідним є не тільки оцінка стану національної системи бухгалтерського обліку на певному етапі розвитку, але й визначення змін та оцінки наслідків. Базовим методологічним принципом, який враховує взаємозалежність причин та наслідків у характеристиці стану та розвитку організації бухгалтерського обліку, виступає принцип історизму. Принцип історизму дозволяє наводити до висновків відповідні докази та визначати причини, які призвели до тих чи інших результатів.

За принципом історизму організаційні аспекти бухгалтерського обліку мають розглядатися з урахуванням змін економічних формацій, еволюції соціально-культурного середовища, які формують вимоги до національної системи бухгалтерського обліку, стану її регулювання та контролю з боку суспільства та держави. Історичний підхід дозволяє визначити тенденції та перспективи розвитку національної системи бухгалтерського обліку та оцінити необхідність, доцільність та форми впливу держави та суспільства на систему бухгалтерського обліку підприємства з метою організації та забезпечення її розвитку та підконтрольності.

Принцип оптимального поєднання державного та локального регулювання бухгалтерського обліку визначає встановлення порядку організації бухгалтерського обліку на різних рівнях організації. Його зміст зводиться до того, що основні вимоги до організації бухгалтерського обліку визначаються нормативно-правовими актами, а значна частина норм, що регулюють ведення бухгалтерського обліку та діяльність облікової служби підприємства встановлюються суб'єктами, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства. Слід підкреслити, що за необхідності вирішення колізій, слід дотримуватися порядку, прийнятого у нормах права.

Досвід країн з розвинутою економікою, для яких характерне спрямування не стільки на задоволення загальнодержавних потреб, але й турбота про окремого громадянина, показав неефективність жорстких централізованих державних систем. В умовах постіндустріального суспільства компетенція державного управління національною системою бухгалтерського обліку не може поширюватися на всі рішення щодо її регулювання, що обумовлює розгляд наступного принципу методологічного індивідуалізму, або як його ще визначають - принципу суверенітету індивідуума.

Застосування стосовно організації бухгалтерського обліку принципу методологічного індивідуалізму постулює синергетичний підхід до національної системи бухгалтерського обліку, необхідність дотримання якого

виходить з відкритості системи, що досліджується, обумовлений її взаємозв'язком (як на загальнодержавному рівні, так й на локальному рівні) з зовнішнім та внутрішнім середовищем, в процесі якого задовольняються не тільки інформаційні потреби користувачів облікової інформації, але й відбувається забезпечення соціально-економічних інтересів всіх учасників облікового процесу: індивідуумів (облікових працівників, керівництва, фахівців), підприємств та держави й суспільства загалом. По суті кожен актор самостійно має визначати власні потреби та цілі. За синергетичного підходу до національної системи бухгалтерського обліку мають бути враховувати предметно-матеріальні та ідеально-творчі аспекти організації бухгалтерського обліку (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Взаємозв'язок предметно-матеріальної та ідеально-творчої сфер організації бухгалтерського обліку [авторська розробка]

По відношенню до організації бухгалтерського обліку принцип методологічного індивідуалізму передбачає, що саме діяльність окремого індивідуума у його взаємодії із зовнішнім та внутрішнім середовищем мають формувати процеси, які відбуваються на мікро- та макрорівні організації бухгалтерського обліку.

Тобто процеси та явища у сфері бухгалтерського обліку можуть бути досліджені та знайти пояснення через аналіз цілеспрямованої поведінки індивідуумів, які є головними реально діючими особами цих процесів та явищ. Це пояснюється тим, що діяльність підприємств, організацій, держави як соціальних об'єднань індивідів не може здійснюватися без їх членів.

Проте слід враховувати обмеженість людського інтелекту, що пояснює той факт, що соціальні об'єднання індивідів не завжди є результатом свідомого планування, а виникають у результаті спонтанних дій індивідуальних агентів, які реалізують власні цілі. Внаслідок цього приймаються не завжди ефективні та оптимальні рішення, а ті, які задовольняють індивідів, виходячи з наявної та часто обмеженої інформації.

Принцип демократичного централізму націлює на необхідність широкої участі громадськості та професійної спільноти у прийнятті управлінських рішень щодо регулювання бухгалтерського обліку. Дія принципу демократичного централізму реалізується на державному рівні у розробці програм залучення професійної спільноти та окремих зацікавлених громадян до регулювання національною системою бухгалтерського обліку держави, делегування певних повноважень формування та реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку, а також представлення інтересів професійної громадськості.

Розподіл повноважень різних рівнів влади у державі розглядає принцип субсидіарності. Субсидіарність «забезпечує узгодження інтересів держави та суспільства й наближує індивідуумів, добровільні об'єднання учасників, що займаються певною економічною діяльністю, громадські професійні

об'єднання до прийняття рішень щодо управління обліковою системою» [70, с. 125].

Принцип субсидіарності пов'язаний з принципом ієрархічності, тому як може застосовуватися лише до ієрархічних структур, якою є національна система бухгалтерського обліку. Принцип ієрархічності розглядає системи як багаторівневі, що потребують поділу на елементи. Необхідність врахування та узгодження інтересів держави та громадськості у процесі прийняття рішень щодо регулювання бухгалтерського обліку вимагає необхідність закласти у нормативно-правову базу принцип субсидіарності задля вирішення проблеми взаємодії та координації дій чинної системи державного регулювання із недержавними його формами.

Національна система бухгалтерського обліку як відкрита система перебуває в умовах визначального значення (з тенденцією до зростання) державного управління, яке має ієрархічну структуру. Нормативні акти, які регулюють бухгалтерський облік мають характер формальних вимог та задають параметри ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Проте підприємства можуть обирати варіанти методів обліку, оцінки та процедур у процесі формування облікової політики. Тому в основу самоорганізації системи бухгалтерського обліку підприємства покладено принцип нелінійності, який пояснює наявність спектру можливих варіантів дій замість єдиного рішення. Система бухгалтерського обліку є складною, що неуможливорює побудову її єдиної теоретичної схеми. Тому нелінійність системи бухгалтерського обліку має бути врахована при управлінні.

Дослідження онтологічних питань передбачає аналіз функцій, які виконує організація бухгалтерського обліку як наука. Слід зазначити, що в наукових працях функції організації бухгалтерського обліку не визначені. В процесі дослідження системи бухгалтерського обліку організація бухгалтерського обліку, на наш погляд, виконує функції, серед яких головними можна

виділити: пізнавальну, методологічну, інформаційну, соціально-інженерну, пошуково-прогностичну, нормативно-прогностичну та освітню.

Пізнавальна функція організації бухгалтерського обліку полягає у вивченні її сутності як науки, її ролі і значення в розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку дозволяє спільними зусиллями науковців, які спрямовують свої інтелектуальні зусилля у бік найзагальніших проблем, та суб'єктів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку та вирішують практичні питання організації бухгалтерського обліку, вибудовувати модель організації бухгалтерського обліку, пояснювати і інтерпретувати сутність принципів організації бухгалтерського обліку відповідно до поставленої мети.

Методологічна функція полягає в тому, що в процесі дослідження організації бухгалтерського обліку не тільки вивчаються властивості об'єкта і предмета дослідження, але і накопичуються знання про сам процес пізнання, виробляються принципи і методи пізнання, наукової діяльності. Організація обліку спрямована на пізнання національної системи бухгалтерського обліку, без розуміння якої теоретична і прикладна частина не можуть успішно розвиватися. Саме із застосуванням знань, які вироблені організацією бухгалтерського обліку, агенти, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному та локальному рівнях, можуть виробити методи і принципи, необхідні для впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку займається пошуком методів пізнання, які можуть бути застосовані як інструменти, засоби та способи отримання інформації про факти господарської діяльності, що знаходять відображення в бухгалтерському обліку. Кожний метод покликаний сформувати знання про національну систему бухгалтерського обліку у вигляді відповідної змістовно-функціональної моделі.

Виконання організацією бухгалтерського обліку інформаційної функції забезпечує економічну діяльність та надання інформації про національну систему бухгалтерського обліку зацікавленим користувачам на мікро- та макрорівнях.

Соціально-інженерна функція організації бухгалтерського обліку спрямована на забезпечення розвитку та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням впливу соціально-економічного середовища.

Пошуково-прогностична функція дозволяє визначати можливі варіанти розвитку національної системи бухгалтерського обліку з метою операційного, стратегічного та тактичного управління нею.

Нормативно-прогностична функція забезпечує пошук управлінських методів і технологій регулювання національної системи бухгалтерського обліку в цілому та її підсистем та агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку.

У перехідні періоди перетворень, коли принципово змінюється національна система бухгалтерського обліку, організація бухгалтерського обліку має забезпечити доведення до власників (керівників) та облікових працівників знань про методи і принципи, необхідні для впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку за допомогою освітньої функції.

Цей перелік функцій не є вичерпним. Результативність їх реалізації залежить від розвитку суспільних відносин, рівня організації бухгалтерського обліку, розмаїття зв'язків елементів національної системи бухгалтерського обліку, професійної підготовки облікових кадрів, інших факторів, що впливають на організацію бухгалтерського обліку в сучасному світі.

Сутність організації бухгалтерського обліку неможливо дослідити, не визначивши її носія. За системного підходу системи досліджуються з точки зору взаємодії суб'єктів, які беруть участь в їх функціонуванні.

Основоположним завданням організації бухгалтерського обліку є вивчення впливу формальних та неформальних відносин індивідуумів та соціальних структур в процесі розподілу повноважень і відповідальності щодо впорядкування та ведення бухгалтерського обліку, на встановлення змін під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів з метою забезпечення ефективної цілеспрямованої діяльності щодо впорядкування, удосконалення та отримання необхідних результатів організації бухгалтерського обліку.

Тому першочерговим завданням у процесі визначення соціально-економічної складової структури національної системи бухгалтерського обліку є уточнення переліку та складу агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, що у наукових працях найчастіше визначаються як суб'єкти організації бухгалтерського обліку.

Поширеним є підхід, коли у якості суб'єктів організації бухгалтерського обліку виділяють власника (керівника) та головного бухгалтера підприємства (Сук Л. К., Сук П. Л. [383, с. 17], Івахненко С. В. [116]).

Перелік суб'єктів організації наводиться колективом авторів у складі Бутинця Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевської І. Л., які суб'єктів, пов'язаних з бухгалтерським обліком, поділяють на три групи: «1) суб'єкти організації бухгалтерського обліку (власник підприємства або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих та інших розпорядчих документів, та головний бухгалтер (або особа, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку) підприємства); 2) суб'єкти ведення бухгалтерського обліку (бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, або особа, на яку покладено обов'язки ведення бухгалтерського обліку); 3) суб'єкти нормативного регулювання бухгалтерського обліку (органи державної влади, які шляхом прийняття відповідних нормативних документів регулюють повністю або частково організацію та ведення бухгалтерського обліку: Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України,

Держкомстат України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України та інші державні органи)» [19, с. 13-14].

Таким же чином класифікують суб'єктів організації бухгалтерського обліку Ачкасов А. Є. та Косяк А. П. [1].

Аналіз складу суб'єктів організації бухгалтерського обліку свідчить, що у питанні визначення носія, відповідального за організацію та ведення бухгалтерського обліку, науковці, як і при визначенні об'єкта та предмета, дотримуються поглядів, що обмежують коло агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, локальним рівнем окремого підприємства. З урахуванням запропонованого підходу, за яким організація бухгалтерського обліку має забезпечити вивчення механізму функціонування національної системи бухгалтерського обліку на всіх рівнях управління економікою: міжнародному, макро- та мікрорівнях, вважаємо, що суб'єктна база організації бухгалтерського обліку є ширшою.

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку можуть бути: окремі посадові особи (наприклад, керівник, головний бухгалтер підприємства), державні законодавчі органи, органи центральної виконавчої влади, окремі юридичні особи (установи, організації і підприємства), громадські організації бухгалтерів та аудиторів, інші зацікавлені особи.

В свою чергу з дотриманням інституціонального підходу суб'єктів організації бухгалтерського обліку можна згрупувати в залежності від рівня організації, тому як вони як окремі особи та їх об'єднання, а також створені ними установи й організації, беруть свідому участь у цілеспрямованій діяльності із створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформації для управління на макро- та мікрорівні.

Перш за все, це агенти, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку локального рівня та виконують послідовність відповідних організаційних функцій, починаючи з постановки необхідності та

визначення мети організації бухгалтерського обліку на підприємстві, продовжуючи їх впровадженням в економічну діяльність підприємства за допомогою проектування, та завершуючи організаційними діями щодо реалізації їх на практиці. До таких осіб відносяться всі ті, хто уособлює власників та суб'єктів управління підприємством, а саме власники та керівники, головний бухгалтер або особа, на яку покладені обов'язки з ведення бухгалтерського обліку, які беруть участь в організації системи бухгалтерського обліку підприємства. Власники та суб'єкти управління підприємством в процесі організації бухгалтерського обліку формують відповідну політику щодо впорядкування та організації облікового процесу.

Проте, вважаємо, що організація бухгалтерського обліку має досліджувати систему бухгалтерського обліку локального рівня у єдності всіх його проявів. Тому необхідним є виділення агентів, які реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства щодо ведення облікового процесу, якими є працівники облікової служби підприємства та працівники, що за своїми функціональними обов'язками виконують певні облікові процедури. Більш детальний аналіз питань, які стосуються організації діяльності агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку локального рівня, буде проведений у подальшому дослідженні.

Агентами організації, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні є державні органи, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Не менш важливими агентами, значення та роль яких ще недостатньо враховується у процесі організації бухгалтерського обліку в Україні, але які набувають все більшого впливу, є професійні об'єднання бухгалтерів та аудиторів. Наголосимо, що роль і значення громадських організацій бухгалтерів та аудиторів у формуванні і реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу є суттєвою і має тенденцію до постійного зростання. Крім того, поліпшення законодавчої основи

бухгалтерського обліку забезпечується за рахунок участі науковців та професіоналів з бухгалтерського обліку, незалежних аудиторів в розробці нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та звітності.

Дослідження участі в процесі регулювання бухгалтерського обліку складу, ролі, значення та тенденцій змін агентів загальнодержавного рівня на засадах застосування інституціональної теорії є предметом подальшого дослідження.

Одним з головних чинників визначення наукового статусу організації бухгалтерського обліку є розвиток її методології, що забезпечує формування її логічної організації та структури за рахунок застосування сукупності засобів й методів. Іншими словами, методологія організації бухгалтерського обліку визначає, що і як вивчається за допомогою теорії.

Організація бухгалтерського обліку в процесі дослідження вивчає національну систему бухгалтерського обліку та її властивості. Як галузь наукової діяльності вона накопичує знання про сам процес пізнання, тим самим розробляючи підходи, прийоми, засоби наукового пізнання. Це забезпечує систематичне й цілеспрямоване вивчення об'єкту, що завершується формуванням знань про національну систему бухгалтерського обліку. Метод організації бухгалтерського обліку є способом пізнавальної активності, спрямованої на вивчення національної системи бухгалтерського обліку та її властивостей, формування знання про взаємодію її підсистем та суб'єктів з метою надання інформації для управління національною системою бухгалтерського обліку на всіх рівнях (локальному та загальнодержавному).

У наукових дослідженнях велике значення відіграє розмежування методів, які застосовуються на шляху розв'язання наукових проблем. Методологічний аспект організації бухгалтерського обліку пропонується розглядати за рівнями: рівень загальнонаукових принципів і форм дослідження (загальнонауковий аспект) та рівень спеціальної методології (специфічний аспект).

Рівень загальнонаукових принципів і форм дослідження (загальнонауковий аспект) передбачає встановлення причинно-наслідкових зв'язків між процесами і явищами та розгляд їх у розвитку. Загальнонаукові методи, які використовуються у організації бухгалтерського обліку, дотримуючись логіки філософії наукових досліджень, можна поділити на:

- теоретичні – сукупність основних принципів та методів вивчення національної системи бухгалтерського обліку і проблем її організації, при цьому знання, які отримані в результаті їх застосування, можуть бути перевірені емпірично;

- емпіричні – сукупність методів збору, відбору, обробки, вивчення та інтерпретації даних про національну систему бухгалтерського обліку та агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, що застосовуються в практичній діяльності;

- логічні методи і прийоми дослідження – сукупність методів, які використовують на емпіричному та теоретичному рівнях дослідження національної системи бухгалтерського обліку і проблем її організації, але отримані знання не вимагають емпіричної перевірки, тобто вони аналізуються та відокремлюються від гіпотетичних.

Особливість застосування методів організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах полягає саме у збагаченні її наукового арсеналу. Організація бухгалтерського обліку як наука знаходиться на етапі формування сучасної парадигми, коли для досягнення оптимальних результатів необхідним є уточнення інструментарію. Удосконалення методології може бути забезпечено через його розширення з метою вивчення національної системи бухгалтерського обліку як цілісної системи, що складається з підсистем. Як доведено раніше, за інституціонально підходу в якості елементів національної системи бухгалтерського обліку розглядаються соціально-економічні та нормативно-правові елементи підсистем того рівня, на якому можуть бути вирішені питання організації бухгалтерського обліку. Тобто, якщо проблема

існує на локальному рівні (технологія облікового процесу, діяльність бухгалтерської служби, облікова політика), то така проблема може бути вирішена саме на цьому рівні. Все інше по відношенню до даної проблеми має розглядатися як зовнішнє середовище. Відповідно, необхідні методи, які забезпечують виконання головної мети та завдань організації бухгалтерського обліку щодо кожного з цих елементів.

Труднощі у процесі отримання цілісного погляду на стан та елементи національної системи бухгалтерського обліку з метою її організації спонукають до збагачення наукового інструментарію за рахунок методів наукових теорій, які спрямовані на врахування впливу різноманітних факторів зовнішнього середовища та людської поведінки.

Оцінити закономірності та зміни нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, складу суб'єктів організації на різних етапах розвитку суспільства, визначити стратегію і тактику цілеспрямованої діяльності з управління національною системою бухгалтерського обліку, дозволяє збагачення наукового інструментарію загальнонаукових методів через застосування інституціонального аналізу, можливостям застосування якого стосовно організації бухгалтерського обліку присвячено подальше дослідження.

Найбільш складним та актуальним методологічним питанням є характеристика спеціальних методів організації бухгалтерського обліку. Рівень спеціальної методології (специфічний аспект), наявність якого визначається специфікою предмету та мети організації бухгалтерського обліку, охоплює окремі процедури ведення бухгалтерського обліку.

Дослідити соціально-економічну складову національної системи бухгалтерського обліку можливо за рахунок досягнень та методичних прийомів цілого ряду наукових дисциплін, що вивчають вплив, який чинять індивідууми й соціальні структури на функціонування підприємства та методи управління ними. Слід погодитися із твердженням Свірко С. В., яка зазначила,

що «організація бухгалтерського обліку як вид діяльності та складова науки про бухгалтерський облік виникла на перетині останньої та науки про організацію і управління діяльністю економічної одиниці» [353, с. 14].

Водночас, в порівнянні з науковими дисциплінами, які займаються різноманітними проявами соціальних, юридичних, фінансових та інших типів людських відношень, організація бухгалтерського обліку має обмежувати поле дослідження. Вона вивчає національну систему бухгалтерського обліку через призму агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку. Поєднуючи проблеми відношень цих агентів з управлінськими проблемами, вона розробляє методологію управління національною системою бухгалтерського обліку на макро- та мікрорівнях.

Крім іншого маємо підкреслити, що умовою успішного функціонування будь-якої системи є застосування людиноцентричного підходу, за яким відбувається усвідомлення необхідності врахування та заохочення розвитку потенціалу суб'єктів всіх рівнів.

Із урахуванням зазначених доказів, вважаємо, що важливою складовою методології організації бухгалтерського обліку має бути сукупність управлінських методів, особливість застосування яких стосовно бухгалтерського обліку полягає у способі впливу осіб, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, на облікових працівників і інших працівників підприємств з метою досягнення визначених цілей та ефективності функціонування й розвитку системи бухгалтерського обліку підприємства. Питання визначення та удосконалення спеціального інструментарію організації бухгалтерського обліку з метою впорядкування соціально-економічної складової національної системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства розкриваються у заключних розділах дисертаційної роботи.

Більшість наукових методів є універсальними для всіх наук. Знання, отримані за допомогою цих методів, висновки та узагальнення про об'єкт та суб'єкт дослідження, характеризують предмет організації бухгалтерського

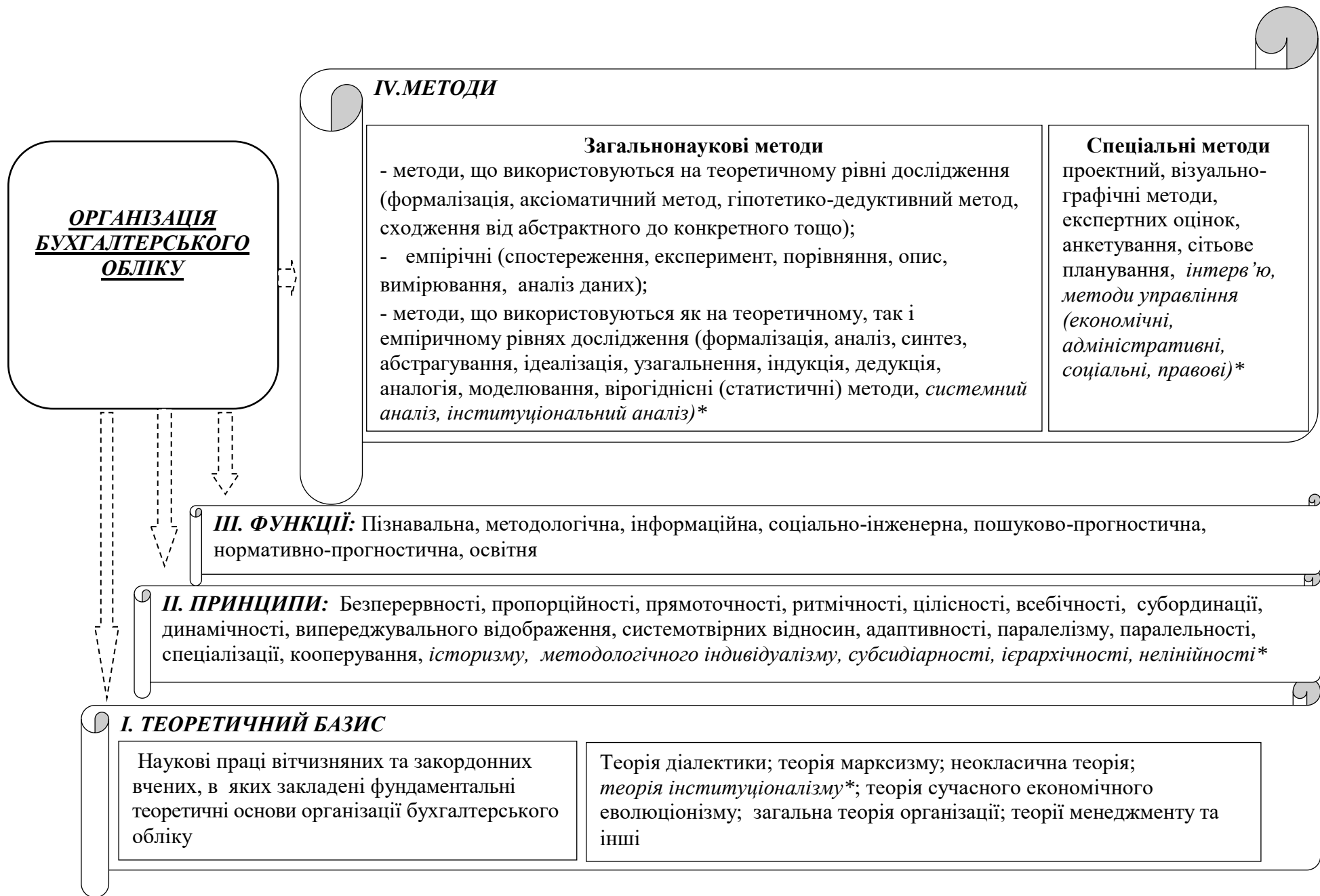
обліку, визначають її специфіку та позиціонують її серед інших наукових дисциплін, що дозволяє розробити напрямки її розвитку та удосконалення. Методи, які застосовуються в організації бухгалтерського обліку згруповані на дві головні групи (загальнонаукові та спеціальні) та наведені на рис. 1.4. Курсивом виділені методологічні аспекти, які, на думку автора, можуть збагатити методологію організації бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи зазначимо. Організація бухгалтерського обліку як наука знаходиться на етапі формування сучасної парадигми, становлення якої є можливим за умови аналізу тенденцій розвитку наукового знання, перегляду основоположних понять, врахування специфіки об'єкту науки і предмету, оцінки змін складу суб'єктів та агентів, удосконалення методології.

Висновки до розділу 1

У першому розділі дослідження проведено комплексний аналіз теоретичних засад організації бухгалтерського обліку через наукове осмислення парадигми організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах та визначення на цій основі напрямів розвитку теоретичних підвалин організації бухгалтерського обліку в Україні. Це дало змогу зробити такі висновки:

1. Аналіз дискурсу щодо теоретичних основ організації бухгалтерського обліку показав, що розвиток парадигми організації бухгалтерського обліку з перспективно-історичної точки зору відбувається за відсутності єдиного підходу стосовно теоретичних та методологічних засад. При цьому спостерігається спрямованість наукової діяльності на питання розробки і систематизації понятійного апарату та формуванні відповідної



*- запропоновано автором

Рис. 1.4. Методологічні засади організації бухгалтерського обліку [авторська розробка]

методології за відсутності усталених підходів стосовно розуміння предмету, мети, суб'єктів, структури та інших онтологічних аспектів організації бухгалтерського обліку.

2. Показано, що більшість науковців обмежує сферу застосування організації бухгалтерського обліку рамками окремого суб'єкта господарювання з метою вирішення організаційно-технічних та методичних аспектів бухгалтерського обліку. Втім, головною умовою об'єктивних різнобічних результатів та висновків є цілісний підхід до розгляду національної системи бухгалтерського обліку як об'єкту організації, за яким вона є підсистемою системи вищого порядку – фінансової системи країни, та сама в свою чергу, якщо розглядати інституціональний аспект, складається з підсистем: системи регулювання на загальнодержавному рівні та системи бухгалтерського обліку підприємства на локальному рівні. Тому у дисертації з метою уточнення сутності організації бухгалтерського обліку та сфери її поширення, за основу було взято інституціональний підхід, за яким організація бухгалтерського обліку розглядається не тільки на рівні окремого суб'єкта господарювання, а й на національному рівні. Відповідно об'єктом дослідження було визначено національну систему бухгалтерського обліку, яка у свою чергу складається з підсистем:

- системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні;
- системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта господарювання на локальному рівні.

3. Проведене дослідження еволюції поглядів науковців на предмет встановлення головних характеристик, яким має відповідати організація бухгалтерського обліку, дозволило дійти висновку, що вона є складним феноменом, стосовно визначення якого відсутній єдиний погляд. Дослідження базувалося на припущенні, що організація бухгалтерського обліку вивчає механізми функціонування національної системи бухгалтерського обліку з

метою раціонального поєднання в часі і просторі її елементів відповідного рівня: економіки країни (загальнодержавний рівень) та суб'єкта господарювання (локальний рівень). Відповідно, під організацією бухгалтерського обліку запропоновано розглядати цілеспрямовану діяльність інституціональних агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку через створення нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, з метою впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку та обґрунтування управлінських рішень на макро- та мікрорівнях.

4. Питання визначення наукового статусу організації бухгалтерського обліку як галузі наукового знання актуальне та дискусійне. Проведене дослідження відповідності ознакам поняття «наука» дозволило стверджувати, що наукові знання про організацію бухгалтерського обліку забезпечують можливість збирати, узагальнювати, пояснювати, планувати, вдосконалювати та передбачати об'єктивні процеси, які відбуваються в економічній діяльності окремих суб'єктів господарювання та на рівні країни в цілому; створювати умови для ведення бухгалтерського обліку шляхом його регулювання з боку держави. Організація бухгалтерського обліку як окрема галузь наукового знання має відмінний від інших наук предмет, що забезпечує можливість виробляти знання про національну систему бухгалтерського обліку. Їй притаманні специфічні ознаки науки (системність, достовірність, критичність, загальнонаукова значимість, спадкоємність, прогнозованість, детермінованість, незавершеність, раціональність, нейтральність, знеособленість, універсальність). Це дозволило стверджувати про предметну самотійність організації бухгалтерського обліку.

5. Притаманні організації бухгалтерського обліку специфічні наукові ознаки та з урахуванням того, що теоретичні засади організації бухгалтерського обліку досліджувалися багатьма науковцями, зроблено висновок про її самотійний науковий статус. Осмислення питання

становлення наукового статусу організації бухгалтерського обліку показало, що наукове знання про організацію бухгалтерського обліку забезпечує можливість формувати знання про національну систему бухгалтерського обліку, що відбувається внаслідок цілеспрямованої, системної, спеціально організованої науково-дослідної роботи; передавати знання про організацію бухгалтерського обліку, що виникає внаслідок наукових досліджень вчених та обміну отриманими результатами; відтворювати наукове знання про організацію бухгалтерського обліку, що полягає у підготовці спеціалістів, до складу компетенцій та кваліфікацій яких входять знання та навички щодо організації бухгалтерського обліку.

6. Становлення наукового статусу організації бухгалтерського обліку відбувається з дотриманням статичного підходу, коли головна увага науковців спрямована на питаннях розробки і систематизації понятійного апарату та формування відповідної методології. Дослідники здебільшого приділяють увагу вивченню питань організації та ведення бухгалтерського обліку на рівні окремого суб'єкта господарювання без урахування передумов, поточних проблем забезпечення інформації з метою створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку. В цих умовах постає питання не лише перегляду теоретичних основ організації бухгалтерського обліку, але й подальшої роботи щодо побудови динамічної теоретичної моделі, вироблення сучасної парадигми, яка враховує зміни, що відбуваються у політичній, економічній, соціальній сферах, та удосконалення на цій основі управління національною системою бухгалтерського обліку на макро- та мікрорівнях.

7. Вихідними положеннями, що покладені в основу модернізації парадигми організації бухгалтерського обліку є наявний науковий базис, сформований економічними науками, міждисциплінарний підхід та врахування політичних та соціально-економічних змін, що відбуваються в Україні.

8. Вивчення системотворчих особливостей національної системи бухгалтерського обліку (цілісність, ієрархічність, інтегративність, цілеспрямованість, надійність, рівень самостійності та відкритості, складність) дозволило дійти висновку, що вона має специфічні особливості, які кваліфікують її як систему. Характерною ознакою національної системи бухгалтерського обліку є її відкритість, а саме взаємозалежність між нею й зовнішнім середовищем, зміни якого впливають на національну систему бухгалтерського обліку в цілому та на її елементи, що у свою чергу, визначають зміни у зовнішньому середовищі.

9. З метою формування теоретичного підґрунтя вирішення проблемних питань розвитку національної системи бухгалтерського обліку та розробки концептуальних засад удосконалення організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції доцільним є збагачення методології дослідження організації бухгалтерського обліку за рахунок застосування положень інституціональної теорії. Дотримання інституціонального підходу забезпечує повноту отриманих результатів щодо визначення стану та тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку, врахування широкого спектру факторів впливу зовнішнього середовища на неї та визначення її зворотного впливу на оточуюче середовище.

10. Інституціональний підхід з метою вирішення проблемних аспектів організації бухгалтерського обліку обумовив необхідність визначення структури національної системи бухгалтерського обліку. В дисертації проведено її послідовну декомпозицію на підсистеми та елементи, кількість та ієрархія яких визначалася завданнями дослідження. Декомпозиція та аналіз національної системи бухгалтерського обліку із дотриманням інституціонального підходу дозволили уточнити її структуру.

11. Структура національної системи бухгалтерського подана через сукупність взаємопов'язаних підсистем та їх елементів: системи регулювання бухгалтерського обліку та системи бухгалтерського обліку підприємства.

Елементами підсистем національної системи бухгалтерського визначені об'єкти двоякої природи:

по-перше, індивідууми та їх соціальні сукупності, між якими виникають формальні та неформальні відносини в процесі розподілу повноважень і відповідальності щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, які у своїй сукупності складають соціально-економічну структуру національної системи бухгалтерського обліку;

по-друге, елементи, що визначають принципи, норми та правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, які складають нормативно-правову складову структури організації бухгалтерського обліку. Водночас дотримання принципів системності призвело до необхідності ієрархічного дослідження національної системи бухгалтерського обліку, тому в роботі розглядалися її підсистеми й елементи та власне національна система бухгалтерського обліку як елемент фінансової системи держави як системи вищого порядку.

12. Неоднозначність підходів до визначення онтологічних аспектів організації бухгалтерського обліку обумовила проблемне поле їх дослідження. В роботі науково обґрунтовано:

- об'єкт організації бухгалтерського обліку, яким визначено національну систему бухгалтерського обліку, яка розглядалася з точки зору соціально-економічних та нормативно-правових відносин агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на макро- та мікрорівні;

- предмет організації бухгалтерського обліку, яким представляється цілеспрямований процес створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, під якою розглядається система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та діяльність агентів, які забезпечують формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному та локальному рівнях;

- головну мету організації бухгалтерського обліку як створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням соціально-економічних та нормативно-правових відносин агентів, які забезпечують формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні та рівні підприємства;

- залежно від масштабів дослідження та рівнів регулювання національної системи бухгалтерського обліку, структура організації бухгалтерського обліку як науки розглядається на двох рівнях: загальнодержавному, який передбачає дослідження процесу впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку за допомогою механізму регулювання та агентів, що формують і реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на державному рівні; та локальному, який спрямований на дослідження організаційних аспектів облікового процесу підприємства та агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства;

- уточнено принципи (історизму, методологічного індивідуалізму, субсидіарності, ієрархічності, нелінійності) та встановлено функції, які в процесі дослідження національної системи бухгалтерського обліку виконує організація бухгалтерського обліку (пізнавальна, методологічна, інформаційної, соціально-інженерна, пошуково-прогностична, нормативно-прогностична та освітня).

13. Дослідження складу суб'єктів організації бухгалтерського обліку дало змогу встановити, що більшість науковців обмежують їх коло локальним рівнем окремого підприємства. Дотримуючись погляду, за яким організація бухгалтерського обліку передбачає вивчення механізму функціонування національної системи бухгалтерського обліку не тільки на локальному, але й загальнодержавному рівнях, у дисертації наводиться авторське бачення складу суб'єктів організації бухгалтерського обліку. Суб'єктами організації бухгалтерського обліку локального рівня є окремі посадові особи (власник

(власники), керівник (керівники), головний бухгалтер підприємства). На загальнодержавному рівні суб'єктами організації є державні законодавчі органи, органи центральної виконавчої влади, окремі юридичні особи (установи, організації і підприємства), громадські організації бухгалтерів та аудиторів, інші зацікавлені особи.

РОЗДІЛ 2

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ У СВІТОВИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ ПРОСТІР

2.1. Теорія інститутів як методологічна основа аналізу розвитку організації бухгалтерського обліку

Європейський вибір України зумовлює необхідність подальшого теоретичного осмислення змін, що відбуваються у національній системі бухгалтерського обліку. Це обумовлює появу нових дослідницьких пріоритетів. На перший план досліджень виходять питання змін та наслідків, які викликані процесами міжнародної інтеграції, реформування системи бухгалтерського обліку, створення та удосконалення законодавчої бази регулювання бухгалтерського обліку, значення, ролі та складу агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Одночасно з традиційними підходами до предмету організації бухгалтерського обліку, розвиваються напрями, які ґрунтуються на наукових теоріях, що вивчають питання пристосування економічних систем до змін оточуючого середовища та тенденцій розвитку суспільства. Серед найбільш значущих тенденцій розвитку наукового знання про організацію бухгалтерського обліку слід виділити такі головні організаційні чинники як:

- глобалізація сучасного світу, що призводить до необхідності осмислення інтеграційних процесів у сфері бухгалтерського обліку;
- зростання кількості та значення неурядових та міжурядових професійних об'єднань як суб'єктів, що формують облікову політику держави.

Обидві тенденції знаходяться у взаємозв'язку та є взаємообумовленими. Так, інтеграційні процеси у сфері бухгалтерського обліку стали можливими, з одного боку, через глобалізаційні процеси в політиці та економіці, з іншого

боку, за рахунок появи та зростання значення професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів у процесі прийняття та реалізації рішень щодо політики у сфері бухгалтерського обліку.

Зазначені чинники, які визначають тенденції розвитку наукового знання про організацію бухгалтерського обліку обумовили вихід на перший план теоретичних розробок, які мають практичну спрямованість та значимість й можуть пояснити перевагу організаційних чинників. Неоінституціоналізм є одним з тих, що швидко розвивається та є найбільш перспективним напрямом сучасної економічної думки, спрямованим на врахування організаційних чинників на економічні системи.

У рамках інституціональної теорії ключовим для економічного зростання визнається встановлення зовнішніх (екзогенних) та внутрішніх (ендогенних) чинників, що сприяють змінам інститутів, інституціонального середовища та інституціональної структури окремих систем та суспільства в цілому. Інституціональний аналіз застосовується для встановлення та пояснення причин та наслідків змін процесів та явищ, які вже мають місце, та змін норм та правил, що регулюють ці процеси та явища. При цьому увага акцентується на зростанні впливу організаційних аспектів, які визначаються як головна умова змін інститутів та розвитку економіки.

Розширення методології організації бухгалтерського обліку за рахунок дотримання положень інституціональної теорії дозволяє встановити стан національної системи бухгалтерського обліку, визначити її проблемні аспекти та внутрішні суперечності, виявити вплив різних факторів та процесів на розвиток організації бухгалтерського обліку в Україні. Крім іншого, інституціональний аналіз уможливорює визначення закономірностей, тенденцій й концептуальних напрямків вирішення проблемних аспектів розвитку організації бухгалтерського обліку.

Втім маємо підкреслити, при застосуванні теорії інститутів стосовно організації бухгалтерського обліку слід виходити з того, що національна

система бухгалтерського обліку так чи інакше реагує на зміни оточуючого середовища. Тому, якщо говорити про теоретичне осмислення змін організації бухгалтерського обліку в умовах особливо складних політичних процесів та системної економічної кризи практично неможливими стають політичні та економічні прогнози, оскільки принципово змінюється зовнішній світ. Докір, щодо того, що дослідження має містити реальні розрахунки та прогнози розвитку національної системи бухгалтерського обліку на короткострокову та довготривалу перспективу, навряд чи є справедливим. Справа в тому, що розуміння стану та розвитку організації бухгалтерського обліку і прогноз її розвитку - по суті речі не тотожні. В складних нестабільних політичних умовах напрямок подальшого розвитку організації бухгалтерського обліку виявляється вкрай невизначеним. Слід визнати, що занадто багато непрогнозованих факторів впливають на облікову систему, тому організація бухгалтерського обліку може розвиватися в зовсім протилежних напрямках.

Теорія інститутів широко подана в економічній літературі. Проте застосування інституціональних концепцій до досліджень у сфері бухгалтерського обліку почало проводитися в наукових статтях, монографіях, матеріалах науково-практичних конференцій лише на початку ХХІ століття.

Першим ініціював застосування положень інституціональної теорії Кірейцев Г. Г., який у 2007 році у своїй доповіді «Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку» підняв питання адаптивних властивостей бухгалтерського обліку до інституціонального середовища в контексті стандартизації обліку і звітності [135].

Надалі Жук В. М. у серії наукових праць широко розвинув застосування теорії інституціоналізму до розв'язання ключових проблем бухгалтерського обліку, розглянув моделі та ідеї щодо проблем розвитку МСФЗ і національних систем бухгалтерського обліку із застосуванням інституціональної теорії, виходячи з інституціональної теорії виділив складові побудови й розвитку бухгалтерських систем [81-92].

Канцуров О. О. запропонував розширити методологію бухгалтерського обліку за рахунок інституціонального аналізу як методу бухгалтерського обліку [126] та досліджував бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут [124, 125, 127-131].

Метелиця В. М. розглядав вплив положень неоінституціоналізму на бухгалтерську професію та обґрунтував на цій основі інституціональні засади її розвитку в Україні [213].

Чинники інституційного середовища, що впливають на зміни концептуальних основ обліку вивчала Сльозко Т. М. [362].

Юхименко-Назарук І. А. виокремлює причини та необхідність побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку в сучасних умовах розвитку ринкової економіки в Україні [440, 441].

Семенишена Н. В досліджувала питання міждисциплінарних зв'язків бухгалтерського обліку та положень інституціональної теорії [355, 356].

Оцінюючи наукові роботи, присвячені питанням бухгалтерського обліку, можемо констатувати, що застосування положень інституціональної теорії стосовно феномену бухгалтерського обліку набуває поширення. Водночас, визнаючи підвищення зацікавленості науковців до дослідження бухгалтерського обліку за допомогою інструментів інституціонального аналізу, маємо погодитися із думкою Жука В. М.: «Інституційного сприйняття бухгалтерського обліку немає і в сучасній Україні, що пояснюється відсутністю «критичної маси» публікацій, які б висвітлювали дану проблематику. Недостатньо вивчаються і зарубіжні напрацювання з цих питань. Для зміни уявлення про бухгалтерський облік необхідно, по-перше, досягнути «критичної маси» таких публікацій, по-друге, сформувати «цех» професійних бухгалтерів як основу усвідомлення та віднесення себе до Інституту бухгалтерського обліку» [86, с. 15].

Якщо інституціональний напрям наукового осмислення бухгалтерського обліку перебуває на етапі становлення, то системного цілеспрямованого

застосування положень інституціональної теорії до організації бухгалтерського обліку, незважаючи на практичну важливість і актуальність, а також існування досить великого масиву спеціальної літератури з інституціоналізму, в Україні не проводилося. На сьогоднішній день проблеми організації бухгалтерського обліку з використанням методології інституціональної теорії у вітчизняній економічній літературі системно не розглядалися, не здійснювалися комплексні дослідження впливу інституціонального середовища. Відсутні узагальнюючі наукові праці, підручники, навчальні посібники, монографії, які б цілеспрямовано висвітлювали інституціональні засади організації бухгалтерського обліку.

Послідовне та системне вивчення організації бухгалтерського обліку із дотримання положень інституціональної теорії дозволяє:

- пояснити наявність різних моделей обліку у світі через аналіз їх особливостей;
- оцінити історичний шлях реформування бухгалтерського обліку в Україні за часи незалежності;
- подати концептуальні засади модернізації регулювання бухгалтерського обліку та удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємств.

Застосування інституціонального аналізу може допомогти у цієї роботі, тому як предметом інституціоналізму є вивчення сутності інститутів, процесу їх становлення, функціонування та розвитку, впливу діяльності суб'єктів та умов інституціонального середовища. Широке застосування цих факторів формує новий погляд на проблемні аспекти розвитку організації бухгалтерського обліку.

Інституціональна теорія сформувалася як напрям американської політекономії наприкінці XIX – початку XX століття. Її виникнення відбулося на фоні загострення економічних проблем того часу. Інституціональна теорія виникла у наукових колах з метою аналізу передумов кризових явищ в економіці й політиці, та формувалася як альтернатива до поширених на той час

поглядів економічного лібералізму та невтручання держави в економічне життя.

В основу інституціоналізму покладено ідею можливості подолання соціально-економічних проблем за допомогою реформ. Виникнення інституціоналізму відбулося як відповідь на прагнення на основі вивчення конкретно-історичних умов розробити теорію, яка могла б стати інструментом, що, враховуючи широкий спектр соціальних, правових, політичних, організаційних, психологічних та інших відносин, може вирішити суспільні та економічні проблеми.

Схожі проблеми розвитку суспільства спостерігаються в Україні з кінця XX та на початку XXI століття. У 1991 році Україна здобула незалежність та почала процес реформування економіки командно-адміністративного типу до ринкової моделі. Характерними проблемами на цьому етапі є проблеми влади, соціальних конфліктів, виключної ролі держави в регулюванні інституціональними секторами економіки. Перехід до нових форм управління супроводжується періодом політичної нестабільності, кризи влади, коли старі методи управління вже не працюють, а нові ще не працюють.

Саме тому на тлі загострення політичних та суспільних проблем, кризових явищ в економіці, що характерні сучасному середовищу, застосування положень інституціональної теорії стосовно організації бухгалтерського обліку є науково значимим і актуальним.

Аналіз розвитку організації бухгалтерського обліку в умовах реформування національної системи бухгалтерського обліку, нестабільності зовнішнього середовища та зростання інтеграційних процесів на засадах раніше практично не застосовуваної до організації бухгалтерського обліку інституціональної теорії є актуальним ще й тому, що її застосування дозволяє проаналізувати нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік, оцінити агентів, що виступають основними рушійними силами побудови вітчизняної облікової моделі та визначити шляхи їх удосконалення.

Інституціональний аспект функціонування суспільства є традиційною областю дослідження соціології, політології, юриспруденції. Він був об'єктом дискусій Г. Спенсера, О. Конта, Е. Дюркгейма, М. Вебера, Т. Парсонса, які відносили до інститутів соціальні, політичні та економічні явища: державу, сім'ю, приватну власність, корпорацію, систему грошового обігу, суспільні рухи. Різноманітність підходів у визначенні категоріального апарату зумовила наявність багатьох шкіл інституціоналізму.

Сучасна версія інституціональної теорії – неоінституціоналізм являє собою доктрину, що дозволяє пояснити стан та тенденції організації бухгалтерського обліку з позиції взаємодії основних суб'єктів та агентів у обліковій сфері та системи нормативно-правового регулювання. Загальним для всіх неоінституціоналістів є положення:

- соціальні інститути мають значення;
- соціальні інститути підлягають аналізу традиційними інструментами мікроекономіки;
- соціальна поведінка людей знаходиться в тісному зв'язку з системою нормативних актів, чинних на певний час;
- виникнення соціальних інститутів є історичною закономірністю.

Такий підхід дозволяє досліджувати нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та розглядати особливості діяльності агентів у сфері бухгалтерського обліку, аналізувати їх мотиви та поведінку.

Вихідною категорією інституціональної теорії є інститут. У науковому середовищі поширене формулювання Д. Норта, який розглядає інститут як «правила гри» у суспільстві, або створені людиною обмежувальні рамки, що організовують взаємовідносини між людьми; правила, механізми, що забезпечують їх виконання, і норми поведінки, які структурують взаємодію між людьми; формальні правила, неформальні обмеження і способи забезпечення дієвості обмежень; вигадані обмеження, які структурують взаємодію людей, їх формальні (правила, закони, конституції) та неформальні обмеження (соціальні

норми, умовності та кодекси поведінки), механізми примусу їх виконання. Але вони визначають структуру стимулів у суспільствах та їх економіках» [238, с. 3].

У вітчизняній економічній науці питання інституціональної теорії досліджували зокрема Гайдай Т. В., Гейц В. М., Задорожний Г. В., Іншаков О. В., Липов В. В., Лозинська Т. М., Лук'яненко Д. Г., Мамчур В. А., Одягайло Б. М., Пахомов Ю. М., Пустовіт Р. Ф., Ткач А. А., Чаусовський О. М., Чухно А. А., Шепеленко О. В., Яременко О. Л. Автори розглядають інститут з точки зору соціальної, політичної та юридичної інтерпретації:

- соціальна інтерпретація - соціальний інститут розглядається як колективна поведінка людей, правила життєдіяльності, які внаслідок постійного повторення та з урахуванням встановлених обмежень призводять до виникнення соціального феномену;

- юридична інтерпретація - юридичний інститут передбачає організаційну форму об'єднання людей або формалізацію соціального інституту за допомогою формальних норм та правил;

- економічна інтерпретація - політичний інститут представляє собою набір формальних та неформальних норм і правил, які регулюють поведінку юридичних та фізичних осіб в економічній сфері діяльності;

- політична інтерпретація - політичний інститут визначає поведінку та діяльність людей та їх об'єднань, створених для досягнення певної мети за допомогою встановлених принципів і норм.

Серед зазначених інтерпретацій інститутів економічні та правові інститути займають визначальне місце як ті, що мають принципове значення для потенціалу розвитку економіки. Водночас такий розвиток забезпечує реформування та трансформацію політичних інститутів. Політичні інститути, їх зміни та удосконалення обумовлюють якість економічної політики країни та політики її окремих сфер. Необхідним є врахування та подолання інертності

соціальних інститутів. Тобто, з одного боку, інститути формуються в результаті поведінки людей (соціальні інститути). З іншого боку, інститути являють собою інструменти перетворення колективної діяльності людей (економічні, політичний та юридичний інститути).

Неоднозначність інтерпретації категорії «інститут», коли вона з одного боку розглядається у вузькому розумінні – інститут як організація, а також у широкому (неінституціональному) розумінні – інститут як «правила гри», які мають формальний та неформальний характер, обумовлює необхідність вказати на обраний у даному дослідженні підхід: з метою вивчення та удосконалення організації бухгалтерського обліку інститути розглядаються як формальні норми і правила, що регулюють бухгалтерський облік (економічна інтерпретація).

Як вже згадувалося, виникнення інституціональної теорії відноситься до початку XX століття. За досить довгий період її розвитку, вона пройшла кілька етапів та змін парадигм. Проте дане дослідження не ставить за мету прослідкувати генезис інституціоналізму, або оцінити та спростувати його основні положення. Інституціональний підхід виступає як керівний принцип вивчення організації бухгалтерського обліку.

Основними положеннями неінституціональної теорії, що застосовуються у ході вивчення організації бухгалтерського обліку, є:

- міждисциплінарний підхід та залучення категоріального апарату суспільних наук (соціології, політології, права тощо);
- історичний принцип вивчення організації бухгалтерського обліку у розвитку;
- емпіричний підхід до аналізу організації бухгалтерського обліку з використанням фактичних даних;
- дослідження сукупності об'єктивних, суб'єктивних факторів, цивілізаційних закономірностей, національних особливостей як передумов розвитку національної системи бухгалтерського обліку;

- критичний підхід до вивчення організації бухгалтерського обліку, встановлення можливих протиріч та тенденцій;

- дослідження трансформації інститутів як головного рушійного фактору системних перетворень у сфері бухгалтерського обліку та інструменту координації діяльності інституціональних агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Перш ніж перейти до застосування інституціональних засад до організації бухгалтерського обліку необхідно ідентифікувати бухгалтерський облік як економічний, політичний та соціальний феномен та визначитися у головних завданнях застосування інституціонального аналізу організації бухгалтерського обліку.

Наукове осмислення головних ознак, притаманних сучасній національній системі бухгалтерського обліку, дозволяє визначити бухгалтерський облік як економічний, політичний та соціальний феномен, а саме:

- бухгалтерський облік являє собою свідомо створений феномен, що відбивається в суспільній свідомості як прийнятний та соціально значущий;

- бухгалтерський облік охоплює більшість людей, між якими є економічні відносини;

- бухгалтерський облік виступає вищою безособовою інстанцією, жодні інші структури та уповноважені особи не можуть припинити його існування;

- норми та правила, які регулюють бухгалтерський облік є однозначними, зрозумілими та структурованими;

- інформація, яка надається бухгалтерським обліком, сприяє економічному зростанню країни за рахунок забезпечення розвитку комерційного, фінансово-кредитного, аграрного, приватного, некомерційного та інших секторів економіки;

- сфера впливу системи бухгалтерського обліку не обмежується національними кордонами.

Наведені характеристики бухгалтерського обліку дозволяють приєднатися до висновку, якого дійшов у своєму дослідженні інституціональної природи бухгалтерського обліку Жук В. М.: «бухгалтерський облік, забезпечуючи та регулюючи економічні відносини, описується і характеристиками, котрі ідентифікують суспільні інститути. Це означає, що його можна дефініціювати як самостійний та важливий для розвитку суспільства Інститут» [86, с. 20].

З позиції інституціоналізму становлення основних типів інститутів відбувається або еволюційним шляхом безперервного поступового перетворення, або революційним шляхом, який супроводжується фундаментальними трансформаціями. Зміни при цьому під впливом внутрішніх факторів носять ендогенний характер, або екзогенний характер, в якому переважають зовнішні фактори.

Становлення інститутів бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі можна характеризувати як поступовий процес формалізації правил поведінки (діяльності) індивідів на мікрорівні до встановлення принципів та норм, які визначають їх на макрорівні, у формі нормативно-правового забезпечення та державної організації. Тобто бухгалтерський облік пройшов історичний шлях від цілеспрямованої реєстрації фактів господарської діяльності ще 6 тис. років тому до перших спроб осмислення сутності обліку та формування у різних країнах світу різнопланових облікових систем.

Ідентифікація найважливіших функцій інститутів стосовно національної системи бухгалтерського обліку забезпечує послідовність дослідження та отримання результатів широкого спектру щодо питань, які стосуються організації бухгалтерського обліку, серед яких можна виділити:

- дослідження розвитку національної системи бухгалтерського обліку як об'єкту організації бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі;
- виявлення тенденцій і закономірностей розвитку національної системи бухгалтерського обліку України в умовах міжнародної інтеграції;

- уточнення діючих та встановлення компліментарних (додаткових) інститутів та агентів, які забезпечують функціонування та розвиток національної системи бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції;

- визначення шляхів розвитку національної системи бухгалтерського обліку: або створювати національні інститути та стандарти, або запозичувати розвинуті міжнародні інститути та стандарти, або адаптувати до національних реалій вже готові інституціональні форми, або поєднати ці процеси (створення, запозичення, адаптацію) на основі поступового їх застосування з урахуванням готовності системи бухгалтерського обліку й стану економіки;

- встановлення імператив удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні;

- вироблення способів нагляду за виконанням норм законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та способів організації моніторингу процесів адаптації системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Зазначені питання є головними завданнями інституціонального аналізу організації бухгалтерського обліку. Визначеність щодо перелічених аспектів дозволить значно просунутися не тільки в напрямку залучення положень інституціональної теорії стосовно організації бухгалтерського обліку, але й у розумінні процесів, які відбуваються в національній системі бухгалтерському обліку.

Проявом застосування методологічних інструментів інституціональної теорії стосовно організації бухгалтерського обліку є те, що для розгляду національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному та локальному рівнях використовуються категорії та поняття юриспруденції. Саме термінологія права та юридичних норм дозволяє здійснювати дослідження в контексті реальних відносин, в яких відбувається економічна діяльність суб'єктів господарювання. Це можна пояснити тим, що інституціональна теорія виходить з того, що головним фактором змін в економіці та суспільстві є не

ринок, а інститути та взаємини між людьми. Тому й головна увага в рамках інституціоналізму приділяється юридичним наукам. Норми та правила поведінки інститутів та окремих осіб на ринку визначають право та нормативно-правове регулювання.

Інституціональний підхід до вивчення організації бухгалтерського обліку передбачає застосування сукупності методологічних принципів, заснованих на включенні до аналізу нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку економічних умов, історичних, соціальних, політичних, культурних факторів, врахування яких дозволяє вирішити проблемні аспекти розвитку системи бухгалтерського обліку. В основу розгляду організації бухгалтерського обліку на засадах інституціональної теорії покладено її базові принципи: принцип універсалізму, історизму та методологічного індивідуалізму.

Міждисциплінарний підхід (принцип універсалізму) передбачає аналіз проблем розвитку інститутів у сфері бухгалтерського обліку не лише у межах певної економічної науки або навіть економічних наук, а вимагає враховувати весь спектр чинників, що формують соціальне середовище, в якому функціонує інститут.

Принцип історизму дозволяє визначити тенденції та розвиток організації бухгалтерського обліку через оцінку його генезису, спроектувати етапи, встановити інституціональні зміни, їх причини та наслідки.

Принцип методологічного індивідуалізму передбачає, що в основі процесів в національній системі бухгалтерського обліку знаходиться поведінка індивідів.

Інституціональний підхід як керівний принцип дослідження, за рахунок сукупності методологічних принципів, які включаються в дослідницьке поле, оцінки широкого кола економічних і неекономічних факторів, дозволяє вивчати особливості організації бухгалтерського обліку на різних рівнях організації: загальнодержавному та локальному рівні окремого підприємства.

Це дозволяє розширити межі дослідницьких можливостей та сформулювати концептуальні засади інституціонального аналізу організації бухгалтерського обліку:

- 1) національна система бухгалтерського обліку досліджується в цілому як об'єкт макроекономічної організації, але у взаємозв'язку між цілим та його частинами – суб'єктами господарювання;
- 2) дослідження має комплексний міждисциплінарний характер із застосуванням методології та категорій соціології, політології, економіки, макроекономіки, юриспруденції, бухгалтерського обліку та інших;
- 3) спрямованість на вибір оптимального типу інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку;
- 4) дослідження з дотриманням принципу історизму з визнанням безпосереднього зв'язку чинного стану організації бухгалтерського обліку та історичного підґрунтя її розвитку та становлення;
- 5) головна увага у дослідженні присвячена суттєвим змінам та трансформаціям, які відбуваються у національній системі бухгалтерського обліку під впливом об'єктивних процесів у вітчизняному економічному та політичному середовищі та суспільстві, без урахування невідомих фактів та змін.

Резюмуючи можливості застосування положень інституціональної теорії стосовно аналізу розвитку організації бухгалтерського обліку, маємо зазначити. При вивченні та поясненні процесів, які відбуваються у національній системі бухгалтерського обліку слід прагнути до врахування останніх досягнень економічної теорії та практики, в першу чергу інституціонального підходу. Синтез кращих досягнень неоінституціональної теорії дозволяє пояснити стан, визначити тенденції та концептуальні засади розвитку організації бухгалтерського обліку з позиції взаємодії основних суб'єктів та агентів, що формують політику у сфері бухгалтерського обліку та системи нормативно-правового регулювання. Перш ніж приступити до цього, необхідно розглянути

можливість використання положень інституціональної теорії та особливості вживання термінології інституціоналізму стосовно організації бухгалтерського обліку.

2.2. Використання положень концепції інституціональних матриць в процесі наукового забезпечення аналізу організації бухгалтерського обліку в Україні

Вивчення та удосконалення системи регулювання бухгалтерського обліку бухгалтерського обліку та системи бухгалтерського обліку підприємств як об'єктів дослідження може бути забезпечено через побудову функціонально-аналітичної моделі (інституціональної матриці) організації бухгалтерського обліку.

Вперше поняття «інституціональна матриця» запровадив у науковий обіг Д. Норт. За його визначенням інституціональна матриця – це «комплекс взаємопов'язаних правил і неформальних обмежень, сукупність яких визначає економічну діяльність, а також специфіку економічних і політичних інститутів кожного окремого суспільства та визначає напрямки їх подальшого розвитку» [238]. На думку Нортона Д. економічні та політичні інститути є взаємозалежними. Політичні правила формують правила економічні, і навпаки.

В сучасних наукових працях поняття «інституціональна матриця» не досить часто застосовується науковцями. Російські вчені Бессонова О. Е. та Кірдіна С. Г. досліджують інституціональну матрицю як соціологічне поняття та визначають її як «сукупність базових економічних, політичних та ідеологічних інститутів» [112, 134]. Український вчений Радєва М. М. досліджуючи інституціональну матрицю корпоративної економіки зазначає: «Під інституціональною матрицею розуміють сукупність базисних інститутів, що утворюють собою каркас для утримання основних підсистем середовища,

забезпечуючи відтворення та інституціональну динаміку» [340, с. 218]. У працях, присвячених дослідженню питань у сфері бухгалтерського обліку Метелиця В. М. запропонував «інституціональну матрицю бухгалтерської професії, яка складається з елементів професії, інститутів та організацій обліку і аудиту» [213, с. 45].

Таким чином, поняття «інституціональна матриця» застосовується для аналізу явищ та процесів у різних галузях наукового знання, але за відсутності єдності його трактування не має чіткої дефініції. В даному дослідженні під інституціональною матрицею організації бухгалтерського обліку розуміється сукупність інститутів, які регулюють бухгалтерський облік та утворюють підстави взаємодії суб'єктів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Визначення інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні є важливим завданням. Її характеристика може служити основою аналізу функціонування національної системи бухгалтерського обліку, результати якого визначають напрямки її подальшого розвитку. Із дотриманням положень концепції інституціональних матриць, головним об'єктом інституціонального аналізу виступають базові інститути у сфері бухгалтерського обліку. Саме базові інститути утворюють підстави взаємодії суб'єктів, що формують політику у сфері бухгалтерського обліку, з приводу організації бухгалтерського обліку у рамках діючої інституціональної матриці.

Базові інститути у сфері бухгалтерського обліку виступають як вихідні щодо забезпечення чинного стану та розвитку облікової системи. Зміни інституціональної матриці відбуваються на основі взаємодії матриці базових інститутів і матриці комплементарних (доповнюючих) інститутів. В історичній ретроспективі унаслідок взаємодії базових і комплементарних інститутів у сфері бухгалтерського обліку відбувається відбір таких їх поєднань, які відповідають вихідним матрицям. Але у результаті еволюційних змін

формується певний інституціональний баланс, що відповідає діючому інституціональному середовищу.

Зазначені положення концепції інституціональних матриць визначили подальшу послідовність інституціонального аналізу організації бухгалтерського обліку через:

- визначення специфіки та змісту вихідної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку з уточненням її складових;
- визначення базових і комплементарних інститутів у сфері бухгалтерського обліку;
- встановлення сутності та особливостей інституціонального середовища організації бухгалтерського обліку в Україні;
- конструювання домінуючої національної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку;
- розробка альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, яка забезпечує формування інституціонального балансу взаємодії базових і комплементарних інститутів у сфері бухгалтерського обліку та відповідає діючому інституціональному середовищу.

Перш за все необхідно визначитися стосовно сутності та складових вихідної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку.

Вихідна інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку представляє собою стійку, історично сформовану систему базових інститутів, які регулюють бухгалтерський облік та формують підстави взаємодії агентів, що реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку. В її основі знаходяться історично стійкі форми базових інститутів. Тобто вихідна інституціональна матриця є базовою. Вона не підвладна впливу з боку індивідів, але постійно розвивається під впливом агентів, що реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Вихідна інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку постійно відтворюється історично та розвивається під впливом різноманітних

факторів та змін інституціонального середовища через вбудовування комплементарних (доповнюючих) інститутів та появи нових агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку. Результатом чого є формування домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку. При цьому базові інститути взаємозумовлені та у сукупності відповідають стану діючого інституціонального середовища.

Іншими словами, домінуюча інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку представляє собою сукупність основних історично стійких форм інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, забезпечують взаємодію агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, та відповідають стану діючого інституціонального середовища.

Перебуваючи під впливом інституціональних змін у політичній, економічній та суспільній сферах, домінуюча інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку також відтворюється та змінюється через вбудовування комплементарних (доповнюючи) інститутів. Доповнюючи інститути створюються з метою вирішення проблемних аспектів домінуючої інституціональної матриці, які викликані змінами інституціонального середовища. Сукупність базових та комплементарних інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, об'єднаних з метою удосконалення взаємодії агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, складає альтернативну інституціональну матрицю організації бухгалтерського обліку. Якщо альтернативна матриця більше ніж діюча відповідає умовам інституціонального середовища, вона може стати домінуючою.

У методичному відношенні виділення вихідної, домінуючої та альтернативної інституціональних матриць передбачає одночасний аналіз всіх трьох як необхідної умови отримання висновків про концептуальні засади розвитку організації бухгалтерського обліку та формування інституціонального

балансу взаємодії базових і альтернативних інститутів у сфері бухгалтерського обліку, що відповідає чинному інституціональному середовищу.

Перш ніж перейти до аналізу видів інституціональних матриць організації бухгалтерського обліку необхідно визначитися із складом інституціональних суб'єктів та агентів організації бухгалтерського обліку.

В роботах з неоінституціональної теорії як інституціональний суб'єкт розглядають підприємство, інтегровані структури, державу, які поділяють норми й правила, що регулюють їх діяльність. Метою інституціонального суб'єкта визначають збереження інституту, перетворення ресурсів у власних інтересах заради задоволення певних потреб.

Інституціональні суб'єкти дотримуються встановлених принципів й норм, можуть брати участь у функціонуванні кількох інститутів та розділяти їх цінності, правила та норми. Суб'єкт бере опосередковану участь у функціонуванні та прояві різноманітних інститутів, він об'єднує агентів, які безпосередньо беруть участь у цих інститутах. Крім того, агент здійснює безпосередню участь у функціонуванні інституту та визначенні його норм та правил.

На цих засадах, під інституціональними суб'єктами у сфері бухгалтерського обліку пропонується розглядати суб'єктів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, об'єднаних на основі узгодженого прийняття та використання єдиних принципів та правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

З урахуванням запропонованого широкого тлумачення сфери реалізації організації бухгалтерського обліку, яка включає рівні організації бухгалтерського обліку (загальнодержавного та локального), суб'єктів у сфері бухгалтерського обліку можна поділити на дві головні групи:

- суб'єкти загальнодержавного рівня;
- суб'єкти локального рівня.

Якщо розглядати організацію бухгалтерського обліку як процес створення та вдосконалення управління національною системою бухгалтерського обліку та правил її функціонування на макрорівні, то суб'єктом виступає держава, яка встановлює та делегує владні повноваження щодо регулювання бухгалтерського обліку певним агентам.

Головними завданнями інституціональних агентів загальнодержавного рівня є:

- регулювання бухгалтерського обліку;
- створення формальних інститутів (нормативно-правового забезпечення) бухгалтерського обліку та складання звітності;
- здійснення моніторингу та контролю у сфері бухгалтерського обліку;
- здійснення інших заходів, що забезпечують функціонування національної системи бухгалтерського обліку відповідно до визначених на загальнодержавному рівні пріоритетів та напрямків розвитку.

З метою конструювання вихідної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку необхідним є встановлення базового складу інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку загальнодержавного рівня, які за рахунок встановлених або делегованих функцій щодо регулювання бухгалтерського обліку у сукупності формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

З урахуванням того, що інституціональний аналіз передбачає порівняння не з абстрактною ідеальною моделлю, а з існуючими у реальності формами, то інституціональний аналіз складу та функцій агентів загальнодержавного рівня щодо регулювання бухгалтерського обліку полягає у:

- порівнянні складу інституціональних агентів загальнодержавного рівня у різних країнах світу;
- порівнянні встановлених та/або делегованих за інституціональними агентами загальнодержавного рівня функцій владних повноважень при регулюванні бухгалтерського обліку у різних країнах світу.

Результати інституціонального аналізу складу агентів загальнодержавного рівня у різних країнах світу дозволили виділити такі їх варіанти (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Інституціональні агенти у сфері бухгалтерського обліку
загальнодержавного рівня у різних країнах світу [77]**

Держава																		
Інституціональн і агенти організації бухгалтерського обліку	США	Великобританія	Франція	Німеччина	Італія	Іспанія	Японія	Корея	Швеція	Нідерланди	Данія	Філіппіни	Тайвань	Чехія	Польща	Литва	Росія	Україна
- Державний орган	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
- Недержавний орган (професійна спільнота)	■	■							■	■	■	■			■			
- Комісія з цінних паперів та фондового ринку												■						

Аналіз складу інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку свідчить, що більшість держав для регулювання бухгалтерського обліку встановлюють функції владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку за спеціальними державними органами, які через здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку створюють формальні інститути та забезпечують функціонування національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з визначеними державою пріоритетами та напрямками розвитку. Окремі країни (США, Великобританія, Нідерланди, Польща) делегують такі повноваження недержавним органам у складі професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів.

Водночас, функції стандартизації бухгалтерського обліку у різних країнах розподілені дещо інакше. За оцінками фахівців, в кожній окремо взятій країні

розподіл повноважень щодо стандартизації здійснюється по-різному. На процес встановлення таких повноважень великий вплив мають концепції організації бухгалтерського обліку, склад формальних та неформальних інститутів, історично сформовані традиції. Відповідно, органами, за якими встановлені повноваження розробки стандартів бухгалтерського обліку, можуть виступати державні органи, бухгалтерські та аудиторські професійні організації, комісії з цінних паперів та фондового ринку, центральні (національні) банки, податкові органи.

Отримані результати дозволяють визначити базовий склад інституціональних агентів, за якими встановлені та (або) делеговані функції владних повноважень при регулюванні бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні, якими можуть бути:

- спеціальні державні органи;
- недержавні органи (професійні об'єднання бухгалтерів та аудиторів);
- комісії з цінних паперів та фондового ринку;
- центральні (національні) банки;
- податкові органи.

Якщо досліджувати склад суб'єктів, які формують та реалізують політику, спрямовану на створення та вдосконалення організації бухгалтерського обліку локального рівня, то ними є підприємства та організації, які об'єднані із суб'єктом макрорівня – державою на основі узгодженого прийняття та використання єдиних принципів та правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Враховуючи, що за законодавством, бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня його реєстрації й до ліквідації, базовий склад інституціональних суб'єктів організації бухгалтерського обліку локального рівня збігається із видами суб'єктів господарювання, визначеними Господарським кодексом України (ст. 55-57, ст. 73, 74, 78, 80, 93, 113 [61]).

Базовим принципом інституціональна теорії є принцип «методологічного індивідуалізму», за яким в основі процесів в економічних системах знаходиться індивідуальна поведінка. Відповідно базовий склад інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку на локальному рівні такий:

- власник (власники);
- уповноважений орган (посадова особа);
- головний бухгалтер;
- особа, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Застосовуючи один із головних постулатів інституціоналізму, зазначимо, що інституціональні агенти локального рівня як індивіди характеризуються «обмеженою раціональністю» у своїх діях щодо організації і ведення бухгалтерського обліку. Вони:

по-перше, обмежені у змозі визначити цілі ведення бухгалтерського обліку та розрахувати довгострокові наслідки прийнятих ними рішень щодо ведення бухгалтерського обліку, що обумовлено як їх розумовими здібностями, вимогами нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, так і складністю середовища, яке їх оточує;

по-друге, вони намагаються реалізувати цілі ведення бухгалтерського обліку і вирішити поставлені перед ними завдання не всі одразу, а послідовно;

по-третє, вони ставлять перед собою цілі певного рівня, часто нижчого, ніж максимально можливий (так, багато власників прагнуть не максимізувати економічний ефект від організації бухгалтерського обліку, а намагаються скласти на підставі даних бухгалтерського обліку та своєчасно подавати фінансову звітність, державну статистичну звітність, податкову та іншу звітність в порядку, встановленому законодавством, та дотримуватися законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку,

інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності).

Об'єктивна «обмежена раціональність» у прийнятті економічних рішень інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку локального рівня, їх опортуністична поведінка щодо реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку потребують регулювання діяльності за допомогою єдиної системи норм та правил. Це обумовлює необхідність державного регулювання бухгалтерського обліку та існування інституціонального суб'єкта макрорівня- держави та відповідних агентів у сфері бухгалтерського обліку загальнодержавного рівня організації.

Сукупність базових інституціональних суб'єктів та агентів загальнодержавного та локального рівнів організації, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, наведена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Вихідний склад базових інституціональних суб'єктів та агентів у сфері бухгалтерського обліку за інституціональним підходом [авторська розробка]

Виділення базових суб'єктів і агентів інституалізації ставить проблему їх включення до процесу встановлення базових інститутів у сфері бухгалтерського обліку (норм і правил, які регулюють бухгалтерський облік).

Дослідженням норм (від лат. *norma* – керівне начало, правило, зразок) займаються науковці з філософії, соціології, політології, юриспруденції, економіки. Поняття норми завжди умовне. Умовність норми полягає в тому, що залежно від мети дослідження за норму приймається, з одного боку те, що втілює реальний об'єкт (в філософії, в статистиці, в природничих науках, в соціології, в медицині). З іншого боку, норма визначається як фіксуюче її нормативне висловлювання (правова норма, технічна норма). Відповідно, залежно від мети дослідження, структуру норми можна представити двома способами (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Структура категорії «норма» [авторська розробка]

У першому випадку, коли за норму приймається реальний об'єкт, структура норми має вигляд:

1) наводиться опис умовно обраного зразка (найчастіше середнього показника, обраного як статистичний параметр, або як бажаний, або з певним діапазоном відхилень тощо);

2) описуються санкції, покарання, які будуть застосовані у разі відхилення від зразка, і (або) заохочення, якщо будуть дотримані необхідні параметри.

У другому випадку, коли норма визначається як фіксує її нормативне висловлювання, структура норми має дещо інший вигляд:

1) наводиться опис умов, обмежень, правил, ситуації, яким суб'єкти мають дотримуватися;

2) визначаються суб'єкти та зразок їх дій;

3) наводяться санкції, перелік покарань, за порушення опис умов, обмежень, правил, ситуацій, які будуть застосовані, і (або) заохочень, а також суб'єкти санкцій як гаранті норми.

У бухгалтерському обліку поняття норми застосовується у значенні фіксує її нормативного висловлювання. Будь-які відносини суб'єктів господарювання в процесі ведення бухгалтерського обліку та складання звітності відбуваються за певних формальних норм. Наявність формальних норм обумовлена потребами користувачів облікової інформації та захищає їх від надання неякісної інформації, дозволяє їм адекватно трактувати, порівнювати (у часі та просторі) фінансову звітність.

Формальні норми у сфері бухгалтерського обліку мають вигляд нормативно-правових актів, які включають систему законодавчих документів, нормативних актів, норм та правил, що забезпечують формування і проведення політики у сфері бухгалтерського обліку, її ефективність.

Формальні норми, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності є інститутами у сфері бухгалтерського обліку. Ці норми мають

ієрархію від нормативно-правових актів на загальнодержавному рівні до норм на локальному рівні окремого підприємства.

Нормативно-правові акти, що затверджуються на загальнодержавному рівні, визначають загальні принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, у той час як розпорядчі документи суб'єктів господарювання конкретизують ці принципи та застосування методів стосовно системи бухгалтерського обліку підприємств та організацій. При цьому слід зазначити, що досвід розвинених країн свідчить, що успішне функціонування та розвиток національної системи бухгалтерського обліку неможливий лише на основі формальних правил, які розроблені за ініціативою держави.

Для ефективного регулювання національної системи бухгалтерського обліку мають враховуватися також і правила, які розроблюються професійними об'єднаннями, координуються недержавними організаціями та навіть окремими особами шляхом критичних зауважень у статтях, блогах, форумах у засобах масової інформації та мережі Інтернет. Лише спільними зусиллями інституціональні суб'єкти (державна, підприємства) можуть забезпечити не тільки надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, але й удосконалення та розвиток національної системи бухгалтерського обліку у довгостроковій перспективі.

Форми базових інститутів, які регулюють бухгалтерський облік можуть набувати різного вигляду (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Форми базових інститутів, які регулюють бухгалтерський облік на національному рівні [71]

<i>Форми інститутів</i>	<i>Характеристика</i>
1	2
Документи законодавчих органів	Регулювання бухгалтерського обліку відповідними законами

Продовження таблиці 2.2

1	2
Документи урядових органів	Регулювання бухгалтерського обліку відповідними органами, призначеними урядом, які мають право формулювати або інтерпретувати норми бухгалтерського обліку та звітності
Документи професійних і приватних організацій	Розробка професійними бухгалтерськими організаціями стандартів (звітів), які мають статус нормативних документів
Розробки, які здійснені за приватними ініціативами	Домовленість добровільних об'єднань учасників, що здійснюють певну діяльність, про загальні звітні стандарти, що допомагає підвищити достовірність надаваних звітів

Сукупність інститутів у сфері бухгалтерського обліку утворює інституціональну структуру – інституціональне середовище бухгалтерського обліку. Інституціональне середовище є одним з головних компонентів інституціональної матриці та забезпечує виконання головної функції інститутів у сфері бухгалтерського обліку - зниження рівня невпевненості для прийняття рішень користувачами облікової інформації. Це обумовлює значимість та актуальність його вивчення. Проте поняття інституційного середовища є дискусійним питанням інституціональних досліджень та маловивченим стосовно його застосування до облікової сфери.

Поняття «інституційне середовище» має різнопланове трактування як система умов, норм, правил, що визначають поведінку економічних суб'єктів [238, 342, 395, 414]. Тобто під інституціональним середовищем розглядається сукупність основоположних політичних, соціальних та правових норм і правил, які забезпечують зниження невизначеності взаємовідносин економічних суб'єктів.

З урахуванням того, що інститути у сфері бухгалтерського обліку носять формальний характер, під інституціональним середовищем бухгалтерського обліку пропонується розглядати сукупність нормативно-правових актів, якими

керуються суб'єкти, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Інституціональне середовище у рамках інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку носить системоутворюючий характер. Нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік визначають організаційні засади системи бухгалтерського обліку як на відповідному рівні (загальнодержавному або локальному), так й національної системи бухгалтерського обліку як цілого.

З точки зору окремого підприємства, інституціональне середовище складається з нормативно-правових актів, які затверджені на державному рівні та з розпорядчих документів підприємства. Таким чином, головна характеристика інституціонального середовища бухгалтерського обліку полягає у його багаторівневості. Поряд з базовими інститутами, що складають інституціональне середовище, існують інститути, які розробляються на локальному рівні та визначають організацію бухгалтерського обліку окремого суб'єкта господарювання.

В свою чергу, інституціональне середовище бухгалтерського обліку взаємопов'язане з інституціональним середовищем країни, оскільки воно складається з нормативно-правових актів, дотримання яких забезпечує стимулювання розвитку економіки країни за рахунок вигід, що отримують господарюючі суб'єкти у разі їх застосування.

Інституціональне середовище є визначальним компонентом інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, аналіз якого сприяє виявленню нових можливостей використання базових інститутів, вбудовуванню компліментарних інститутів у домінуючу інституціональну матрицю та появу нових агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Різноманітність джерел владних повноважень при регулюванні бухгалтерського обліку у різних державах та форм інституціонального

середовища організації бухгалтерського обліку, виступили основою для узагальнення домінуючих форм інституціонального середовища бухгалтерського обліку:

- сукупність нормативно-правових актів, затверджені законодавчими державними органами;
- сукупність нормативно-правових актів, затверджені виконавчими державними органами;
- сукупність нормативно-правових актів, затверджені професійними та приватними організаціями;
- сукупність нормативно-правових актів, що затверджені за домовленістю добровільних об'єднань учасників, які займаються певною діяльністю.

При цьому у кожній обліковій системі одночасно співіснують різноманітні нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік. Вони доповнюють та обумовлюють один одного. Загальним для всіх домінуючих форм інституціонального середовища є багаторівневність та ієрархічність базових інститутів у сфері бухгалтерського обліку. У рамках ієрархії базових інститутів загальним принципом субординації є те, що інститути локального рівня уточнюють та конкретизують зміст інститутів загальнодержавного рівня, які визначають загальні принципи, методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Основними характеристиками інституціонального середовища суспільства в цілому та інституціонального середовища бухгалтерського обліку у тому числі, є його щільність і ієрархічна структура. Факторами, які характеризують щільність інституціонального середовища бухгалтерського обліку, є:

- наявність різноманітних інституцій (інституціональних суб'єктів та агентів), включаючи державні та недержавні органи, які регулюють бухгалтерський облік та підприємства, які ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність;

- високий рівень взаємозв'язків між інституціональними суб'єктами та агентами, що формують політику у сфері бухгалтерського обліку, що закріплені в нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік;

- здатність інституціональних суб'єктів та агентів, що формують політику у сфері бухгалтерського обліку, до узгоджених дій у справі регулювання бухгалтерського обліку у відповідь на зовнішні виклики.

Недостатня щільність інституціонального середовища бухгалтерського обліку призводить до його неповноти, складності, нестабільності, фрагментарності та інших негативних наслідків, та у сукупності посилює невизначеність стосовно організації бухгалтерського обліку. Кожний суб'єкт, що бере участь в процесі організації бухгалтерського обліку, трактує нерегульовані аспекти у власних інтересах. Це призводить до створення умов для опортунізму, тобто поведінки, пов'язаної з порушенням вимог нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку.

І навпаки, розвиток формальних законодавчо закріплених інститутів у сфері бухгалтерського обліку сприяє утворенню щільного інституціонального середовища, яке враховує інтереси широких груп користувачів облікової інформації. У таких умовах регулююча роль держави характеризується можливістю забезпечувати панування закону та дотримання вимог нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, а також ефективне управління національною системою бухгалтерського обліку як на макро- та мікрорівнях.

Суб'єкти та агенти, які включені до процесу встановлення базових інститутів, які регулюють бухгалтерський облік є головними складовими інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку. Це дозволяє конструювати вихідну інституціональну матрицю організації бухгалтерського обліку з уточненням її складових:

- базові інститути - нормативно-правові акти, що регулюють бухгалтерський облік;

- суб'єкти та відповідні агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку загальнодержавного та локального рівнів.

Структура вихідної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку представлена на рис. 2.3.

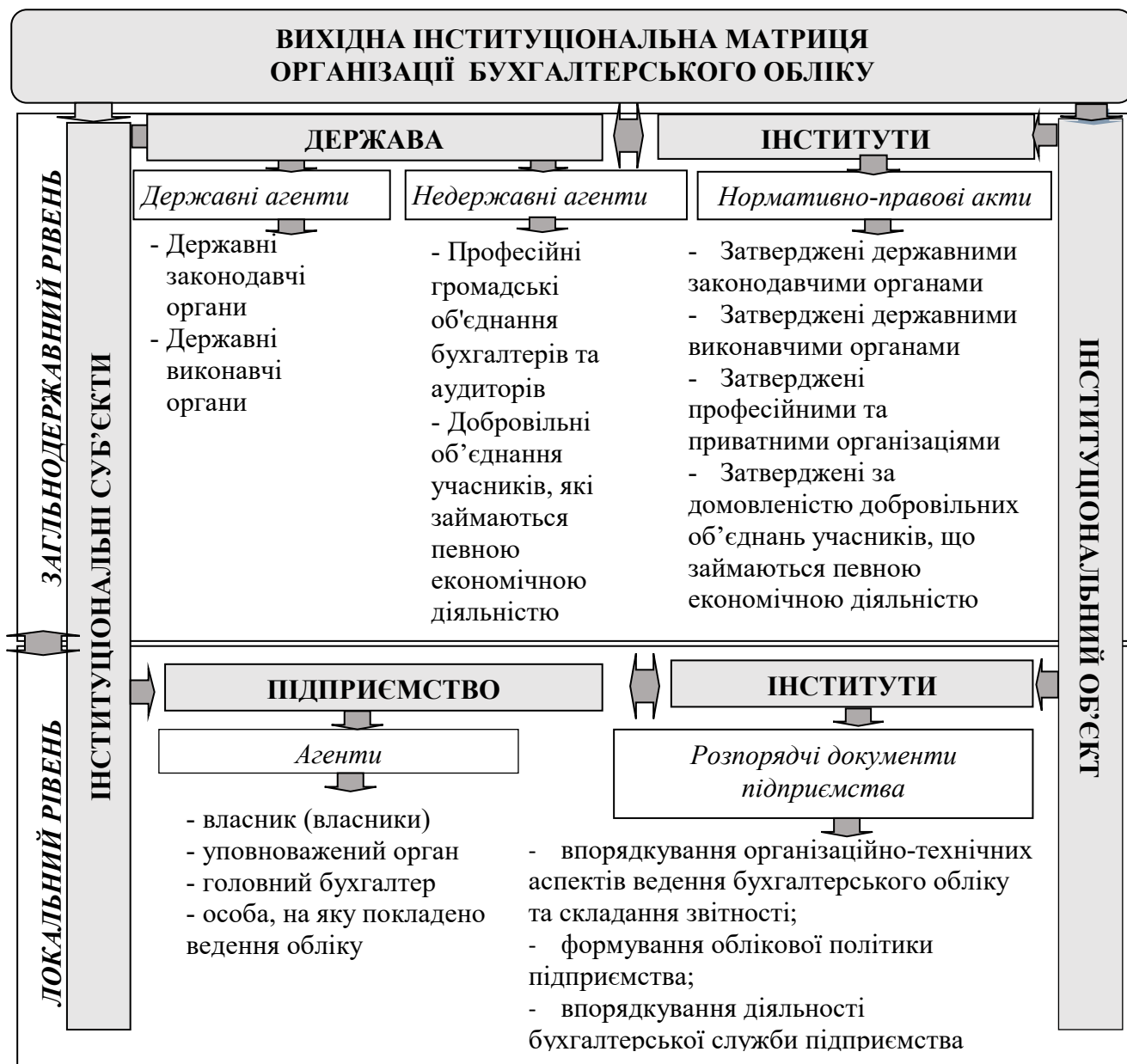


Рис. 2.3. Структура вихідної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку [авторська розробка]

Головною умовою функціонування соціального інституту та дієвості інституціональної системи є наявність інституціональних механізмів, що забезпечують їхнє існування та розвиток, про необхідність дослідження яких говорять провідні теоретики інституціоналізму [29, 237, 212]. Створення інституціонального механізму має відбуватися з метою впорядкування, стабілізації інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, нагляду дотримання принципів, норм та стандартів бухгалтерського обліку.

Під інституціональним механізмом організації бухгалтерського обліку пропонується розглядати процес упорядкування економічних взаємовідносин інституціональних суб'єктів та агентів, що формують та реалізують політику в сфері бухгалтерського обліку у відповідності до вимог нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності.

Створення та реалізація інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку відбувається у певній послідовності:

- створення організаційних та нормативно-правових умов та їх законодавче закріплення;
- реалізація організаційних та нормативно-правових умов;
- нагляд та моніторинг дотримання вимог нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності.

Інституціональний механізм у сфері бухгалтерського обліку має виконувати такі функції:

- забезпечувати здійснення заходів, які відповідають багатоаспектній структурі економіки;
- враховувати основні об'єктивні тенденції розвитку економіки та бухгалтерського обліку;
- здійснювати регулювання облікової системи на загальнодержавному рівні;

- визначати ведення бухгалтерського обліку та складання звітності суб'єктів господарювання на локальному рівні.

Створення інституціонального механізму бухгалтерського обліку вимагає організації та керування з боку органів різних рівнів, функціями яких є управління, регулювання, контроль та сприяння розвитку національної системи бухгалтерського обліку. До їхнього складу можуть входити всі ті, хто у сукупності створюють «правила гри» у сфері бухгалтерського обліку та можуть здійснювати нагляд за їх дотриманням:

- інституції законодавчої, виконавчої та судової влади;
- підприємства та установи;
- неурядові організації;
- університети;
- пересічні зацікавлені громадяни;
- інші суб'єкти, що зацікавлені у розвитку фінансової сфери та економіки в цілому.

Залежно від політичних, економічних, суспільних, релігійних особливостей в різних країнах світу склалися різноманітні варіанти інституціонального механізму бухгалтерського обліку. Науковці ще з початку XX століття здійснюють дослідження врахування впливу різноманітних факторів та класифікації моделей фінансового обліку та звітності. За більш ніж сто років запропоновано різноманітні підходи до класифікації систем бухгалтерського обліку (Додаток Ж).

В різних суспільних системах, які формують відповідні інституціональні механізми організації бухгалтерського обліку, є позитивні та негативні риси. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку та формування відповідного інституціонального механізму у кожній країні є результатом впливу складних об'єктивних та суб'єктивних факторів та процесів у політико-економічній та соціально-культурній сферах, глобально-цивілізаційних закономірностей та національних особливостей, дослідження яких дає змогу

пояснити, чому застосування одних і тих самих норм та принципів в різних країнах реалізується по різному.

Джон Блейк та Ориол Амаат виокремлюють такі фактори, що визначають національні особливості моделей фінансового обліку та звітності: «вплив провідних теоретиків і професійних організацій – об'єднань бухгалтерів; економічні наслідки від прийняття тієї чи іншої моделі; загальна економічна ситуація в країні; податкова політика; національні особливості; користувачі і цілі, які вони ставлять перед фінансовою звітністю; юридична середа; джерела фінансування; мова; вплив інших країн; вплив оцінки загальної ситуації в країні» [71].

Панков В. виокремлює зовнішні та внутрішні інституційні чинники, що впливають на облікову систему, визначають обліковий процес та дозволяють, на його погляд, розглядати базові характеристики інститутів обліку й звітності, аналізувати механізми їх реального функціонування.

На думку науковця, до складу зовнішніх чинників, що «визначають структуру й характер інституційного середовища, включені: домінуючі в суспільстві соціальні й культурні установки; звичаї і практику ділового обігу; загальну правову систему; спеціальну нормативну базу, що регулює правила ведення обліку й формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації та інтеграції; систему освіти й підготовки спеціалістів, інформаційні процеси в професійному середовищі» [299, с. 34].

Стосовно внутрішнього інституціонального середовища, яке спрямоване на формування облікового процес підприємства вчений виділяє: «облікову політику, систему регламентації облікових процесів; внутрішню організаційну структуру бізнесу; характер внутрішніх інформаційних і комунікаційних процесів; поведінкові мотиви працівників і користувачів звітності» [299, с. 35].

Поділяючи погляди зазначених науковців та з урахуванням інституціональних засад дослідження організації бухгалтерського обліку в

умовах міжнародної інтеграції, в роботі як головні фактори інституціональних змін в національній системі бухгалтерського обліку розглядаються вплив таких ендогенних та екзогенних факторів, як:

- структура інституціонального середовища,
- соціокультурні національні особливості,
- склад інституціональних агентів,
- наукові погляди щодо проблемних аспектів розвитку організації бухгалтерського обліку.

Використання положень теорії інституціональних матриць в процесі наукового забезпечення обґрунтування концептуальних засад організації бухгалтерського обліку в Україні повинно відбуватися за умови побудови ефективних інститутів у сфері бухгалтерського обліку. Для цього необхідно оцінити особливості домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, що дозволить запропонувати її альтернативний варіант. Для цього важливо проаналізувати історичний шлях становлення інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку як вектору, що показує її напрямок розвитку в Україні.

2.3. Становлення інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні в умовах адаптації до глобального середовища

В Україні відбувається активний процес переформування домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку. Цей процес проходить під впливом різноманітних факторів та подій в історичному минулому країни, залежності від обраного маршруту, складу домінуючих формальних інститутів, загальновизнаних неформальних норм, механізму

управління та контролю дотримання норм, рівня трансакційних витрат, які у сукупності можуть пояснити особливості національної облікової системи.

Еволюція домінуючої інституціональної матриці відбувається через її коригування відповідно до національних політичних та економічних інтересів.

Співвідношення між політикою країни та інституціональною матрицею організації бухгалтерського обліку в історично-ретроспективному вимірі можна виразити таким чином:

1) урядові органи визначають політику у сфері бухгалтерського обліку відповідно до особливостей політичної ситуації, національних, соціальних інтересів;

2) політика, через перехід від одного економічного укладу до іншого, визначення євроінтеграційного вектору самопозиціонування України на міжнародній арені, визначає розвиток організації бухгалтерського обліку;

3) політика має вирішальний вплив на економіку, тим самим надаючи поштовх до модернізації або стагнації облікової системи;

4) адаптація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку до законодавства Європейського Союзу та вимог міжнародних стандартів виступає важливим інструментом забезпечення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності підприємств на міжнародній арені.

Співвідношення між економікою та інституціональною матрицею організації бухгалтерського обліку можна виразити таким чином:

1) закони економічного розвитку визначають зміст та спрямованість економічної політики у сфері бухгалтерського обліку через забезпечення втілення інтересів певних користувачів облікової інформації;

2) рівень стандартизації у сфері бухгалтерського обліку залежить від економічного розвитку;

- 3) інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку має вплив на економіку, оскільки може стабілізувати або дестабілізувати фінансову систему;
- 4) облікова інформація у системі управління економікою займає пріоритетне місце;
- 5) облікова інформація виступає важливим важелем забезпечення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності підприємств.

Історичне минуле обумовлює чинний стан домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, а її трансформація пов'язана із свідомим вибором розвитку у напрямку євроінтеграції та адаптації законодавства до вимог міжнародних стандартів в умовах широкомасштабних інтеграційних процесів у всіх сферах суспільного життя. В цих умовах важливою стає оцінка пройденого шляху інституціональних змін, які відбулися у сфері бухгалтерського обліку.

У спробі дослідити еволюцію інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку керівним принципом залишається інституціональний підхід, дотримання якого дозволяє:

- сформувати уявлення про етапи становлення домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі з урахуванням змін економічного, політичного та соціального середовища;

- визначити рушійні чинники та проміжні інститути, які визначають розвиток національної системи бухгалтерського обліку;

- встановити склад інституціональних суб'єктів та агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, визначити зміни у їх складі в історичному розрізі та еволюцію відносин, які виникають між суб'єктами та агентами в процесі реалізації цих відносин у сфері бухгалтерського обліку;

- виявити особливості та зміни інституціонального середовища бухгалтерського обліку;

- визначити етапи становлення та особливості реалізації національного інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку;

- оцінити трансформацію формальних вимог до національної системи бухгалтерського обліку та облікової інформації, яка надається для управління як на макро-, так і на мікрорівнях;

- встановити рівень нагляду за дотриманням норм, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності.

Результатом застосування еволюційного та інституціонального підходів має стати визначення чинного стану домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні та узагальнення її проблемних аспектів. Визначення причин виникнення проблем та умов їх розвитку дозволяє здійснювати динамічне коригування домінуючої інституціональної матриці та сформулювати її альтернативний варіант через:

- визначення ефективних механізмів організації бухгалтерського обліку, які враховують суперечності чинного політичного та громадсько-правового поля;
- встановлення правових імперативів удосконалення інституціонального середовища бухгалтерського обліку;
- удосконалення складу інституціональних агентів, що реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Інституціональний аналіз, перш за все, ґрунтується на визначенні типу інституціональних змін. За теорією інституціонального розвитку, виділяється два основні шляхи розвитку інститутів: еволюційний та революційний.

Для еволюційного варіанту характерним є еволюційна трансформація та природний відбір неформальних інститутів, які легалізуються державою. Революційний шлях відбувається через цілеспрямовані зміни формальних інститутів на державному рівні за певним планом та запозиченням інших інституціональних систем. Виокремлюють також змішаний варіант інституціонального розвитку, за яким інститути виникають спонтанно, але

поширюються цілеспрямовано [2]. При цьому рушійними факторами цих змін є або ендогенні чинники, що визначають поступові зміни внутрішніх провідних базових інститутів, або екзогенні (зовнішні) чинники.

До революційного механізму управління інституціональними змінами відносяться стратегії нав'язування (або «шокова терапія»); імпортування (трансплантація) та їхні варіації (інституціональне експериментування, побудова проміжних інститутів) [200]. Позитивними наслідками революційної динамки інститутів є простота та швидкість реформування, зменшення трансакційних витрат на розробку інститутів. Але такий шлях викликає тривалу адаптацію та опір з боку осіб, які залучаються до змін.

Еволюційний тип інституціональних змін (виращування інститутів, вплив на екстернальні фактори) є більш прийнятним, але на практиці частіше зустрічається революційний тип, коли радикальні перетворення інституціональної матриці супроводжуються змінами інституціонального середовища, формуванням нових та (або) заміщенням одних інститутів іншими.

Д. Норт сформульована концепція залежності від попереднього шляху розвитку, в якій він пояснює виживання відносно неефективних інститутів. За цією концепцією неефективні інститути закріплюються за рахунок визначального впливу пов'язаного з ними зовнішнього середовища, що обмежує вибір інститутів. Суспільство має наслідувати вже складені як ефективні, так й неефективні інститути та поступово вносити зміни, але не може відхилитися від чинної інституціональної траєкторії [237]. Саме концепція залежності від обраного маршруту може пояснити розвиток організації бухгалтерського обліку в Україні.

Діюча національна домінуюча інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку у тому вигляді, в якому вона існує, сформувалася як результат чередування революційних та еволюційних змін інституціонального середовища бухгалтерського обліку, що є наслідком загального нестабільного інституціонального середовища в країні загалом. Україна як незалежна держава

утворилась на території колишнього Радянського Союзу. Дослідження особливостей інституціонального середовища радянського бухгалтерського обліку з дотриманням принципу історизму може допомогти встановити закономірності та тенденції становлення інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку на основі характеристики інституціональної матриці та механізмів організації бухгалтерського обліку за радянських часів.

В умовах радянської влади головна роль в управлінні національною системою бухгалтерського обліку належала органам центрального управління. Саме контролюючі та державні органи влади як інституціональні агенти загальнодержавного рівня організації бухгалтерського обліку формували інституціональні запити щодо інформації, яка надавалася бухгалтерським обліком, та виступали головними її користувачами. Бухгалтерський облік разом зі статистикою складали єдину централізовану систему обліку і статистики, яка була інструментом державного керівництва та планового управління розвитком народного господарства СРСР, за допомогою якого, перш за все, забезпечувався суворий контроль за виконанням державних планів та дотриманням загальнодержавних інтересів (рис. 2.4).

Для задоволення інституційних запитів та виконання поставлених завдань радянський бухгалтерський облік жорстко регламентувався з боку держави, був способом забезпечення охорони соціалістичної власності та виконання центральних державних планів.

Радянсько-республіканським органом, який здійснював централізоване керівництво обліком та статистикою в СРСР та фактично виступав як головний інституціональний агент загальнодержавного рівня, було Центральне статистичне управління при Раді Міністрів СРСР (ЦСУ СРСР).

В Українській радянській республіці, як і в інших радянських республіках, керівництво обліком та статистикою здійснювалося центральним статистичним управлінням при Раді міністрів УРСР, яке підпорядковувалося Раді Міністрів УРСР та ЦСУ СРСР.



Рис. 2.4. Система інституціональних запитів радянського бухгалтерського обліку[авторська розробка]

Основним повноваженням Ради Міністрів Української РСР у галузі планування економічного і соціального розвитку було «сприяння здійсненню заходів організації єдиної системи обліку і статистики» [101].

ЦСУ при Раді Міністрів УРСР виконувало статистичні роботи, які покладали на неї: постанови та розпорядження Ради Міністрів СРСР; централізований план статистичних робіт; постанови та розпорядження Ради Міністрів УРСР; окремі завдання ЦСУ СРСР.

ЦСУ при Раді Міністрів СРСР, ЦСУ при Раді Міністрів УРСР, статистичні управління областей, міст та округів і інспектури державної статистики в районах і на місцях проводили роботу на основі єдиних принципів, єдиної методології та організації загальнодержавної статистики, керуючись указами Комуністичної партії та уряду.

Методологічне керівництво бухгалтерським обліком та звітністю міністерств, центральних установ, організацій та підприємств СРСР здійснювалося Міністерством фінансів СРСР.

Найважливішим напрямком бухгалтерського обліку вважався облік собівартості продукції. Інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції окремих галузей народного господарства, форми калькуляційних листів затверджувалися на державному рівні Державним планом СРСР, Міністерством фінансів СРСР та ЦСУ СРСР.

Окремі галузеві міністерства та відомства відповідали за організацію, ведення та контроль дотримання єдиної методології та загальних принципів бухгалтерського та статистичного обліку на підвідомчих підприємствах, в організаціях та установах. У системі кожного міністерства керівництво обліком здійснювалося головним бухгалтером або управлінням бухгалтерського обліку та звітності. Ведення обліку в управліннях міністерств, господарських об'єднань (трестів, комбінатів тощо), на підприємствах, в організаціях та установах здійснювалося бухгалтерією, яку очолював головний бухгалтер або старший бухгалтер на правах головного.

Головною функцією бухгалтерського обліку визначалася функція господарського управління, яка полягала у забезпеченні контролю за збереження державної власності, за виконанням планів, сприянні впровадженню та зміцненню господарського розрахунку, виявленні та використанні внутрішніх ресурсів [101].

Отже, за часів радянської влади в основу будови національної системи бухгалтерського обліку була покладена європейська (континентальна) концепція, згідно з якою держава регламентувала основні норми бухгалтерського обліку. Громадські організації до процесу регламентації та стандартизації не залучалися. Діяла єдина методологія бухгалтерського обліку, у рамках якої підприємства не мали можливості вибору методів, способів бухгалтерського обліку.

Домінуюча інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку мала такий вигляд:

1. Інституціональний об'єкт - нормативно-правове забезпечення єдиної системи обліку і статистики
2. Інституціональні суб'єкти:
 - на загальнодержавному рівні - держава;
 - на локальному рівні - господарські об'єднання, підприємства, організації та установи;
3. Інституціональні агенти:
 - на загальнодержавному рівні
 - Центральне статистичне управління при Раді Міністрів СРСР,
 - Міністерство фінансів СРСР,
 - Центральне статистичне управління при Раді міністрів УРСР,
 - Міністерство фінансів УРСР,
 - галузеві міністерства та відомства;
 - на локальному рівні: керівник.

За такої структури інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в умовах командної економіки реальна кооперація між інституціональними суб'єктами - державою та підприємствами – відсутня. Система бухгалтерського обліку підприємства знаходилася під повним контролем держави (рис. 2.5).

Важливим джерелом революційної динаміки інституційних змін у національній системі бухгалтерського обліку стали процеси, які відбувалися на політичній арені у зв'язку з обранням євроінтеграційного вектору розвитку української економіки, що спричинило ініціювання та прийняття інституціональних змін. Інституціональні та структурні зміни в соціальному та економічному середовищі України, які сталися з 90-х років XX століття в Україні, визначально вплинули на інституціональний контекст, в якому розвивається бухгалтерський облік.



Рис. 2.5. Взаємодія інституціональних суб'єктів організації бухгалтерського обліку в умовах командної економіки: відсутність партнерства *[авторська розробка]*

Серед головних факторів, які призвели до неприйнятності радянської системи бухгалтерського обліку, що існувала в умовах жорсткого планування економіки та системи державного контролю, можна виділити такі (рис. 2.6):

- докорінну зміну системи суспільних відносин та інституціонального середовища економіки в цілому;
- широкомасштабну приватизацію державних підприємств;
- вихід на національний ринок іноземних компаній та створення спільних підприємств та представництв іноземних компаній;
- недосконалість податкового законодавства;
- розширення кола завдань, що ставляться до бухгалтерського обліку в умовах ринкового господарства;
- відсутність багатьох економічних категорій, характерних для ринкових умов;
- недосконалість облікової інформації, яка надавалася системою бухгалтерського обліку тощо

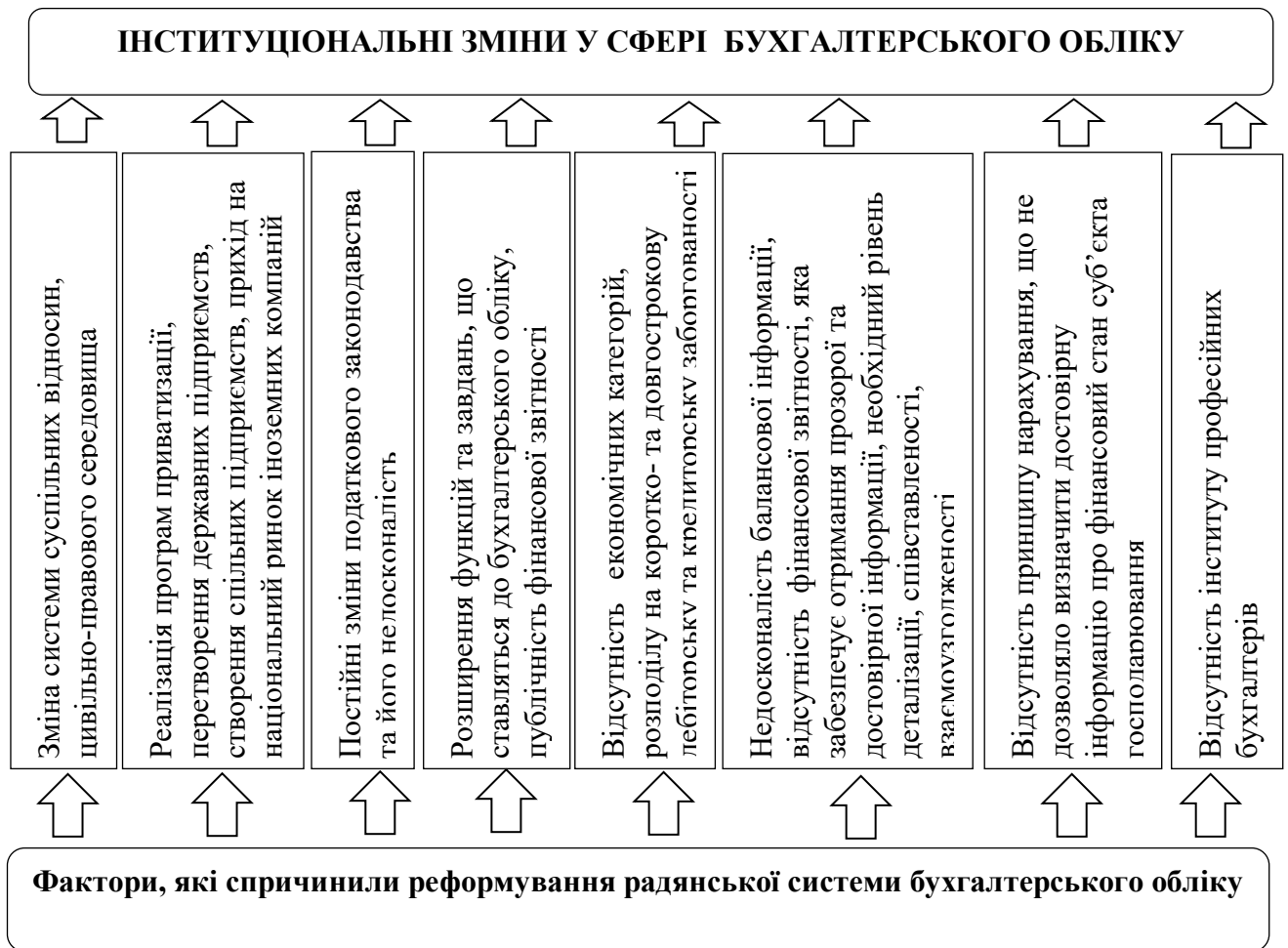


Рис. 2.6. Фактори, які призвели до реформування радянської системи бухгалтерського обліку [авторська розробка]

Від 1991 року в Україні розпочався процес самоідентифікації й самопозиціонування на міжнародній арені не як частини Російської Імперії, Радянського Союзу, а як самостійного суб'єкта політичного, економічного та соціально-культурного буття. Україна стала на шлях ринкових перетворень та євроінтеграції, що призвело до необхідності адаптації законодавства до ринкових умов та законодавства Європейського Союзу з метою досягнення відповідності правової системи України *acquis communautaire* (з французької – «надбання співтовариства») з урахуванням критеріїв, що висуюються

Європейським Союзом (ЄС) до держав, які мають намір вступити до нього [107].

Основні політико-правові та організаційні засади адаптації законодавства в Україні на загальнодержавному рівні почали створюватися ще з часів набуття незалежності. На практиці Україна обрала революційний шлях трансплантації інститутів у сфері бухгалтерського обліку (рис. 2.7).

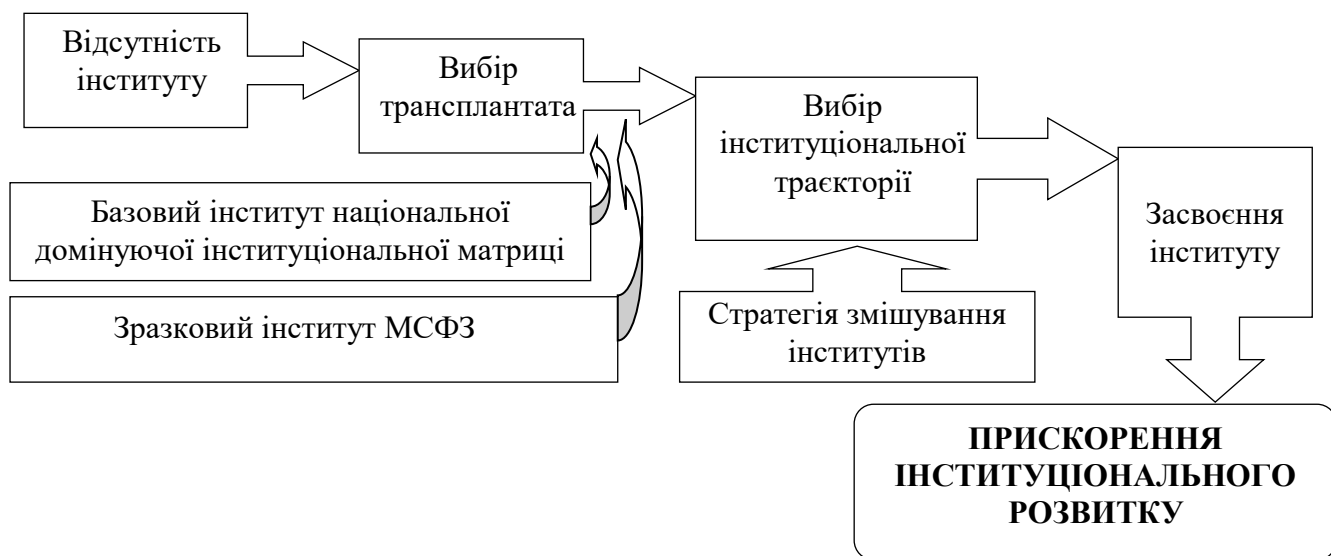


Рис. 2.7. Діюча стратегія трансплантації інститутів у сфері бухгалтерського обліку в Україні [авторська розробка]

Але на перешкоді процесів реформування національної системи бухгалтерського обліку стала залежність від попереднього маршруту. Теорія залежності від попереднього розвитку базується на метанауковій парадигмі синергетики, за якою розвиток суспільства не є жорстко визначеним. Спостерігається чередування періодів еволюції, коли вектор розвитку змінити не можна (еволюція радянської єдиної системи обліку та статистики), і точок біфуркації, в яких виникає можливість вибору.

Обрання самостійності у 1991 р. можна вважати такою точкою біфуркації, коли Україна опинилась в умовах вибору: або розвивати радянську систему

обліку або адаптувати облікову систему до вимог міжнародних стандартів. Вибір проходив в умовах невизначеності і нестійкості балансу політичних та соціальних сил. Тому при біфуркації доленосним став вектор політичного розвитку на Європейський Союз, який було визначено пріоритетним напрямом стратегічного розвитку України. Втім, все останнє десятиліття XX століття характеризується застосуванням норм, які цілком залежні від попереднього розвитку.

Слід зазначити, що в перші роки незалежності на рівні держави значна увага приділялася питанням організаційного впорядкування бухгалтерського обліку. У квітні 1993 р. Постановою Кабінету Міністрів України затверджено «Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні» №250 (надалі - Положення №250). Цим Положенням встановлювалися «єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні для підприємств, їх об'єднань та госпрозрахункових організацій (крім банків) незалежно від форм власності, представництв іноземних організацій, що проводять діяльність в Україні, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету» [319].

На Міністерство фінансів покладалася функція методологічного керівництва бухгалтерським обліком і звітністю. Методологічною базою для цього встановлювалося Положення № 250, але з урахуванням загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики. За Міністерством статистики закріплювалася лише функція погодження нормативних документів з питань бухгалтерського обліку і звітності.

За Міністерствами і відомствами, до сфери управління яких входили підприємства та установи загальнодержавної власності, Укоопспількою, а також органами, у віданні яких перебувають підприємства, установи республіканської (Автономної Республіки Крим) та комунальної власності закріплювалися такі функції: «здійснення необхідного забезпечення бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах і в установах; розробка

відповідно до галузевих особливостей методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку затрат на виробництво окремих видів майна та джерел його формування, виходячи з єдиних методологічних засад; здійснення контролю за додержанням підприємствами, установами правил ведення бухгалтерського обліку; організації підвищення кваліфікації керівників і працівників бухгалтерських служб» [319].

Слід відмітити таке позитивне явище зазначеного нормативного акту, як встановлення контрольних функцій дотримання законодавства у сфері бухгалтерського обліку та підвищення рівня кваліфікації осіб, відповідальних за організацію та ведення бухгалтерського обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку закріплювалася одноосібно за керівником підприємства, установи.

Крім іншого Постановою № 250 впорядковувалися такі питання, як: «Порядок ведення бухгалтерського обліку, а саме щодо: документування господарських операцій і відображення їх у бухгалтерських регістрах; оцінки майна і господарських операцій; інвентаризації. Організація бухгалтерського обліку, а саме щодо: відповідальності за організацію бухгалтерського обліку; призначення, прав, обов'язків та звільнення головного бухгалтера підприємства, установи. Вимоги щодо складання та подання бухгалтерської звітності. Питання оцінки статей бухгалтерської звітності» [319].

Постанова втратила чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 N 419 [320].

Впорядкування бухгалтерського обліку в Україні на початку 90-х років відбувається на фоні самоідентифікації країни на міжнародній арені як самостійної держави. В цей період національна система бухгалтерського обліку опинилася перед необхідністю біфуркації (вибору) сценарію реформування національної системи бухгалтерського обліку: за загальновизнаними обліковими принципами США (GAAP US (Generally Accepted Accounting

Principles)) або за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) (IAS (International Accounting Standards)).

Дослідженню переваг та недоліків кожної з систем присвячено багато наукових праць, аналізуються причини широкого застосування глобального регулювання бухгалтерського обліку [457, 446]. Україна з кінця 90-х років XX століття стала на шлях реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСФЗ. Головною перевагою МСФЗ є їх рекомендаційний характер, вони слугують орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності, сприяють інтеграції у Європейське товариство. У той час як система GAAP є слабо систематизованою, для неї характерно врахування специфіки американського законодавства та діяльності суб'єктів господарювання, що спричиняють постійні зміни інтерпретацій, принципів та правил ведення обліку, методів розрахунку прибутку. МСФЗ ґрунтуються на тих самих концептуальних засадах, що і GAAP, однак є менш детальними.

Враховуючи головний вектор розвитку України на євроінтеграцію та залежність вітчизняного законодавства від обраного напрямку орієнтації на законодавство Європейського Союзу, спрямованість на адоптацію національних стандартів бухгалтерського обліку до МСФЗ стало результатом залежності реформування національної системи бухгалтерського обліку від обраного маршруту інституціональних змін.

Перші радикальні зміни радянської моделі домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку почалися з реорганізації єдиної системи обліку та статистики. Відправною точкою реформування нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку до законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку як головного елемента інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні слід вважати Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики» від 23 травня 1992 р.

№ 303. Указом було покладено на «Державну службу статистики України, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації за участю Національного банку України загальне керівництво розробкою і здійсненням заходів по впровадженню в Україні єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці та завданням оперативного висвітлення економічних реформ» [401]. Таким чином, цим нормативним актом вперше визначено склад інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку загальнодержавного рівня.

Слід зазначити, що перелік інституціональних агентів порівняно з радянським періодом було розширено за рахунок Міністерства економіки України; Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації; Національного банку України. Проте такий розширений склад за відсутності дієвого механізму координації дій агентів, які відповідають за загальне керівництво розробкою і здійсненням заходів реформування національної системи бухгалтерського обліку, не завжди є позитивним фактором.

Наступного 1993 року Кабінетом Міністрів України прийнято Постанову «Про концепцію побудови національної статистики України та Державної програми переходу на міжнародну систему обліку та статистики» №326, на основі положень якої була затверджена Державна програма переходу України на міжнародну систему обліку та статистики, яка передбачала «наближення первинного бухгалтерського і статистичного обліку на підприємствах та в організаціях усіх форм власності, методів статистичних спостережень та методології обчислення показників до загальноприйнятих у світовій практиці критеріїв, визначено терміни реалізації, скоординовано дії міністерств і відомств, місцевих статистичних органів, концернів, асоціацій, громадських організацій, науково-дослідних установ та навчальних закладів, що залучаються до її виконання» [325].

Незважаючи на те, що ці нормативні акти стосувалися реформування системи статистики, їх можна вважати першими кроками з реформування національної системи бухгалтерського обліку, що втілилася ухваленням Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. N 1706 (далі – Програма № 1706), відповідно до якої було передбачено «запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. Реформування мало відбуватися за трьома основними напрямками» [326] (рис. 2.8), головні завдання за кожним з яких можна вважати виконаними.

Результатом прийняття зазначених нормативно-правових актів стало те, що вже у перші роки XXI століття в Україні була сформована нова інституційна матриця організації бухгалтерського обліку: створена ґрунтовна законодавча база та визначені суб'єкти та агенти інституалізації на загальнодержавному рівні – держава та центральні виконавчі органи, які забезпечують формування та реалізацію державної фінансової політики.

По відношенню до інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, яка склалася в СРСР, відбулися зміни у складі агентів інституціоналізації за рахунок залучення до процесу не тільки Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України та міністерств, але й Державної податкової адміністрації України, Держпідприємництва-Держфінпослуг України, Державного казначейства України, Національного банку України, Міністерства економіки України. Водночас, з набуттям незалежності ці органи стали самостійними у питаннях визначення методології ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Крім того відбулася зміна у векторі щодо головного інституціонального агента, відповідального за роботу по реформуванню національної системи бухгалтерського обліку, яким на зміну ЦСУ СРСР та ЦСУ УРСР стало міністерство Фінансів України.

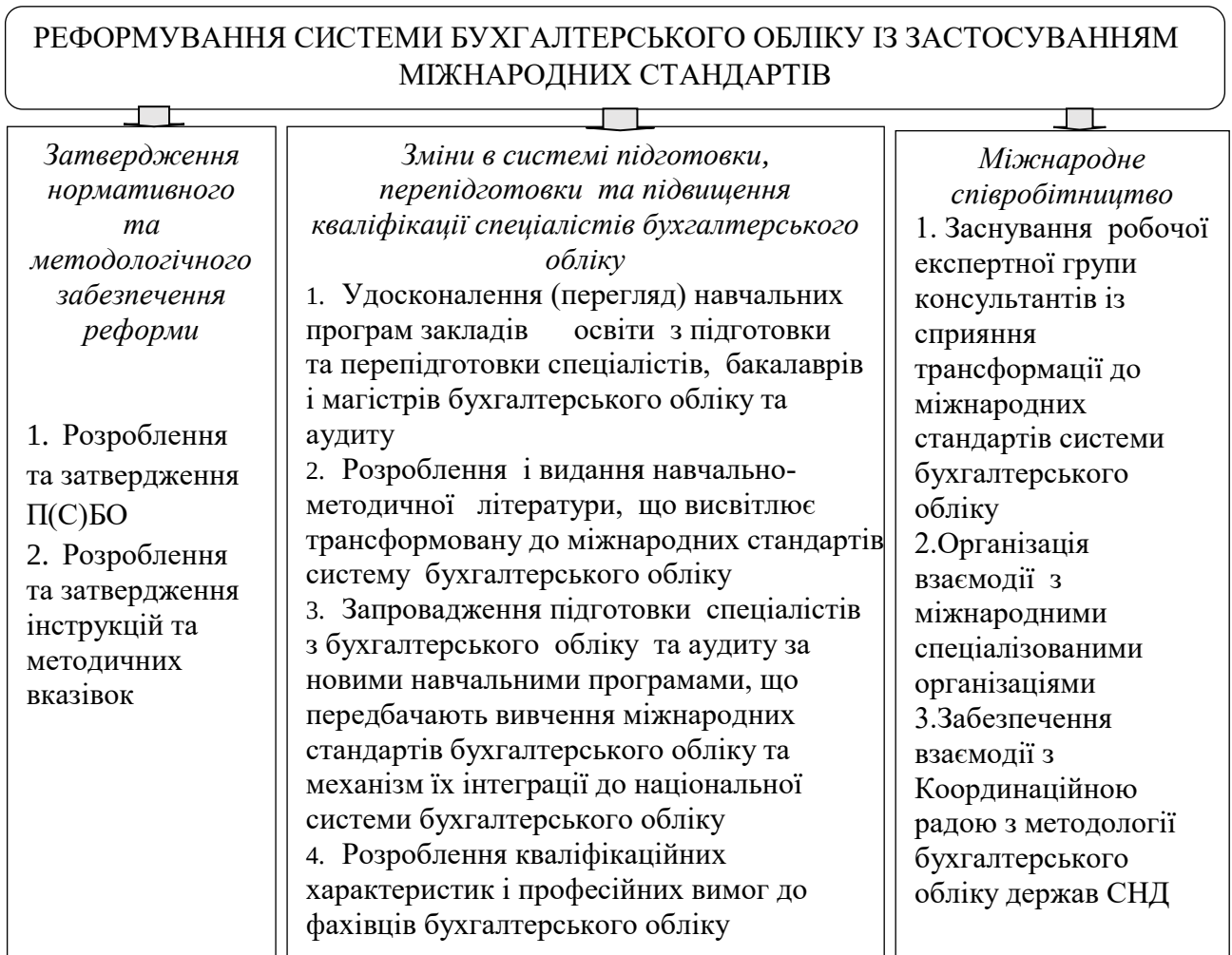


Рис. 2.8. Напрями реформування національної системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів від 28 жовтня 1998 р. N 1706 [326]

Проблемним аспектом інституціонального механізму залишилось слабе залучення професійної спільноти до розробки нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та регулювання національною системою бухгалтерського обліку в цілому. Крім того, не було створено дієвого механізму моніторингу та контролю за дотриманням вимог нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, та не було встановлено повноваження щодо координації діяльності

інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку. Лише Програмою № 1706 було передбачено «забезпечення взаємодії з Координаційною радою з методології бухгалтерського обліку держав СНД» [326].

Значним кроком на шляху удосконалення інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку з метою формування правових та організаційних засад реформування національної системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів слід вважати схвалення Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Концептуальної основи системи звітності учасників фондового ринку» від 3 липня 2001 р. N 2421706, відповідно до якої «емітенти, цінні папери яких знаходяться у лістингу у організатора торгівлі, мають подавати щоквартально фінансову звітність за П(С)БО, а починаючи з 2003 року – відповідно до МСБО, до організатора торгівлі та Комісії, регулярну річну звітність – до Комісії» [346]. Також було наголошено, що «система звітності учасників фондового ринку України створюється та розвивається у відповідності з загальновизнаними міжнародними стандартами розкриття інформації – Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (IAS), стандартами розкриття інформації Європейського Союзу, стандартами розкриття інформації Міжнародної організації комісій з цінних паперів (IOSCO)» [346].

Документом, який став підтвердженням зростання значення недержавних органів регулювання бухгалтерського обліку (громадських організацій та інших зацікавлених осіб), є ухвалений у листопаді 2002 року Міністерством фінансів України, Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку України, Національним банком України, Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України, Спілкою підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств України, Радою підприємців України, Українським союзом промисловців і підприємців, координаційно-експертним центром об'єднань підприємців України Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень

(стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій.

У Меморандумі було зазначено, що «виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, забезпечило впровадження основних принципів, методів та оцінок за міжнародними стандартами фінансової звітності в облікову практику підприємств і організацій України» [210], та наголошувалось «на необхідності зосередити увагу на вдосконаленні діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку та прийнятті нових з урахуванням змін міжнародних стандартів фінансової звітності» [210].

У Меморандумі також зазначена необхідність застосовувати основні принципи МСФО на всіх підприємствах, але було відзначено про «доцільність встановлення різних вимог щодо обсягу розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств з урахуванням їх участі в операціях на ринках капіталу та обсягів діяльності» [210].

Головним позитивним моментом в ухваленні Меморандуму є те, що державні інституціональні агенти залучили та визнали значення та роль професійних об'єднань у процесі створення інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку з метою розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення нормативно-правового забезпечення та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій.

У 2004 році прийнято головний нормативний документ, у відповідності до положень якого відбувається адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу – Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» (далі Програма № 1629-IV). Загальнодержавна програма визначила «державну політику, етапи адаптації та цілі, інституційний механізм, повноваження Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України» [107].

Програмою № 1629-IV було передбачено кілька послідовних етапів. На кожному з етапів повинен досягатися певний ступінь відповідності законодавства України до *acquis communautaire* Європейського Союзу. *Acquis communautaire* в дослівному перекладі з французької – «надбання Співтовариства». Цей термін відображає особливості системи Європейського Союзу, яка включає акти законодавства Європейського Союзу, проте не обмежується ними. Така система створювалась та розвивалась протягом майже 50 років, містить понад 14 тисяч правових актів і майже 9 тисяч рішень Суду ЄС.

Процес адаптації законодавства в Україні станом на 2015 рік знаходиться на першому етапі, який спочатку був розрахований на період 2004-2007 рр., але продовжений 14 січня 2009 року Законом України «Про внесення зміни до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 852-VI «до завершення дії Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та їх державами-членами» [105].

Програмою № 1629-IV було визначено пріоритетні сфери, в яких здійснюється адаптація законодавства України. Бухгалтерський облік компаній, а саме нормативно-правові акти, які регулюють ведення обліку в Україні, включений до пріоритетних сфер [105]. Тим самим Програмою № 1629-IV було визнано факт необхідності трансформації інституціональної системи бухгалтерського обліку. Крім того, можна вважати, що Програмою № 1629-IV не тільки встановлено перелік інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку в Україні загальнодержавного рівня, але визначено відповідального та співвідповідальних агентів.

Інституціональним агентом, який відповідає за організацію роботи з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та координацію роботи співвідповідальних органів, визначено Міністерство фінансів України. Співвідповідальними

органами (агентами) визначені Міністерство економіки України, Міністерство юстиції України, Міністерство зовнішніх справ України, Державна податкова адміністрація України, Держпідприємництво України, Держфінпослуг України, Держкомстат України, Державне казначейство України, Національний банк України (назви центральних виконавчих органів приведені у редакції, що використана у Програмі № 1629-IV).

Процес формування правових та організаційних засад реформування національної системи бухгалтерського обліку із застосування міжнародних стандартів продовжений ухваленням Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р «Про стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», за яким було затверджено Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (далі Стратегія № 911-р) (рис. 2.9).

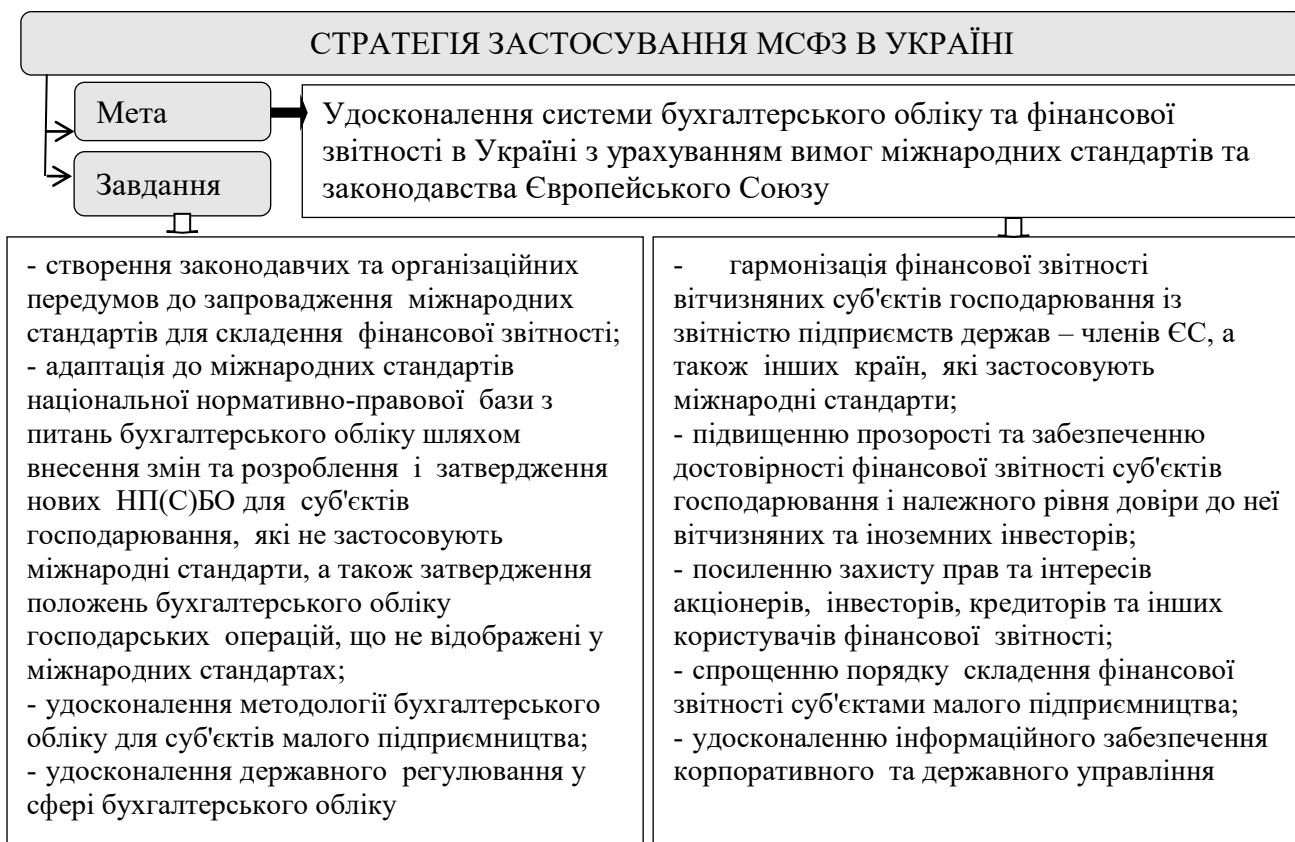


Рис. 2.9. Мета та завдання Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24 жовтня 2007 р. № 911-р [345]

Метою Стратегії № 911-р визначено «удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу» [348].

Якщо головним завданням Програми № 1706 було створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та встановлення переліку інституціональних агентів організації і звітності [326], то Стратегія № 911-р спрямована на адаптацію уже створеної національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів [348] (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Трансформація завдань реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [326, 345]

Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів	Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні
створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів; забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні	адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку шляхом внесення змін та розроблення і затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти, а також затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені у міжнародних стандартах
законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку	удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку
надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку	створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складення суб'єктами господарювання фінансової звітності
-	удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва

На шляху створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів у травні 2011 року Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI ст. 1 Закону № 996-XIV було доповнено визначенням міжнародних стандартів, за яким «міжнародні стандарти фінансової звітності – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності» [106]. Закон № 996-XIV також був доповнений ст. 12-1 «Застосування міжнародних стандартів», за якою «публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [106]. Щодо застосування міжнародних стандартів іншими підприємствами, то було передбачено, що вони самостійно визначаються стосовно цього питання.

Одним з перших практичних свідчень про поліпшення співробітництва та об'єднання зусиль державних агентів (центральної виконавчої влади) та недержавних агентів (громадських організацій та інших зацікавлених осіб) стало створення у 2011 р. Інтернет-ресурсу Міністерства фінансів України, який забезпечив безкоштовний доступ до інформації стосовно МСФЗ та їх правових аспектів, навчальних матеріалів, наукових статей та практик застосування МСФЗ в Україні. Веб-сайт Міністерства фінансів України сприяв можливості інтерактивного обговорення на відкритому Форумі актуальних питань застосування МСФЗ.

У лютому 2012 року спільні зусилля державних органів та професійної спільноти у процесі застосування МСФЗ були формалізовані у «Меморандумі про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності» [211]. Головні домовленості Сторін у Меморандумі стосувалися таких питань: «координація діяльності у

сфері застосування МСФЗ; моніторинг застосування МСФЗ; формування та реалізація заходів щодо застосування МСФЗ; заходів з підвищення кваліфікації бухгалтерів; інформаційної підтримки застосування МСФЗ; розробка проектів МСФЗ, оприлюднених на веб-сайті Міністерства фінансів України; співпраця Сторін» [211] (табл. 2.4).

Така домовленість державних та недержавних агентів сприяла їх співпраці на шляху удосконалення інституціонального середовища бухгалтерського обліку у напрямку застосування МСФЗ, міжнародної співпраці та інформаційної підтримки підприємств, які застосовують МСФЗ.

Таблиця 2.4

Головні домовленості державних та недержавних інституціональних агентів згідно Меморандуму про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні МСФЗ від 24.02.2012 [211]

Домовленість	Заходи
1	2
Координація діяльності у сфері застосування МСФЗ	Координувати діяльність у сфері застосування МСФЗ в Україні для формування єдиних підходів до їх застосування, перекладу, інформаційного супроводження, розв'язання проблемних питань та налагодження ефективних взаємовідносин у цій сфері, поклавши на Міністерство фінансів України функції основного координатора
Моніторинг застосування МСФЗ	Запровадити постійний моніторинг застосування МСФЗ за спеціальною методикою, розробленою Міністерством фінансів України за участю Сторін Меморандуму
Формування та реалізація заходів щодо застосування МСФЗ	Брати участь у формуванні та реалізації заходів щодо застосування МСФЗ в Україні, які щорічно розробляються за результатами моніторингу, з урахуванням змін у законодавстві, та схвалюються Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України
Заходи з підвищення кваліфікації бухгалтерів	В межах своєї компетенції вживати заходів з підвищення кваліфікації бухгалтерів та забезпечення високого рівня спеціалістів з бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання, які складатимуть фінансову звітність за МСФЗ
Інформаційна підтримка застосування МСФЗ	Співпрацювати при здійсненні інформаційної підтримки застосування МСФЗ. Брати активну участь у проведенні інформаційних заходів з питань застосування МСФЗ, організованих Сторонами Меморандуму. Співпрацювати в межах формування інформаційно-аналітичної бази з питань застосування МСФЗ, зокрема наповнення веб-сайту Міністерства фінансів України навчальними матеріалами, науковими статтями, інформацією про практичне застосування МСФЗ з постійним оновленням, а також в межах своєї компетенції сприяти поширенню найкращої практики застосування МСФЗ

Продовження таблиці 2.4

1	2
Співпраця	Залучати до реалізації Меморандуму органи влади, громадські організації та інших зацікавлених осіб, які поділяють закріплені ним домовленості та готові їх дотримуватися
Розробка проектів МСФЗ, оприлюднених на веб-сайті Мінфіна України	Брати активну участь в обговоренні проектів МСФЗ, оприлюднених на веб-сайті Міністерства фінансів України, для формування позиції професійної спільноти, що доводитиметься Міністерством фінансів України до відома Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

На сучасному етапі розвитку національної системи бухгалтерського обліку продовжується процес створення політичних, економічних та соціальних умов поступової інтеграції з Європейським Союзом. Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом визнана важливість «комплексного застосування ефективних правил та методики у сферах законодавства щодо заснування та діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту, з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі» [396]. Однією з умов Угоди є «впровадження на національному рівні міжнародних стандартів фінансової звітності та поступове наближення законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту до норм ЄС» (ст. 387 гл. 13) [396].

Процес реформування національної системи бухгалтерського обліку ще не закінчений. Незважаючи на значну кількість якісних змін інституціональної матриці під впливом екзогенних факторів, визначальним серед яких є інтеграція економічної системи України у світовий економічний простір, залишається значна кількість перешкод на шляху формування ефективної домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, яка відповідає чинному інституціональному середовищу. Визначення останніх, а також шляхів їх подолання виступає ключем до розуміння напряму реформування облікової системи України та її сталого економічного розвитку, а відтак виступає пріоритетним напрямом подальшого дослідження.

Результати дослідження еволюції інституціонального середовища та домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку дають можливість констатувати, що становлення та розвиток національної моделі обліку відбувається нелінійним шляхом, він є не стійким, з розривами та структурними змінами. Такий шлях є відображенням складності економічних та політичних процесів, які відбуваються у країні в цілому та визначається впливом такого екзогенного фактору як міжнародна інтеграція. Нелінійність та нестабільність є джерелом складності процесів, які відбуваються у національній системі бухгалтерського обліку. Як і у більшості пострадянських держав, в Україні збережено модель державного регулювання бухгалтерського обліку, яка в умовах інтеграції у міжнародне співтовариство потребує модернізації з урахуванням викликів глобального середовища та вимог постіндустріального суспільства.

В Україні загальнодержавна політика у сфері бухгалтерського обліку розпорошена між кількома урядовими структурами за слабкої участі професійних об'єднань бухгалтерів та відбувається без системного залучення зацікавленої громадянськості. Таким чином, вітчизняна загальнодержавна політика у сфері бухгалтерського обліку відрізняється розмитістю контурів, відсутністю скоординованих дій та слабкими зворотними зв'язками. Також залишається законодавчо не визначеним, хто відповідає за оптимальність прийнятих рішень щодо загальнодержавної облікової політики та їх ефективне втілення в життя. З точки зору характеру взаємодій між інституційними агентами вітчизняна облікова система все ще тяготить до напівринкової системи, де переважають, виключно, парні відносини через домінування держави і розмитості зворотних зв'язків. Головні інституціональні агенти організації бухгалтерського обліку вступають в парні взаємодії зі зворотним зв'язком – державні органи і підприємства, державні органи та недержавні органи, підприємства та недержавні органи (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Взаємодія інституціональних суб'єктів організації бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки: зворотний зв'язок
[авторська розробка]

Позитивним аспектом, який характеризує сучасний стан домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку є певне розширення кола інституціональних агентів не тільки за рахунок державних органів, але й за рахунок недержавних професійних об'єднань. Крім того, в Україні розроблено ґрунтовне правове забезпечення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, визначені основні напрямки розвитку національної системи бухгалтерського обліку, головним серед яких є адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку.

Систематизація інституціональних чинників, що характеризують процес становлення та розвитку вітчизняної домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в контексті міжнародної інтеграції, дозволив виділити його головні етапи (таблиця 2.5).

Підсумки результатів аналізу економічних перетворень у сфері бухгалтерського обліку, що відбувалися в Україні починаючи з останнього десятиліття ХХ, свідчать, що тривалість, нелінійність процесу трансформації

Таблиця 2.5

Етапи становлення та розвитку домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні в контексті міжнародної інтеграції [авторська розробка]

Період	Характеристика періоду	Характеристика домінуючої інституціональної матриці
1	2	3
Радянський період - 1991 р.	Єдина система радянського обліку і статистики	<i>Інституціональні суб'єкти:</i> - загальнодержавний рівень - держава; - локальний рівень - господарські об'єднання, підприємства, організації та установи <i>Інституціональні агенти:</i> - загальнодержавний рівень: Центральне статистичне управління при Раді Міністрів СРСР, Міністерство фінансів СРСР, Центральне статистичне управління при Раді міністрів УРСР, Міністерство фінансів УРСР, галузеві міністерства та відомства; - локальний рівень: керівники; <i>Інституціональний об'єкт</i> - нормативно-правове забезпечення єдиної системи обліку і статистики
1991 р. - 1998 р.	Формування попередніх правових, організаційних та економічних засад реформування національної системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів	<i>Інституціональні суб'єкти:</i> - загальнодержавний рівень - держава; - локальний рівень - підприємства, організації та установи <i>Інституціональні агенти:</i> - загальнодержавний рівень: Державна служба статистики України, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації; Національний банк України - локальний рівень: керівники; <i>Інституціональний об'єкт</i> - нормативно-правове забезпечення загальної єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці та завданням оперативного висвітлення економічних реформ

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
1998 р.- 2003 р.	Адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку	<i>Інституціональні суб'єкти:</i> - загальнодержавний рівень - держава; - локальний рівень - підприємства, організації та установи <i>Інституціональні агенти:</i> - загальнодержавний рівень: Державна служба статистики України, Міністерство фінансів України, Національний банк України; - локальний рівень: власники, керівники, головний бухгалтер; <i>Інституціональний об'єкт</i> - адаптовані до міжнародних стандартів національні нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку шляхом внесення змін; розроблені і затверджені нові національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку
2003 р. - теперішній час	Поступовий перехід на застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні	<i>Інституціональні суб'єкти:</i> - загальнодержавний рівень - держава; - локальний рівень - підприємства, організації та установи <i>Інституціональні агенти:</i> - загальнодержавний рівень: - відповідальний орган - Міністерство фінансів України. - співвідповідальні органи: Державна фіскальна служба України, Державна служба статистики України, Міністерство економіки, Міністерство юстиції, Міністерство зовнішніх справ, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та ін. - локальний рівень: власники, керівники, головний бухгалтер; <i>Інституціональний об'єкт</i> - національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку; Міжнародні стандарти фінансової звітності та інші нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності

національної системи бухгалтерського обліку, численні негативні наслідки, значні трансакційні витрати, пов'язані з адаптацією нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, до вимог міжнародних стандартів, доводять неспроможність діючої системи нормативно-правового регулювання у рамках домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку та за наявності суттєвих вад інституціонального середовища бухгалтерського обліку забезпечити поступовий перехід від адміністративно-командної економіки до ринкової через надання необмеженої свободи та автоматичного перенесення відповідних принципів, норм та вимог у сферу бухгалтерського обліку.

Основною умовою адаптації національної системи бухгалтерського обліку до сучасних економічних, політичних та соціальних викликів є модернізація домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку через удосконалення як на загальнодержавному рівні, так і на локальному рівні організації бухгалтерського обліку її складових: інститутів (нормативно-правових актів), що регулюють бухгалтерський облік, та суб'єктів й агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Проте загальною тенденцією на всіх етапах становлення інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні є те, що державний інституціональний сектор в силу історично сформованого економічного та соціально-політичного середовища виступає головним ініціатором та виконавцем процесу реформування облікової системи. Втім така тенденція нездатна докорінно поліпшити інституціональне середовище бухгалтерського обліку.

Для досягнення відповідності домінуючої інституціональної матриці чинному інституціональному середовищу бухгалтерського обліку необхідне вирішення - причому одночасне - двох завдань:

1. Підвищення ролі та значення недержавних агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, у процесі формування загальнодержавної облікової політики;
2. Відповідна модернізація (реструктуризація) домінуючої інституціональної матриці.

У цьому зв'язку вивчення інституціональних засад організації бухгалтерського обліку в Україні, а саме аналіз еволюції складу інституціональних суб'єктів та агентів, а також оцінка розвитку інституціонального середовища бухгалтерського обліку представляє особливий інтерес. Це обумовлює необхідність проведення переоцінки інститутів та суб'єктів у сфері бухгалтерського обліку з метою їх оновлення та визначення оптимальної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку та розробки на цій основі її альтернативного варіанту, який сприятиме продовженню трансформаційних процесів у сфері бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 2

Широкомасштабні інтеграційні процеси та адаптація вітчизняного законодавства до законодавства Європейського Союзу спричинили трансформаційні процеси у сфері бухгалтерського обліку в Україні у напрямку застосування МСФЗ, міжнародної співпраці та інформаційної підтримки підприємств, які застосовують МСФЗ. Реформування національної системи бухгалтерського обліку викликало потребу у пошуку теорій, що дозволяють дослідити трансформаційні процеси, які відбуваються у системі бухгалтерського обліку, що обумовило обрання в роботі інституціонального підходу.

Проведене дослідження розвитку організації бухгалтерського обліку із застосуванням положень інституціональної теорії дало змогу зробити висновки:

1. Інституціональний підхід як керівний принцип дослідження, за рахунок сукупності методологічних принципів та оцінки широкого кола економічних і неекономічних факторів, які включаються в дослідницьке поле, дозволив розширити межі дослідницьких можливостей та забезпечити урахування аспектів, які залишаються поза увагою підходу, що передбачає вирішення методологічних та онтологічних питань розвитку організації бухгалтерського обліку, а саме: дослідити розвиток організації бухгалтерського обліку в історичному русі; розглянути розвиток національної системи бухгалтерського обліку під впливом середовища, в якому вона функціонує, з урахуванням суперечливих процесів розвитку суспільства та економіки в цілому та проблем, що виникають у процесі трансформації національної системи бухгалтерського обліку.

2. Дотримання системної та інституціональної парадигм дозволило запропонувати концептуальну схему інституціонального аналізу організації бухгалтерського обліку, який здійснювався із застосуванням міждисциплінарного підходу із залученням методології та категорій соціології, політології, економіки, макроекономіки, юриспруденції, бухгалтерського обліку. Головна увага у дослідженні присвячена суттєвим інституціональним змінам та трансформаціям, які відбуваються у національній системі бухгалтерського обліку, її підсистемах та елементах під впливом об'єктивних процесів у вітчизняному економічному та політичному середовищі та суспільстві.

3. На засадах положень інституціональної теорії в роботі досліджено можливість редукування феномену інституту стосовно національної системи

бухгалтерського обліку, що дозволило науково аргументувати зміст базових понять:

- інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку - сукупність інститутів, які регулюють бухгалтерський облік та утворюють підстави взаємодії агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку;

- вихідна інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку - стійка, історично сформована система базових інститутів, які регулюють бухгалтерський облік та утворює підстави взаємодії агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку;

- домінуюча інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку - сукупність базових історично стійких форм інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, забезпечують взаємодію агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, та відповідають стану чинного інституціонального середовища;

- альтернативна інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку - сукупність базових та комплементарних інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, об'єднаних з метою удосконалення взаємодії агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку;

- інститути у сфері бухгалтерського обліку розглядаються - формальні норми, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності;

- інституціональне середовище бухгалтерського обліку - сукупність нормативно-правових актів, якими керуються агенти, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку;

- інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку - процес упорядкування економічних взаємовідносин інституціональних суб'єктів та агентів, що формують та реалізують політику в сфері бухгалтерського обліку у

відповідності з вимогами нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання фінансової звітності;

- інституціональні суб'єкти організації бухгалтерського обліку - суб'єкти, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, об'єднані на основі узгодженого прийняття та використання єдиних принципів та правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

4. Інституціональним суб'єктом на загальнодержавному рівні виступає держава, яка встановлює та делегує владні повноваження щодо регулювання бухгалтерського обліку певним агентам. Отримані результати проведеного порівняння складу інституціональних агентів загальнодержавного рівня та встановлених та/або делегованих за ними функцій владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку у різних країнах світу дозволили визначити базовий склад інституціональних агентів, за якими встановлені та (або) делеговані функції владних повноважень щодо регулювання бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні.

5. Інституціональними суб'єктами у сфері бухгалтерського обліку, які формують та реалізують політику, спрямовану на створення та вдосконалення організації системи бухгалтерського обліку на локальному рівні, є підприємства та організації, які об'єднані на основі узгодженого прийняття та використання єдиних принципів та правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Інституціональними агентами у сфері бухгалтерського обліку на рівні підприємства визначено власника (власників) або уповноважені органи (посадові особи) та головного бухгалтера (або особу, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку) підприємства.

6. Інституціональні агенти локального рівня характеризуються обмеженою раціональністю, тому як вони обмежені в змозі визначити цілі ведення бухгалтерського обліку та розрахувати довгострокові наслідки прийнятих ними рішень щодо ведення бухгалтерського обліку. Це обумовлено

як їх розумовими здібностями, так і складністю інституціонального середовища. Крім того, для інституціональних агентів локального рівня характерна опортуністична поведінка у діях щодо організації і ведення бухгалтерського обліку. Так, вони намагаються реалізувати цілі ведення бухгалтерського обліку і вирішити поставлені перед ними завдання не всі одразу, а послідовно. До того ж вони ставлять перед собою цілі певного рівня, часто нижчого, ніж максимального. Тому об'єктивна обмежена раціональність та опортуністична поведінка інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку локального рівня обумовлює необхідність державного регулювання бухгалтерського обліку та існування інституціонального суб'єкта та відповідних агентів у сфері бухгалтерського обліку загальнодержавного рівня.

7. Встановлення складу суб'єктів, агентів, об'єкту та відносин, які виникають між ними в процесі реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку дозволило представити вихідну інституціональну матрицю організації бухгалтерського обліку шляхом її структурування з уточненням її складових: базових інститутів (нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік), та суб'єктів та агентів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку як на загальнодержавному рівні, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання.

8. Джерелом інституціональних змін національної домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку є процеси, які відбуваються у політичному, економічному та культурному середовищі України у зв'язку з обранням євроінтеграційного вектору розвитку економіки, розширенням міжнародної співпраці у сфері бухгалтерського обліку, адаптацією національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

9. Національна система бухгалтерського обліку України була сформована у результаті чередування революційних та еволюційних змін інституціонального середовища в умовах загального нестабільного інституціонального середовища в країні в цілому. Унаслідок цього становлення та розвиток національної системи бухгалтерського обліку відбувається нелінійним шляхом із значними структурними змінами у напрямку поступової заміни державного керівництва на регулювання, що пояснює складність процесів трансформації національної системи бухгалтерського обліку.

10. Інституціональний аналіз процесів реалізації стратегічної програми адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності дозволив стверджувати, що вони відбуваються під впливом інституціональних чинників та залежності від обраного маршруту, історично сформованої практики проведення заходів з організації та управління з боку держави з домінантою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні як правової форми державного керівництва системою бухгалтерського обліку.

11. Застосуванням еволюційного та інституціонального підходів дозволив визначити стан та тенденції становлення національної домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку та виділити етапи її становлення. Основною умовою розвитку організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції є необхідність реструктуризації домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, перегляд інституціонального середовища та складу агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні.

12. Головною умовою функціонування та дієвості вітчизняної домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку є наявність ефективного інституціонального механізму. Створення інституціонального

механізму організації бухгалтерського обліку має відбуватися з метою не тільки впорядкування, стабілізації домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, але й контролю дотримання принципів, норм та стандартів бухгалтерського обліку. Дослідження реалізації національного інституціонального механізму дозволило встановити, що невирішеним аспектом у його реалізації є відсутність дієвого механізму нагляду за дотриманням вимог нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності; невизначеність стосовно встановлення повноважень щодо координації діяльності інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку; невирішення питання законодавчого врегулювання включення професійних об'єднань бухгалтерів, аудиторів та інших зацікавлених осіб до процесу формування та реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОМУ РІВНІ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

3.1. Місце та значення держави як суб'єкта інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку

Держава історично відіграє важливу роль у функціонуванні вітчизняної економіки та у розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Процес державного управління являє собою свідому і цілеспрямовану сукупність дій, що призводять до певної динаміки управлінських результатів. Саме держава забезпечує регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виступає головним ініціатором процесів реформування бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції національної економіки в цілому та адаптації українського законодавства до нормативно-правової бази Європейського Союзу.

Складні завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку з метою досягнення її стійкого розвитку в контексті євроінтеграційних процесів можуть бути вирішені за наявності ефективного управління. Взаємодія різних рівнів організації бухгалтерського обліку забезпечується на загальнодержавному рівні. Не ставлячи за мету дати оцінку стану реформування бухгалтерського обліку, подальше дослідження має спрямованість на визначення ролі та значення держави як інституціонального суб'єкта та провідної складової інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку з метою визначення концептуальних засад удосконалення організації бухгалтерського в умовах міжнародної інтеграції

через композицію правових імператив удосконалення інституціонального середовища бухгалтерського обліку та модернізацію складу інституціональних агентів, які беруть участь у процесі регулювання бухгалтерського обліку.

Сутність та значення держави є однією з головних проблем суспільної думки ще з стародавніх часів. В античності панували державоцентричні погляди. Аристотель проводив ідею, що «політика – це перш за все держава, а сфера політичного є сферою державних відносин, тобто державного спілкування між політичними людьми... з приводу ведення суспільних справ і такого ж управління» [316, с. 20]. У середньовіччі державна влада ототожнювалася з монархією, яка вважалася виявом волі і дій Бога. Починаючи з XVII століття головним питанням у дослідженнях ролі та значення держави була взаємодія держави та суспільства. Класики політекономії А. Сміт та Д. Рікардо дотримувалися концепції «природної гармонії» і невтручання держави в економіку, а виконання нею ролі «нічної варті» [144]. У неокласичній теорії цей підхід був продовжений, державі відводилася роль творця «правил гри» у вигляді законів, якими держава самостійно регулює втручання в економіку та відносини з суспільством (К. Маркс, Л. Лаффер, А. Пігу). Кейнсіанська теорія саме державі відводила роль ініціатора антикризових дій.

Вивченню ролі держави не лише як суб'єкта економічних відносин, але й як суб'єкта, що регулює такі відносини, приділена значна увага в роботах з інституціональної теорії (Т. Веблен, Д. Комонс, У. Мітчел). Одним з провідних напрямків досліджень за інституціональним підходом є вивчення «правил гри» та аналіз ролі, значення держави та її взаємодії з іншими інституціональними суб'єктами. Роботи представників нової інституціональної теорії відрізняються спробами розробити конкретні практичні рецепти в сфері реформування державного управління.

Головною перевагою нової інституціональної теорії при дослідженні організації бухгалтерського обліку є можливість проведення комплексного аналізу держави як інституціонального суб'єкта та удосконалення складу його агентів. Тому застосування методології інституціональної теорії є найбільш доцільним та актуальним для отримання нового знання щодо ролі держави як складової інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку.

Питання необхідності та форм державного регулювання бухгалтерського обліку та його організації є предметом дискусії вітчизняних та закордонних економістів. Наводяться аргументи на користь та проти державного регулювання [416, с. 162-166]. Одностайних кінцевих висновків у цій дискусії не досягнуто. Не вдаючись до суперечки з цього приводу, для цілей даного дослідження держава розглядається як суб'єкт домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, який підтримує політичний, економічний та соціальний порядок, формує інституціональне середовище та інституціональні механізми, забезпечує поділ повноважень між інститутами щодо забезпечення регулювання бухгалтерським обліком та складанням фінансової звітності. При цьому істотне значення відводиться методології механізму поділу даних повноважень.

З огляду на те, що бухгалтерський облік є системною категорією та суспільним феноменом, вивчення ролі та значення держави проводиться з дотриманням системної та інституціональної парадигм. Науковими завданнями такого дослідження є емпіричне виявлення та опис інституціональних чинників макроекономічного регулювання бухгалтерського обліку та визначення перспектив їхнього удосконалення.

Алгоритм інституціонального аналізу значення та ролі держави як інституціонального суб'єкта та елемента домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку полягає у послідовному аналізі:

по-перше, визначення ролі та значення держави як інституціонального суб'єкта та елемента домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку;

по-друге, оцінка методів та функцій, які виконує держава з метою упорядкування національної системи бухгалтерського обліку;

по-третє, аналізі інституціонального середовища бухгалтерського обліку в Україні та складу агентів загальнодержавного рівня, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку;

по-четверте, встановлення системи формальних і неформальних організаційних зв'язків, що формують реальні економічні відносини між інституціональними суб'єктами (державою, професійними об'єднаннями, суб'єктами господарювання тощо);

по-п'яте, визначення економічних інструментів, які застосовує держава для впорядкування національної системи бухгалтерського обліку;

по-шосте, розробка рекомендацій удосконалення регулювання бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні.

Висновки щодо ролі та значення держави як елемента інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку ґрунтуються на результатах вивчення поглядів фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком, які показали, що бачення цільової аудиторії у питанні, хто є рушійною силою реформування бухгалтерського обліку практично одностайне – 73 % цільової аудиторії називають органи державної влади. У той же час, лише 27 % респондентів вважають, що така ситуація має зберігатися у майбутньому, а практично 40 % опитаних фахівців вважають, що найбільш відповідає реаліям сьогодення двохланна система регулювання, коли функції регулятора мають бути поділені між державними та недержавними органами регулювання. Отримані результати опитування свідчать про необхідність перегляду домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку та

проведення дослідження з метою встановлення шляхів деконцентрації системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку зі зміщенням акцентів з державного регулювання на залучення до процесу управління національною системою бухгалтерського обліку зацікавленої облікової спільноти.

Важливим аспектом встановлення інституціональних чинників макроекономічного регулювання бухгалтерського обліку виступає оцінка функцій, які виконує держава з метою управління національною системою бухгалтерського обліку. Ефективність функціонування, розвиток та удосконалення стану та взаємозв'язків елементів національної системи бухгалтерського обліку може бути досягнута за допомогою комплексу заходів з організації та управління з боку держави в процесі виконання однієї з головних функцій, якою є економічна функція. Економічна функція держави полягає у створенні державою передумов для ефективної економічної діяльності суспільства з урахуванням інтересів всіх категорій її членів: від суб'єктів господарювання та їх об'єднань до держави та міжнародної спільноти. Виконання економічної функції передбачає дії щодо формування органами державної влади правових засад функціонування економіки країни, її окремих інституціональних секторів та реалізації та узгодження їх інтересів через проведення державної економічної політики.

Ключовим у словосполученні «економічна політика» є слово «політика». Політика є категорією політології. Ця категорія є складною та багатозначною. Етимологічно категорія «політика» (politika) ввійшла у європейські мови з давньогрецької політичної думки, та означає дослівно «те, що відноситься до держави», та в свою чергу походить від давньогрецького слова «polis» – «місто-держава». Сучасне трактування сутності політики полягає у врахуванні важливості глобальних проблем, посиленні «прозорості» державних кордонів, зростанні свідомості суспільства, що призводить до переходу від традиційного

державного керування та контролю до різноманітних форм самоврядування, альтернативних рухів, які стають транснаціональними.

Зазначені аспекти не оминули процеси, які відбуваються у економічній політиці України та у сфері бухгалтерського обліку як її інформаційної складової. Проте у механізмі державної економічної політики у складі основних напрямів економічної політики (ст. 10 Господарського кодексу України) не передбачено фінансової політики та, відповідно, політики у сфері бухгалтерського обліку [61]. Створення «єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні» задекларовано лише на рівні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 6) [103]. Забезпечення проведення фінансової політики закріплено Законом України «Про Кабінет Міністрів України» від 16.05.2008 № 279-VI за Кабінетом міністрів України [108].

Тому вирішення питання системного та ефективного державного регулювання бухгалтерського обліку на законодавчому рівні потребує доопрацювання. Врахування важливості формування політики у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні має бути підтверджено включенням фінансової політики до переліку основних напрямів економічної політики (ст. 10 ГКУ) та коригуванням відповідних засобів державного регулювання.

Стосовно застосування категорії «політика» у сфері бухгалтерського обліку існують різнопланові підходи. Хендриксен Е. С. та Ван Бреда М. Ф. у своєму дослідженні теорії бухгалтерського обліку формування облікових стандартів розглядають як облікову політику. Агентами, які беруть участь у формуванні облікової політики, вони визначають «фірми, які, виходячи з допустимих альтернатив, приймають елементи облікової політики, та державні або авторитетні приватні організації, які діють з метою проведення у життя облікової політики» [416, с. 154].

Підхід до політики у сфері бухгалтерського обліку як категорії не лише локального, але й загальнодержавного рівня, знайшов поширення серед вітчизняних науковців [3, 19, 21, 41, 162, 195, 243, 312, 337, 430]. При цьому виділяються від трьох до п'яти рівнів облікової політики. Колектив авторів на чолі з Давидовим Г. М. виокремлюють державний, проміжний (галузевий, відомчий) та локальний (підприємства) рівні [243]. Кулик В.А. виділяє п'ять рівнів облікової політики: міжнародний, міждержавний, держаний, галузевий та рівень підприємства [162].

Маємо підтримати зазначений підхід широкого трактування сфери поширення облікової політики. Створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складання суб'єктами господарювання фінансової звітності та адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку підводить політику у сфері бухгалтерського обліку на значно вищий рівень державних та міждержавних відносин. Трактування облікової політики як категорії, яка впорядковує процес встановлення принципів та основ бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на міждержавному, загальнодержавному та локальному рівні, на наш погляд, відповідає сутності політологічного визначення «політика» стосовно бухгалтерського обліку. Таким же чином розглядає облікову політику М. І. Кутер, який виділяє трьохрівневий підхід: національна (державна), міжнаціональна, внутрішньофірмова облікова політика [166].

Із дотримання такого підходу, облікову політику можна представити як трикутник «Міждержавна облікова політика – Загальнодержавна облікова політика – Облікова політика підприємства» (рис. 3.1). Сутність кожного з цих елементів змінюється за умови змін одного з них: інтеграційні процеси викликають зміни на рівні держави, яка в свою чергу розробляє та змінює нормативно-правові акти, які встановлюють сукупність принципів, методів і

процедур, що використовуються суб'єктами господарювання для складання та подання фінансової звітності.

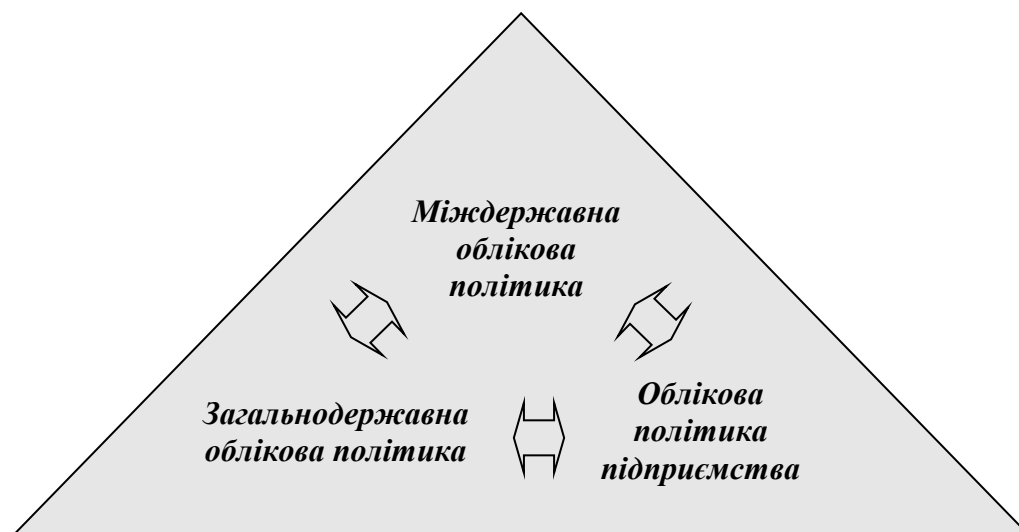


Рис. 3.1. Трикутник прояву облікової політики [авторська розробка]

Внаслідок традиції державного керівництва бухгалтерським обліком роль загальнодержавної облікової політики у цьому тріумвіраті в Україні залишається вирішальною. Загальнодержавна облікова політика передбачає створення законодавчих та організаційних передумов впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку. Тобто держава, приймаючи та коригуючи різноманітні стандарти, норми, правила, примуси, здійснює загальнодержавну облікову політику. З метою визначення концептуальних засад удосконалення вітчизняної домінуючої матриці організації бухгалтерського обліку в умовах чинного інституціонального середовища це постулює необхідність визначення послідовності аналізу загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку на предмет її ефективності та.

Аналіз ефективності загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку пропонується проводити на основі вивчення механізму організації

бухгалтерського обліку. Саме аналіз механізму організації бухгалтерського обліку виступає своєрідною формулою оцінки політики у сфері бухгалтерського обліку як на рівні держави, так й на рівні системи бухгалтерського обліку підприємства.

Механізм організації бухгалтерського обліку можна оцінити за етапами формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку, що представлені на рисунку 3.2.

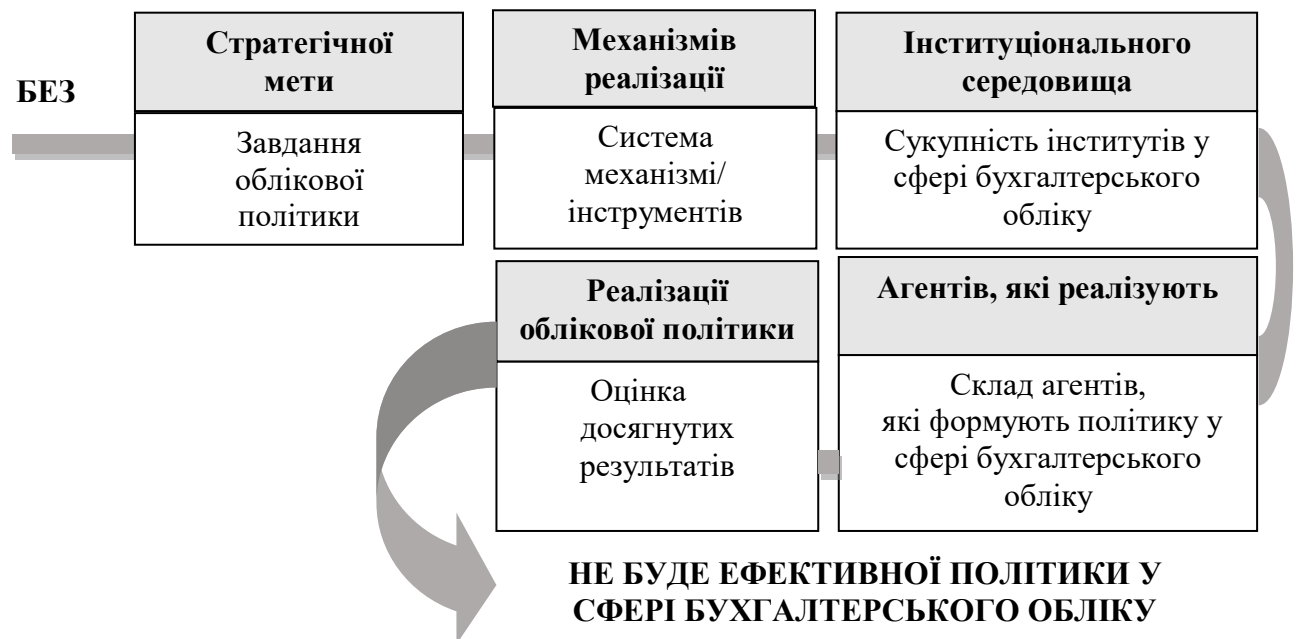


Рис. 3.2. Етапи аналізу ефективності політики у сфері бухгалтерського обліку [авторська розробка]

Першим доданком у представленій формулі є вибір стратегічної мети, що дозволяє у подальшому, за допомогою конкретизації цілей в рамках даної облікової політики, сформулювати механізм реалізації облікової політики.

Важливо розуміти, що тільки за рахунок формування цілісного уявлення про мету та завдання можна визначити інструменти регулювання (другий доданок), які будуть використовуватися для досягнення поставлених цілей облікової політики.

Третім доданком (етапом) виступають інститути (нормативно-правові акти), необхідні для реалізації поставлених цілей. Важливою складовою ефективної облікової політики є наявність четвертого доданку (етапу) - визначення агентів, які відповідають за формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку та, у результаті, за досягнення поставленої мети.

Останньою складовою (етапом) аналізу ефективності облікової політики є оцінка її реалізації на практиці.

Відповідно до запропонованого алгоритму оцінки ефективності загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку в Україні, на першому етапі необхідно визначитися у питанні наявності закріплених на законодавчому рівні стратегічної мети та завдань загальнодержавної облікової політики.

Загальнодержавна облікова політика закріплюється у програмах, стратегіях, законодавчих актах та інших нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік. Головним вектором розвитку економіки України є інтеграція з європейськими країнами та відповідна адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу у визначених пріоритетних сферах. До складу пріоритетних сфер включений бухгалтерський облік компаній, а саме нормативно-правові акти, які регламентують ведення обліку в Україні [107].

Етапи становлення інституційного середовища бухгалтерського обліку в Україні в контексті міжнародної інтеграції та відповідні нормативно-правові акти, які супроводжували цей процес, розглядалися вище у ході дослідження генезису та тенденцій розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в умовах адаптації до глобального середовища (див. п. 2.3 дослідження). За результатами цього дослідження можна зробити висновок, що в Україні проводиться загальнодержавна облікова політика, яка спрямована на створення організаційного забезпечення процесу реформування національної

системи бухгалтерського обліку шляхом адаптації національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до МСФЗ.

Загальнодержавна облікова політика послідовно була закріплена у Концепції побудови національної статистики України та Державній програмі переходу на міжнародну систему обліку та статистики від 4 травня 1993 р. №326 [325], Програмі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [326], Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [103], Концептуальних основах системи звітності учасників фондового ринку від 3 липня 2001 р. № 242 [346], Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. [348]. Аналіз змісту зазначених державних актів дає можливість констатувати, що організаційні засади правового регулювання бухгалтерського обліку містять визначення цілей та засобів загальнодержавної облікової політики, позначаючи таким чином її присутність і необхідність в економічній політиці країни (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Концептуальні засади загальнодержавної політики у сфері
бухгалтерського обліку в Україні [348]**

Ознаки	Характеристика
1	2
Мета	Удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу
Завдання	Створення законодавчих та організаційних передумов 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 розробки і затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти, а також затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені у міжнародних стандартах; удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва; удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку

Продовження таблиці 3.1

1	2
Основні напрями реалізації	Створення законодавчих та організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів для складення суб'єктами господарювання фінансової звітності
Державні органи, відповідальні за виконання	Міністерство фінансів України, Національний банк України, Міністерство юстиції України, Міністерство освіти України, Державна служба статистики України
Очікувані результати	Адаптація законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до законодавства Європейського Союзу; удосконалення методології бухгалтерського обліку для малих підприємств; підвищення рівня прозорості фінансової звітності суб'єктів господарювання України; поглиблення міжнародного співробітництва у сфері бухгалтерського обліку щодо ефективного запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності; покращення системи корпоративного управління; удосконалення та розроблення нових програмних продуктів

Для проведення облікової політики держава застосовує різні правові форми і засоби реалізації повноважень регулювання бухгалтерського обліку шляхом нормативно-правового регулювання, планування, управління та контролю бухгалтерського обліку.

Наявність вад ринкового саморегулювання та недостатній рівень залучення професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів до регулювання бухгалтерського обліку в Україні призвів до ситуації, коли держава відіграє ведучу роль у процесі регулювання бухгалтерського обліку.

Методи державного регулювання бухгалтерським обліком в Україні можна поділити за ознаками форми впливу та засобами впливу:

- за формами впливу: прямі та непрямі (опосередковані);
- за засобами впливу: правові, адміністративні, економічні, пропагандистські.

Методи прямого впливу безпосередньо діють на систему бухгалтерського обліку суб'єктів економічної діяльності. Прямий вплив держави на сферу

бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою правових, адміністративних та економічних інструментів.

Предметом правового регулювання у сфері бухгалтерського обліку є відносини між державою (державними органами) і суб'єктами господарської діяльності, які ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність, а також відносини на рівні держави між державними органами стосовно встановлення повноважень регулювання бухгалтерського обліку та визначення їхнього правового статусу.

Основними формами правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є: Конституція та закони України; укази та розпорядження Президента України; постанови та інші акти Верховної Ради України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти центральних виконавчих органів України (міністерства фінансів та інших міністерств та відомств), МСФЗ, інші нормативні акти, які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Адміністративними методами державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку є інструменти безпосереднього впливу держави на систему бухгалтерського обліку підприємств та організацій. Адміністративні методи реалізуються через прямий вплив державних органів на систему бухгалтерського обліку підприємств через встановлення єдиної системи ведення бухгалтерського обліку. Основними інструментами адміністративного регулювання бухгалтерського обліку є національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності та інші нормативні акти, які регулюють бухгалтерський облік.

Застосування економічних методів державного регулювання бухгалтерського обліку відбувається у рамках виконання державою економічної функції та спрямовано на створення економічних умов, які

забезпечують дотримання підприємствами та організаціями обраного державою стратегічного напрямку розвитку.

Методами непрямого регулювання у сфері бухгалтерського обліку є методи, які регулюють систему бухгалтерського обліку суб'єктів економічної діяльності опосередковано через створення економічного середовища, в умовах якого вони функціонують у обраному державою напрямку. Опосередкований вплив держави на національну систему бухгалтерського обліку здійснюється інструментами фіскальної, бюджетної, грошово-кредитної, інвестиційної, амортизаційної, інноваційної та інших напрямів економічної політики. Крім того, опосередкованим методом державного регулювання є пропагандистські методи переконування.

Таким чином, нормативно-правові документи з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, сукупність яких складає інституціональне середовище бухгалтерського обліку, виступають інструментами загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку.

Складності сучасного управління економічним розвитком країни роблять затребуваними питання встановлення характерних ознак та проблемних аспектів інституціонального середовища. Для того щоб створити оптимальну модель співіснування і взаємодії облікової системи підприємств та організацій та системи державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні, остання повинна відповідати екзогенним вимогам та викликам. Але перш ніж перейти до вирішення проблемних аспектів розвитку облікової системи в Україні, потрібно розглянути і зрозуміти в цілому, як формувалось інституціональне середовище бухгалтерського обліку та які специфічні риси воно має на сучасному етапі розвитку.

3.2. Оцінка поділу владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Ускладнення соціально-політичних та економічних систем в умовах державного регулювання та зростання міждержавних інтеграційних процесів призводять до поширення складних, багаторівневих механізмів організації бухгалтерського обліку. Пояснити, удосконалити та узгодити механізм організації бухгалтерського обліку з інтересами учасників цих процесів можливо не тільки через аналіз елементів національної системи бухгалтерського обліку, як це передбачено традиційною економічною теорією, але й теоретичним описом й аналізом домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні, а саме інститутів у сфері бухгалтерського обліку, суб'єктів та їх відносин та взаємодії, що виникають у ході організації та ведення бухгалтерського обліку.

При цьому слід враховувати можливі альтернативні варіанти інституціональної матриці та можливі трансакційні витрати на відповідну трансформацію :

- створення національних інститутів та стандартів;
- пряме запозичення розвинутих інститутів та стандартів інших держав або міжнародних стандартів;
- вибір варіантів, які передбачають адаптацію до національних реалій вже готових інституціональних форм;
- поєднання процесів створення, запозичення та адаптації на основі поступового їх застосування з урахуванням готовності національної системи бухгалтерського обліку й стану економіки.

У процесі вибору альтернативних варіантів інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку не достатньо лише приймати відповідні

нормативні акти. Прогресивність змін можлива лише в умовах адекватної поведінки інституціональних суб'єктів та агентів (державних та недержавних органів на загальнодержавному рівні та підприємств й організацій - на локальному), а також за рахунок налагодженої системи їх відносин, які гуртуються на застосуванні ними єдиних принципів та стандартів бухгалтерського обліку.

Інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку може мати різноманітні варіанти, що визначаються рівнем стану національної системи бухгалтерського обліку та напрямом її загального розвитку, а також елементів, що входять в систему, та їх взаємозв'язків. Варіанти інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку із дотриманням історичного та інституціонального підходу можна поділити в діапазоні між автономним національним механізмом і централізованою ієрархією у масштабах глобальної економіки:

1. Автономний національний механізм. Він передбачає розробку та застосування національної нормативно-правової бази у рамках механізму поділу повноважень між інститутами держави щодо забезпечення державного регулювання бухгалтерським обліку та складанням фінансової звітності.

2. Модульний механізм. Відмінність від автономного національного механізму полягає в делегуванні повноважень і відповідальності. В рамках даної структури робиться спроба делегувати окремим агентам (модулям) певні повноваження в загальній роботі з організації бухгалтерського обліку та розробки й застосування національної нормативно-правової бази. Так виникає поділ або делегування функцій щодо організації бухгалтерського обліку між державними органами або навіть недержавними органами із контролем і фінансуванням з боку державних структур.

3. Механізм організації бухгалтерського обліку у масштабах глобальної економіки, який складається з інститутів та модулів, які

забезпечують прийняття та впровадження міжнародних стандартів за технічної та фінансової допомоги з боку держави та міжнародних організацій.

4. Гібридний механізм – проміжний варіант між попередніми типами та ієрархічним механізмом глобальної інфраструктури. Це комплекс інститутів та агентів (модулів), що мають більшу незалежність від впливу держави, більш самостійні у прийнятті рішень щодо інтеграції з іншими сферами регулювання, ніж держава, стандартами та правилами. Передбачає участь професійних організацій у розробці та застосуванні національного нормативно-правового забезпечення на основі міжнародної нормативної бази з поступовою конвергенцією між національними та міжнародними стандартами.

За часи реформування Україна пройшла шлях від автономного національного механізму, який склався за радянських часів, та просувається у напрямку створення інституціонального механізму, спрямованого на поступову конвергенцією між національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Чинний інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку в Україні функціонує в рамках ієрархічної структури управління на загальнодержавному та локальному рівнях.

Залежно від варіанту інституціонального механізму обираються інститути, суб'єкти й агенти, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, як найбільш ефективні інституціональні альтернативи з набору існуючих або відбувається пряме запозичення вже складених інститутів, які вдало зарекомендували себе у світі.

В процесі систематизації різноманітності форм інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку у світі за такими головними критеріями, як характеристика регулювання та роль професійних об'єднань бухгалтерів, отримано результати, які наведені у таблиці 3.2. Їх оцінка дозволяє дійти висновку, що в країнах, де роль професійних об'єднань бухгалтерів значна, характерний гнучкий тип регулювання бухгалтерського

Таблиця 3.2

**Головні складові домінуючої інституціональної матриці організації
бухгалтерського обліку у різних країнах світу [77]**

Держава																		
Характеристики для порівняння	США	Великобританія	Франція	Німеччина	Італія	Іспанія	Японія	Корея	Нідерланди	Швеція	Данія	Філіппіни	Тайвань	Чехія	Польща	Литва	Росія	Україна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Тип регулювання																		
- гнучкий	■								■	■	■	■						
- гнучкий, але з тенденцією впливу законодавства		■							■	■					■			
- консерватизм			■	■	■	■	■	■						■		■	■	■
- домінування податкового законодавства			■	■	■	■	■	■						■		■	■	■
Роль професійних об'єднань бухгалтерів																		
- значна	■	■							■	■	■	■			■			
- обмежена			■	■	■	■	■	■					■	■		■	■	■

обліку (США, Великобританія, Нідерланди, Польща). Водночас, в країнах, де регулювання бухгалтерського обліку характеризується консерватизмом та домінуванням податкового законодавства, роль професійних об'єднань є обмеженою (Франція, Німеччина, Японія, країни пострадянського простору).

Система державного регулювання бухгалтерським обліком на загальнодержавному рівні включає організаційну структуру державного апарату, який реалізує сукупність функцій і використовує комплекс методів, засобів і ресурсів, а також прямі та зворотні взаємозв'язки між агентами організації бухгалтерського обліку, та має у своєму розпорядженні такі види

агентів: законодавчі та виконавчі органи влади, що забезпечують формування та реалізацію державної фінансової політики.

Склад інституціональних агентів загальнодержавного рівня організації бухгалтерського обліку в Україні досить широкий (рис. 3.3). Такий склад інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку загальнодержавного рівня є традиційним для країн пострадянського простору, для яких характерне збереження практики загального методологічного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, яким в Україні є Міністерство фінансів.

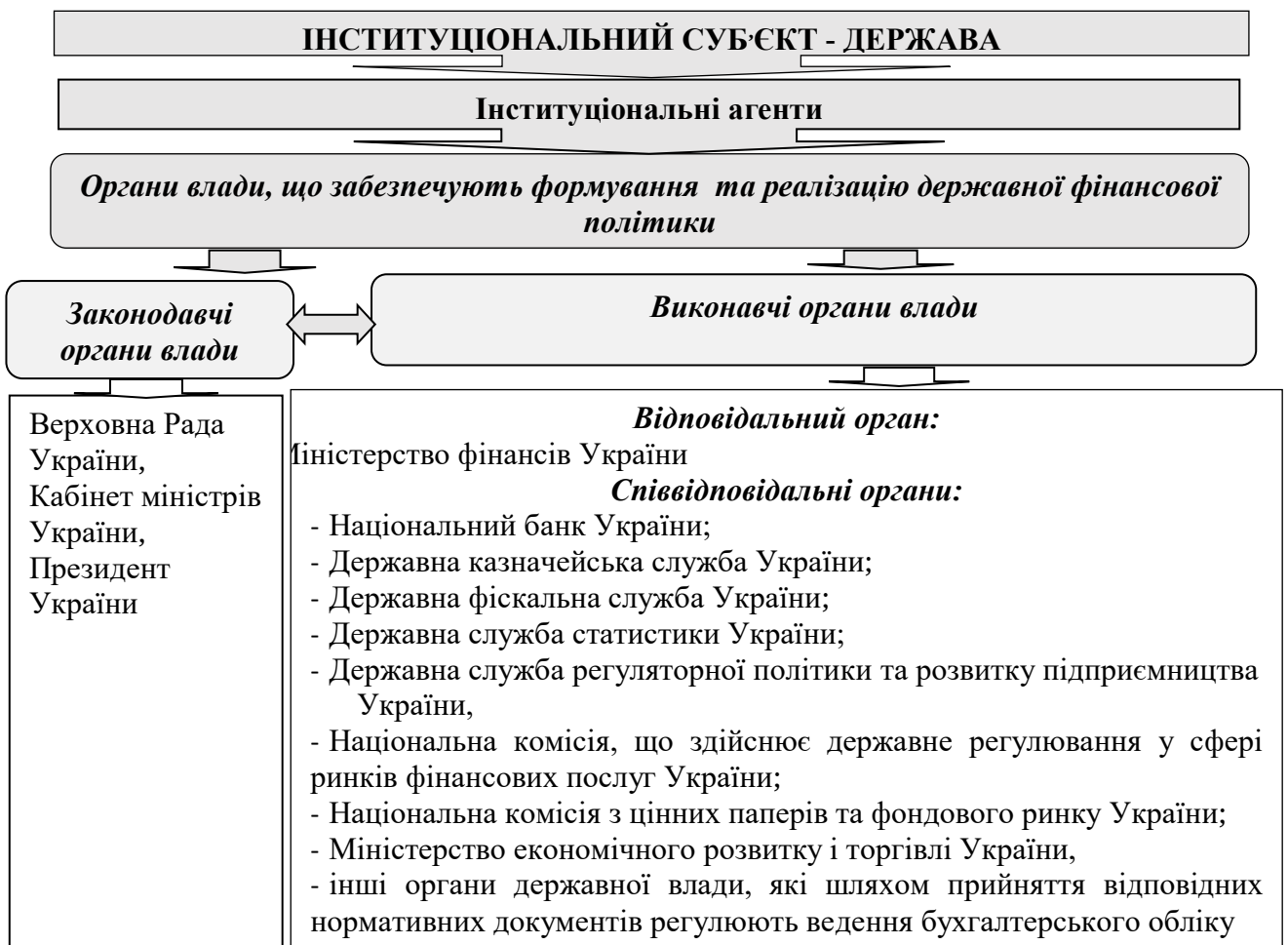


Рис. 3.3. Діючий склад інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку загальнодержавного рівня в Україні [авторська розробка]

Практика створення Міністерства фінансів як спеціального уповноваженого органу, відповідального за розробку та здійснення державної фінансової політики, поширена у системі виконавчої влади багатьох держав, таких як Німеччина, Франція, Канада, Швеція, Литва, Польща, Угорщина, Російська Федерація, Японія тощо. У США, Великобританії та деяких інших країнах такий орган функціонує під назвою «державне казначейство».

Тому встановлення функцій методологічного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності за Міністерством фінансів відповідає таким принципам інституціоналізму, як універсалізм та історизм:

- принцип універсалізму припускає для всіх країн ринкової економіки існування єдиних інститутів, інституцій і практик;

- принцип історизму постулює аналіз історичних інститутів та інституцій, через призму вивчення шляху їх становлення з пошуком рушійних чинників, які визначають розвиток.

Практика створення міністерства фінансів започаткована за часів царської Росії. Лютнева революція 1917 р. призвела до падіння царського уряду і послідовній низці установ та скасування Міністерств фінансів: Міністерство фінансів Російської імперії, Міністерство фінансів Тимчасового уряду Росії, Міністерство фінансів Російського уряду, Народний комісаріат фінансів РСФСР, Міністерство фінансів СРСР.

Відповідно до Конституції СРСР, Міністерство фінансів утворювалося Верховною Радою СРСР, Верховними Радами союзних і автономних республік. Його діяльність спрямовувалася Радою Міністрів СРСР, Радами Міністрів радянських і автономних республік. Радянське Міністерство фінансів відносилось до союзно-республіканських міністерств, що передбачало керівництво фінансами СРСР через міністерства фінансів союзних республік.

Міністерство фінансів СРСР за погодженням ЦСУ СРСР виконувало функції щодо затвердження типових планів рахунків; типових форм

бухгалтерського обліку та звітності та інструкції їх застосування; порядку ведення бухгалтерського обліку; порядку складання звітності по виконанню державного бюджету СРСР в фінансових органах, банках та бюджетних установах; порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності по державному соціальному страхуванню.

Характерною ознакою радянського обліку була єдність методології та загальних принципів організації обліку та облік у масштабі народного господарства у цілому. На основі затверджених Міністерством фінансів СРСР і ЦСУ СРСР типових форм Міністерство фінансів і ЦСУ УСРСР встановлювало обсяг та організацію звітності підприємств та організацій республіканських міністерств та відомств (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Склад інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку в СРСР [авторська розробка]

Міністерство фінансів як орган державної виконавчої влади незалежної України сформований у 1992 році. Міністерство фінансів України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України» [403]. Нормативно-правові акти, видані у межах повноважень Міністерства фінансів, «обов'язкові до виконання центральними органами виконавчої влади, їх територіальними органами та місцевими державними адміністраціями, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами і організаціями всіх форм власності та громадянами» [403].

Основні завдання, функції та правові засади діяльності Міністерства фінансів України було первісно закріплено у Положенні про Міністерство фінансів України від 27 лютого 1993 р. № 147 [324], змінено у Положенні про Міністерство фінансів України від 26 серпня 1999 року № 1081 [402], та остаточно закріплено Указом Президента «Про Положення про Міністерство фінансів України» від 08 квітня 2011 року № 446/2011 [403].

Еволюція функцій Міністерства фінансів України щодо регулювання бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі наведені у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Трансформація функцій Міністерства фінансів України щодо формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку [324, 402, 403]

Положення про Міністерство фінансів України» від 27 .02. 1993 р. N 147	Положення про Міністерство фінансів України» від 26.09. 1999 р. № 1081	Положення про Міністерство фінансів України» від 08.04.2011 р. N 446/2011
1	2	3
Реалізує державну фінансову політику	Розроблення та проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики	Формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, податкової і митної політики
	-	Формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку

Продовження таблиці 3.3

1	2	3
Забезпечує впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності (крім банків)	Забезпечення впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та звітності (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах)	Визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків)
- затверджує за погодженням з Мінстатом форми бухгалтерської звітності, типові плани рахунків і форми бухгалтерського обліку та інструкції про порядок їх застосування, бере участь у встановленні переліку витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), у розробці типових форм первинного обліку і типових програм автоматизації бухгалтерського обліку	—	—
—	—	- Здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності в Україні
—	—	розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку
—	—	адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства ЄС та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності

Аналіз функцій Міністерства фінансів України дає можливість стверджувати, що Міністерство фінансів України відповідає головним ознакам інституціонального агента (організація, норми, відносини) та являє собою установу з певною структурою і субординацією, відтвореною сукупністю норм

і правил, що упорядковують економічні відносини як на загальнодержавному рівні, так й на локальному рівні окремих суб'єктів господарювання. Простежується значне розширення функцій Міністерства фінансів України, їх методологічне та стратегічне наповнення.

Головними змінами стосовно функцій можна вважати закріплені Указом Президента України у серпні 2011 р. за Міністерством фінансів України функції «здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності» [403], а також «розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку та адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності» [403]. Хоча на Міністерство фінансів покладено функцію «формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку» [403], залишено без відповіді питання відповідальності за безпосередню реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку.

З огляду на результати оцінки інституціональної природи Міністерства фінансів України, можемо зробити висновок, що трансформація його функцій щодо формування державної політики у сфері бухгалтерського обліку відповідає загальній стратегії адаптації законодавства, яке регулює бухгалтерський облік та фінансову звітність з метою забезпечення застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Відповідно до Положення про Міністерство фінансів України, воно є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування політики у сфері бухгалтерського обліку [403], чим визнається факт існування загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку та необхідності її формування та реалізації. Проведений раніше аналіз Господарського кодексу показав відсутність у складі економічної політики та її

основних напрямків не тільки облікової політики, але навіть фінансової політики. Це дозволяє зробити висновок про неузгодженість нормативних актів законодавчого рівня та необхідність їх приведення у відповідність.

Діяльність Міністерства фінансів України як спеціального уповноваженого органу, відповідального за розробку та здійснення державної фінансової політики, викликає критику з боку науковців та практиків. Оцінка регулюючої функції Міністерства фінансів щодо бухгалтерського обліку фахівцями, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком, щодо реформи бухгалтерського обліку та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, за своєю структурою практично ідентична, що дозволяє говорити про схоже сприйняття ролі та значення Міністерства як представниками наукової спільноти, так й практиками (рис. 3.5).

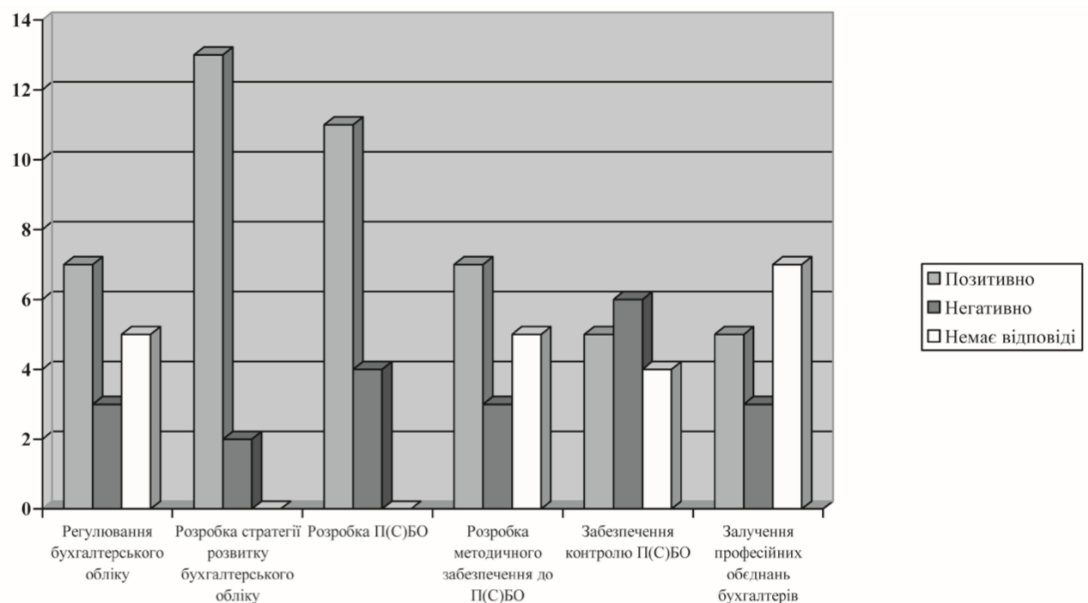


Рис. 3.5. Оцінка діяльності Міністерства фінансів України у якості центрального органу виконавчої влади, відповідального за формування державної політики у сфері бухгалтерського обліку [авторська розробка]

Діяльність Міністерства фінансів України отримала практично одностайну позитивну оцінку у питанні розробки стратегії розвитку бухгалтерського

обліку. Водночас, впровадження стратегії у життя не має такого позитивного сприйняття. Фахівці здебільшого дають або нейтральні оцінки, або не мають певної думки. Позитивні оцінки (73 %) зафіксовані стосовно створення нормативно-правового забезпечення. Оцінки нижче середніх отримали діяльність щодо загального регулювання бухгалтерського обліку та розробки методичного забезпечення – 47 % респондентів оцінили її позитивно. Найнижчі позитивні відгуки стосуються діяльності Міністерством фінансів щодо залучення професійних об'єднань бухгалтерів до регулювання бухгалтерського обліку (33 % позитивних думок) та забезпечення дотримання стандартів (27 % позитивних думок). Отримані результати можна пояснити тим, що нормативно-правове регулювання обліку в цілому має спрямованість лише на затвердження нормативно-правових актів в умовах невизначеності виконавців та органів, відповідальних за їх розробку.

З точки зору альтернативних механізмів поділу повноважень між інституціями щодо забезпечення державного регулювання бухгалтерського обліку виділяють наступні форми надання державою повноважень:

- встановлення повноважень, яке передбачає закріплення в Конституції України або в законодавчих актах певних функцій за відповідним центральним виконавчим органом;

- передача повноважень, яка передбачає виключення повноважень одного державного органу з відповідним включенням їх до компетенції іншого;

- делегування повноважень, яке передбачає «передачу функцій, повноважень на певний час із збереженням у делегуючого суб'єкта права повернути їх до власного виконання. Водночас делегуючий суб'єкт набуває право контролю за станом і наслідками виконання делегованих функцій, повноважень; він може також фінансувати із власних коштів їх здійснення, передавати у користування необхідні для цього майнові об'єкти» [398].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» до внесення змін згідно із Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів» № 5463-VI від 16.10.2012 (далі Закон № 5463-VI), регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності покладалося безпосередньо на Міністерством фінансів України [105]. За Законом № 5463-VI «Міністерство фінансів України» було замінено на «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики» [105]. Відповідно, регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності було покладено на «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності» [105].

Таким чином в Україні встановлені повноваження щодо затвердження національних положень бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які покладені на центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Головним центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, є Міністерство фінансів України.

Проте Міністерство фінансів України не єдиний виконавчий орган, що здійснює регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Фактично в Україні склалася така домінуюча інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Структура домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні
(загальнодержавний рівень) [авторська розробка]**

Агенти локального рівня	Загальнодержавний рівень			
	Інституціональні агенти		Інституціональний об'єкт	
	Законодавчі органи влади	Виконавчі органи влади	Законодавчий рівень	Методологічний рівень
Підприємства – юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності	Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Президент України	Мінфін України, Державна фіскальна служба України, Держстат України, Нацкомфінпослуг України, НКЦПФР України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України тощо	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» N 996-XIV; Конституція, Закони України,	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
Банки, публічні акціонерні товариства, страховики, підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабміном України		Мінфін України, Національний банк, Державна фіскальна служба України, Держстат України, Нацкомфінпослуг України, НКЦПФР України	Укази Президента України; Постанови Верховної Ради України, прийняті відповідно до Конституції та Законів України; акти Кабінету Міністрів України, які регулюють окремі аспекти обліку	Міжнародні стандарти фінансової звітності, якщо вони не суперечать Закону України N 996-XIV та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики
Підприємства, які самостійно визначають доцільність застосування МСФЗ для складання фінансової та консолідованої фінансової звітності				
Суб'єкти державного сектору		Мінфін України, Державна казначейська служба України, Держстат України		Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

Складна та розгалужена система нормативно-правового регулювання на загальнодержавному рівні, яка покликана забезпечувати формування загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку, спрямована на прийняття відповідних нормативних документів, які регулюють бухгалтерський облік. Втім на державному рівні не встановлені повноваження розробки та нагляду дотримання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік. Невизначений механізм моніторингу факторів, які перешкоджають розвитку бухгалтерського обліку, а також їх своєчасному коригуванню. Функції розробки нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, нагляду за їх дотриманням та моніторингу не закріплені ні у Положенні про Міністерство фінансів України № 446/2011 від 08.04.2011, ні у Положеннях про департаменти, які відповідають за забезпечення формування державної фінансової політики у сфері бухгалтерського обліку у відповідних міністерствах (у разі їх наявності).

Динаміка реформування національної системи бухгалтерського обліку має супроводжуватися зміною інститутів регулювання бухгалтерського обліку на рівні держави. Інституціональні зміни визначають масштаб гармонізації, стандартизації та уніфікації, дозволяють розпочати коригування загальнодержавної облікової політики України на основі облікової парадигми МСФЗ.

У світовій практиці форми встановлення владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні можуть приймати різноманітний вигляд. Регулювання бухгалтерського обліку може здійснюватися «відповідними законами, або органами, призначеними урядом, які мають право формулювати й інтерпретувати норми бухгалтерського обліку або випуском професійними бухгалтерськими організаціями звітів (стандартів), які мають статус нормативних документів, або шляхом домовленості про загальні звітні стандарти добровільних об'єднань декількох учасників, які

займаються певною діяльністю» [71]. Тобто не існує країн з ідентичним механізмом встановлення владних повноважень при регулюванні бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні.

Різноманітність підходів щодо джерел владних повноважень при регулюванні бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні дає можливість стверджувати про необхідність вивчення міжнародного досвіду регулювання бухгалтерського обліку для запозичення кращих практик в Україні з метою створення законодавчих передумов ефективного регулювання бухгалтерського обліку.

Регулювання бухгалтерського обліку в Австралії здійснюється Австралійською Радою зі стандартів обліку (AASB). Із 2002 році AASB ухвалює нормативні акти, які регулюють бухгалтерський облік, що ідентичні МСФЗ. Втім в Австралії діють допоміжні (галузеві) стандарти, що не мають аналогів в МСФЗ.

У Канаді бухгалтерський облік регулюються Радою зі стандартів обліку (AcSB). Нормативним документом, що регулює бухгалтерський облік є посібник канадського інституту присяжних бухгалтерів (Handbook – Accounting). Політика AcSB передбачає включення МСФЗ у Handbook в повному обсязі без національних тлумачень чи вказівок.

Бухгалтерський облік у Франції регулюється та контролюється державою. Владні повноваження щодо регулювання бухгалтерського обліку встановлені за рядом державних і спеціалізованих організацій. Органом законодавчої влади, який визначає нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, є Парламент Франції. Головною спеціалізованою організацією у сфері бухгалтерського обліку є Національна рада з бухгалтерського обліку, яка створена як консультативний орган при Міністерстві економіки, фінансів та промисловості. «Це незалежна організація, яка співпрацює з міністерством економіки, фінансів і бюджету. Основна її мета – підготовка норм ведення

обліку та форм документів» [198, с. 108]. Облікове законодавство базується на торговому та податковому законах.

У Російській Федерації донедавна облікова система характеризувалася домінуванням державного регулювання обліку та звітності, спрямованістю обліку на фіскальні цілі, незначною роллю професійних організацій в регулюванні обліку. Ситуація змінилася у напрямку вдосконалення законодавчої бази регулювання бухгалтерського обліку та залучення об'єднань професійних бухгалтерів і аудиторів, але із збереженням регулювання бухгалтерського обліку нормативними актами держави.

З метою координації процесу розвитку бухгалтерського обліку та забезпечення тісної співпраці з професійною спільнотою за ініціативою Міністерства фінансів та відповідно до плану заходів, щодо реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу, створено Всеросійське об'єднання професійних організацій та атестованих висококваліфікованих фахівців Росії – Національний комітет бухгалтерів, фінансистів та економістів (НКБФЕ). У діяльності НКБФЕ беруть участь також Федеральна податкова служба Росії, Міністерство фінансів РФ, Держдума і Уряд Росії. НКБФЕ створений з метою: «об'єднання в єдину професійну організацію та координацію діяльності кваліфікованих фахівців в області бухгалтерського обліку та фінансово-економічного профілю; організації та проведення атестації та сертифікації фахівців в області бухгалтерського обліку, фінансово – економічного профілю з метою підвищення їх професійного статусу і значимості на професійному ринку праці та послуг; розробки методології та методики бухгалтерського обліку; удосконалення професійної діяльності персоналу організацій, пов'язаного з бухгалтерським обліком, фінансовим менеджментом тощо; формування позитивної громадської думки про сумлінно працюючих фахівців в області бухгалтерського обліку, фінансово-економічного профілю тощо;

захисту інтересів фахівців в законодавчих та виконавчих органах влади, а також соціального захисту фахівців тощо» [230].

Продовження оцінки національних регуляторів у сфері бухгалтерського обліку у різних країнах світу показує, що з метою регулювання бухгалтерського обліку найбільш поширеною моделлю є створення Ради зі стандартів бухгалтерського обліку (Австралія, Нова Зеландія, Канада, Ізраїль, Сінгапур, США, Туреччина, Росія, Японія) [303, с. 47].

Інституціональний підхід передбачає орієнтацію не на штучний еталон, а на найбільш вдалі та поширені моделі. Це дозволяє висунути гіпотезу, що при встановленні владних повноважень при регулюванні бухгалтерського обліку в Україні слід виходити із того, що для забезпечення розробки та впровадження нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, координації заходів з удосконалення бухгалтерського обліку, нагляду та моніторингу застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку, врахування галузевих особливостей, навчання бухгалтерської професії, доцільно створити спеціальний виконавчий орган.

Такий же підхід пропонує Жук В. М., який зазначає про необхідність «утворення при Кабінеті Міністрів України спеціалізованої структури з питань бухгалтерського обліку, як координаційного органу міністерств та відомств держави, представників професії та науки для відпрацювання стратегії й тактики розвитку бухгалтерського обліку і професії бухгалтера в Україні, підготовки відповідних нормативно-правових документів» [92].

Ще одним аргументом на користь створення в Україні спеціального органу з питань бухгалтерського обліку є результати проведеного Світовим Банком обстеження стану дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. У Звіті Світового банку пропонується «створити багатoproфільний Національний координаційний комітет для координації реформ в галузі бухгалтерського обліку та аудиту, який має виконувати дорадчі

функції при органах, які встановлюють державну політику у сфері бухгалтерського обліку» [110].

Наслідком недосконалості структури державного регулювання питань методології бухгалтерського обліку та складання звітності є неврахування особливостей діяльності підприємств та організацій певних сфер економічної діяльності.

В Україні законодавчо не визначено органу, безпосередньо відповідального за формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності некомерційних організацій, який би забезпечував розробку нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності неприбуткового сектору, а також способів методологічного публічного контролю за їх діяльністю.

Некомерційні організації можуть піти на зловживання, здійснювати дії, що суперечать статутним документам. Але в Україні здійснюється лише нагляд за діяльністю некомерційних організацій:

- органами легалізації, які контролюють дотримання положень статуту організації;
- податковими органами, які здійснюють контроль за правильним і своєчасним поданням податкової та фінансової звітності;
- органами прокуратури, які здійснюють контроль в порядку загального нагляду, як це передбачено Конституцією України.

Для забезпечення формування та реалізації політики державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності некомерційних організацій та належного контролю законності та цільової спрямованості їх діяльності в Україні мають бути встановлені відповідні повноваження. Проведення послідовної державної облікової політики у сфері неприбуткового сектору забезпечить всіх зацікавлених користувачів, перш за

все державу, донорів та суспільство, необхідною достатньою, відкритою інформацією про діяльність некомерційних організацій.

Ефективність співпраці між владою та некомерційними організаціями в різних країнах досягається через використання різноманітних підходів. Інтеграція державного і недержавного секторів також різна, але робота ведеться за єдиної мети – формування ефективної системи співпраці держави та громадянськості.

Найбільш вдалий та довгий в історичній ретроспективі досвід проведення державної облікової політики щодо регулювання діяльності некомерційних організації мають Сполучені Штати Америки. Регулювання діяльності некомерційних організацій (Non-Profit Corporation) здійснюється на основі податкового законодавства. Податковий кодекс містить критерії надання статусу звільненої від оподаткування організації. Нагляд за діяльністю некомерційних організацій здійснюють спеціальні підрозділи податкових органів, які також проводять аудиторські перевірки правильності витрачання коштів. У разі виявлення порушень такої організації відмовляється у продовженні реєстрації.

З 1973 року для встановлення стандартів фінансової звітності, які регулюють підготовку фінансових звітів неурядовими організаціями було призначено Фінансове Управління Стандартів Бухгалтерського обліку (FASB), яке офіційно визнано Комісією з Цінних Паперів і обмінного курсу (SEC) і Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів. Місією FASB є створення і вдосконалення стандартів фінансового обліку та звітності неурядових організацій з метою надання корисної інформації інвесторам та іншим користувачам фінансової звітності. З цією місією FASB розробляє стандарти бухгалтерського обліку FASB Codification TM (Кодифікація стандартів бухгалтерського обліку), які є стандартами бухгалтерського обліку

та звітності, за винятком тих, які видані SEC, визнані FASB та можуть застосовуватися неурядовими організаціями.

Крім США, вдалий досвід регулювання некомерційним сектором накопичений у Канаді, де він здійснюється комітетом, що об'єднує представників неурядових організацій. Регулювання діяльності некомерційних організацій проводиться, як і в США, на основі податкового законодавства, за яким вони звільнені від сплати податку на прибуток. Реєстрацію і нагляд за діяльністю некомерційних організацій здійснюють уряди провінцій. Некомерційні організації підзвітні Агентству по доходах і митних зборах (Canada Customs and Revenue Agency), юрисдикцією якого є реєстрація некомерційних організацій на федеральному рівні і прямий контроль за їх фінансовою діяльністю, а також аудиторська перевірка їхньої діяльності. У разі виявлення порушень, некомерційним організаціям відмовляють у подальшій реєстрації.

Різноманітність підходів щодо формування співпраці держави та громадськості у створенні законодавчих умов діяльності некомерційних організацій дає можливість стверджувати про необхідність розробки власних форм встановлення повноважень щодо формування та забезпечення реалізації політики державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності некомерційних організацій, тим більше що в Україні діяльність некомерційних організацій не розглядається як аналог підприємницьких комерційних суб'єктів господарювання та вони виділені як окремий вид організацій, метою діяльності яких не є отримання прибутку.

Вирішення поставлених питань та ефективність функціонування національної системи бухгалтерського обліку в цілому залежить від синхронізації розвитку її елементів, забезпечення якої має бути пріоритетом при проведенні загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку як частини економічної політики держави. Удосконалення домінуючої

інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в частині складу агентів загальнодержавного рівня, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, значною мірою сприяє формуванню сприятливого інституціонального середовища та ефективних механізмів поділу повноважень між інституціями щодо регулювання бухгалтерським обліку та складання фінансової звітності як інституціональних чинників макроекономічного регулювання національної системи бухгалтерського обліку.

3.3. Аналітичний огляд інституціонального середовища бухгалтерського обліку в Україні та правові імперативи його удосконалення

Інституціональне середовище є однією з головних складових інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку. Воно складає каркас, у рамках якого відбувається впорядкування облікової системи та забезпечується можливість удосконалення домінуючої інституціональної матриці.

Інституціональне середовище бухгалтерського обліку складається із сукупності нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, що розроблені як на загальнодержавному рівні, так й на рівні окремого суб'єкта господарювання. Через встановлення рамкових обмежень, інституціональне середовище бухгалтерського обліку забезпечує зниження рівня невизначеності у відносинах інституціональних суб'єктів (держави та підприємств) з приводу ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні як правова форма державного регулювання означає встановлення компетентними

органами держави «єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів та удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності» [103].

В Україні застосовується підхід, згідно з яким нормативні акти, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, є обов'язковими до застосування. Відповідно, вони прирівнюються до рангу законів, які жорстко регламентують та деталізують процедури ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Така практика зберіглася з радянських часів, але на відміну від радянського обліку, коли бухгалтерський облік виконував перш за все контрольну функцію забезпечення збереження соціалістичної власності та виконання державного плану, вітчизняна система обліку спрямована на обчислення податків та контроль за своєчасністю і повнотою їх сплати. Такий підхід застосовується у більшості європейських країн (Франція, Німеччина), а також у Японії. Франкомовні африканські країни, які в минулому були французькими колоніями, також дотримуються такої жорстко регламентованої системи обліку.

Виділення рівнів організації бухгалтерського обліку із дотриманням інституціонального підходу дає можливість систематизувати нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік в Україні в цілому, визначити параметри функціонування національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні з урахуванням специфіки як різних секторів та галузей економіки, так й окремих суб'єктів господарювання на локальному рівні організації. Економісти найчастіше виділяють три [116, 359], чотири [165] або п'ять [14, 145, 301, 380] рівнів регулювання бухгалтерського обліку.

Запропоноване виділення рівнів організації бухгалтерського обліку - загальнодержавного та локального - дозволяє інституціональне середовище бухгалтерського обліку, яке є елементом інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні, поділити на два ієрархічних рівня:

- зовнішнє інституціональне середовище (загальнодержавний рівень), що складається з сукупності нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та встановлені державою;
- внутрішнє інституціональне середовище (локальний рівень), що складається з розпорядчих документів підприємства.

Із дотриманням зазначеного поділу чинний стан інституціонального середовища в Україні наведений у таблиці 3.5.

Документи першого-третього рівнів регулювання бухгалтерського обліку відносяться до загальнодержавного рівня організації бухгалтерського обліку.

До складу документів першого законодавчого рівня включені законодавчі акти, в першу чергу Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» N 996-XIV, який закріплює принциповий статус бухгалтерського обліку як повноправної сфери та виду управлінської діяльності. Закон N 996-XIV відіграє системоутворюючу роль в питаннях загальнодержавної облікової політики. Він забезпечує рівень достовірності, повноти та якості фінансової інформації, яка надається системою бухгалтерського обліку у різних секторах економіки.

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.

Таблиця 3.5

Інституціональне середовище бухгалтерського обліку в Україні [авторська розробка]

Рівень інституціонального середовища	Рівень регулювання	Домінуючі інституціональні агенти	Базові інститути
Зовнішнє інституціональне середовище (загальнодержавний рівень)	I. Законодавчий (правові засади регулювання)	Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Президент України	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV; Порядок подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419; інші законодавчі акти, які визначають правові засади регулювання бухгалтерського обліку
	II. Нормативний (методологічне забезпечення)	Міністерство фінансів України	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі; МСФЗ
	III. Методичний (методичне забезпечення)	Мінфін України; Національний банк України; Держстат України; Державна фіскальна служба України; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України; Міністерство юстиції; Міністерство зовнішніх справ; Нацкомфінпослуг України; НКЦПФР України; Державна казначейська служба; галузеві Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади України	Інструкції, методичні рекомендації та інші нормативно-правові акти з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств, установ і організацій
Внутрішнє інституціональне середовище (локальний рівень)	IV. Організаційний (організаційне забезпечення)	Власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа) відповідно до законодавства та установчих документів	Розпорядчі документи підприємств і організацій

Другий методологічний рівень інституціонального середовища бухгалтерського обліку представлений національними стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності. НП(С)БО та П(С)БО визначають концептуальні основи бухгалтерського обліку та поширюються на «всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством» [103]. Саме НП(С)БО та П(С)БО є основою для зближення національної облікової системи з обліковими системами європейських країн.

Водночас «публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, та підприємства, які самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [103].

Документи третього методичного рівня регламентації готуються та затверджуються Міністерством фінансів України, різними міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади України, які регулюють конкретні питання ведення бухгалтерського обліку стосовно видів економічної діяльності, галузей, об'єктів обліку, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством, а також фізичних осіб-підприємців, на основі документів першого та другого рівня регламентації. Документи цього рівня мають рекомендаційний, пояснювальний та уточнювальний характер по відношенню до документів вищих рівнів

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

Правила ведення бухгалтерського обліку, які регулюються сукупністю нормативно-правових актів, що складають інституціональне середовище загальнодержавного рівня, реалізуються підприємствами і організаціями для організації та ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні окремих суб'єктів господарювання. Розпорядчі документи підприємств складають внутрішнє інституціональне середовище бухгалтерського обліку в Україні.

Значення інституціонального середовища бухгалтерського обліку складно недооцінити. Нормативні акти, які його складають, сприяють не тільки діалогу та розширенню взаємодії держави та суспільства стосовно впорядкування національної системи бухгалтерського обліку, але й забезпечують зниження трансакційних витрат як з боку держави щодо координації дій інституціональних агентів загальнодержавного рівня (державних законодавчих та виконавчих органів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, громадських об'єднань бухгалтерів та аудиторів), так і з боку агентів локального рівня (власників, керівників, головних бухгалтерів) щодо розробки розпорядчих документів, які впорядковують організацію бухгалтерського обліку підприємства. Саме тому, з метою встановлення концептуальних засад удосконалення регулювання та організації бухгалтерського обліку необхідно визначити правові імперативи удосконалення інституціонального середовища бухгалтерського обліку.

Спочатку маємо відмітити, що становлення інституціонального середовища бухгалтерського обліку відбувається на фоні низької якості інституціонального середовища країни в цілому. За рейтингом ВЕФ у 2013/2014 р. р. показники якості інституціонального середовища перебували на 132 місці, за показником прозорості проведення аудиту та звітності Україна знаходилася на 122 місці [453], оцінка ефективності стандартів аудиту та

фінансової звітності склала 3,8 (дуже міцні мають оцінку 7) [463]. Відповідно, в Україні існують інституціональні перешкоди для формування ефективного інституціонального середовища бухгалтерського обліку. У такій складній ситуації здатність держави забезпечувати умови для стратегічного розвитку країни під впливом сучасних викликів та в умовах кризового стану в політичній та економічній сферах значною мірою визначається спроможністю подолати перешкоди та сформувати сприятливе інституціональне середовище в країні. На шляху підвищення якості інституціонального середовища країни не остання роль належить сфері бухгалтерського обліку, що постулює необхідність оцінити чинний стан інституціонального середовища бухгалтерського обліку та встановити його позитивні та негативні чинники.

Отримані висновки щодо чинного стану інституціонального середовища бухгалтерського обліку ґрунтуються на:

- результатах авторського дослідження інституціонального середовища бухгалтерського обліку;
- результатах анкетного опитування фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком, проведеного автором;
- результатах оцінки потенціалу України у галузі підготовки високоякісної корпоративної звітності «Створення потенціалу для високоякісної корпоративної звітності» (Додаток 3).

Аналіз діючого стану інституціонального середовища дозволив встановити його характерні риси та проблемні аспекти.

Перш за все, інституціональне середовище бухгалтерського обліку характеризується значною розгалуженістю та, відповідно, великою кількістю нормативних актів. За роки реформування було розроблено ґрунтовну нормативну базу, яка включає НП(С)БО, П(С)БО, інструкції та методичне забезпечення. Нормативне забезпечення постійно змінюється та доповнюється. Крім того окремі підприємства відповідно до законодавства складають

фінансову звітність за МСФЗ. При веденні бухгалтерського обліку підприємства мають враховувати вимоги податкового законодавства та складати податкову звітність. В результаті, в Україні паралельно існують чотири бази нормативно-правового забезпечення:

I. Обов'язкове нормативно-правове забезпечення. Включає нормативно-правові акти законодавчого рівня (табл. 3.5).

II. Нормативно-правове забезпечення для компаній, які зобов'язані за Законом № 996-XIV складати фінансову звітність за МСФЗ (публічні акціонерні товариства; банки; страховики; компанії, з надання фінансових послуг, недержавного пенсійного забезпечення, допоміжної діяльності у сферах фінансових послуг і страхування).

III. Нормативно-правове забезпечення для компаній, що не відповідають критеріям, встановленим для компаній другої групи та використовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів.

IV. Нормативно-правове забезпечення для малих підприємств, які для складання фінансової звітності використовують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Слід зазначити, що існування такої розгалуженої нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку та наявність великої кількості нормативних актів зумовлена складністю процесу, що регулюються, а саме ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Така розгалуженість характерна для законодавства, яке регулює бухгалтерський облік не лише в Україні, а й в інших країнах, які застосовують МСФЗ. Міжнародні стандарти фінансової звітності включають Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards); Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards) та Інтерпретації, розроблені Комітетом (Радою) з Міжнародних стандартів

фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB).

Проте навіть у такій складній розгалуженій системі нормативно-правового регулювання, яка діє в Україні, залишилися сфери економічної діяльності, в яких існує нагальна необхідність вирішення проблеми неврегульованості бухгалтерського обліку. Перш за все це стосується некомерційного сектору, який в Україні набуває все більшого економічного та соціального впливу на суспільство. Так званий «третій сектор» або неприбуткові підприємства за роки незалежності набули в Україні значного поширення та швидко розвиваються. Діяльність неприбуткових підприємств охоплює широкий спектр громадського суспільства: економіку, політику, науку, культуру, освіту. Це благодійні фонди, молодіжні, професійні, дитячі, жіночі, ветеранські, релігійні організації, політичні партії, профспілки, недержавні пенсійні фонди, аналітичні центри.

Діяльність некомерційних організацій має свої особливості, а результати їх функціонування безпосередньо впливають на якість життя суспільства в цілому. Для забезпечення свого розвитку некомерційні організації повинні мати можливість організовуватися та діяти без перешкод, залучати достатнє фінансування, бути незалежними від уряду, отримувати певні заохочення від держави за умови професіоналізму, відкритості своєї діяльності та підконтрольності з боку держави та суспільства.

Комплексне дослідження економічної діяльності неприбуткових організацій як окремого об'єкта обліку, особливостей системи їх обліку, методології та організації майже не проводилось. Економіці житлово-комунального господарства та обліку в ньому присвячено праці Гури Н. О., Качали Т. М., Крамаренко Г. А., Лисенко Н. М., Онищука Г. І., Погорєлової В. В., Полуянова В. П., Семчука Г. М., Чиж В. І. Колективом авторів під редакцією Пархоменко В. М. та Сопко В. В. була зроблена спроба

розробити уніфіковану систему обліку та звітності неприбуткових (громадських) організацій. Теоретичні та практичні основи обліку, організації та складання фінансової звітності в бюджетних установах досліджували Свірко С. В., Левицька С. О., Ткаченко І. Т. Інші галузі діяльності неприбуткових організацій залишаються малодослідженими, що обумовлює необхідність системних наукових досліджень та узагальнення методологічних засад їх бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Оцінка стану нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності дозволяє констатувати, що в Україні відсутні нормативно-правові акти, які враховують специфіку діяльності некомерційних підприємств [252, 255, 256, 270, 275, 279]. Інформація про некомерційні організації та правила їх діяльності має бути доступна державним органам, донорам, суспільству та кожному зацікавленому громадянину. Тому необхідність створення сприятливих умов для розвитку інститутів громадянського суспільства та подальшої їх інтеграції в міжнародні ринки шляхом збільшення транспарентності, підзвітності і підконтрольності обумовлює доцільність розробки спеціального методологічного, методичного та організаційного забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності некомерційних підприємств та організацій України.

Ще однією особливістю інституціонального середовища бухгалтерського обліку є обмеженість його дії. Так, застосування діючих національних стандартів розповсюджується на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством. В Україні метою державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності наголошується «створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової

звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств» [103]. Створення таких правил має забезпечувати існування єдиної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Але об'єктивним результатом врахування специфіки діяльності суб'єктів господарювання в умовах ринкового господарства є фактичний розподіл єдиної системи на підсистеми. Реально в Україні існує складна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку, відповідно до якої порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності встановлюється різними органами виконавчої влади, що забезпечують формування державної фінансової політики (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Встановлення владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку в Україні [авторська розробка]

Об'єкт регулювання	Основні органи виконавчої влади, за якими встановлені повноваження регулювання бухгалтерського обліку
1	2
Комерційні підприємства – юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	Міністерство фінансів України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України
Укоопспілка	Міністерство фінансів України; Міністерство економіки України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України
Некомерційні підприємства та організації	Міністерство фінансів України; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України
Суб'єкти державного сектору	Міністерство фінансів України; Державна казначейська служба України; Державна служба статистики України
Банки	Міністерство фінансів України; Національний банк України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України

Продовження таблиці 3.6

1	2
Публічні акціонерні товариства, які зобов'язані бути зареєстрованими на фондовій біржі (лістинг)	Міністерство фінансів України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
Страховики	Міністерство фінансів України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг

Проте така обмеженість є об'єктивною та забезпечує врахування специфіки економічної діяльності та правового регулювання бухгалтерського обліку у різних сферах економічної діяльності за умови відповідності нормативно-правовим актам вищої юридичної сили.

Проблемним аспектом нормативного регулювання бухгалтерського обліку є його спрямованість лише на затвердження нормативно-правових актів та невизначеність виконавців та органів, відповідальних за їх розробку. Ловінська Л. Г. ще у 2007 р. ставила питання: «Хто повинен здійснювати реформування обліку шляхом розробки та ухвалення відповідних нормативних актів, хто має впроваджувати їх в повсякденну практику бухгалтера, хто повинен нести відповідальність за ефективність цього процесу?» [194, с. 28]. Далі вона зазначала, що Закон № 996-XIV «не дає відповіді на питання, у чому зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб'єктом, а що – об'єктом, які складові входять в національну систему обліку, який взаємозв'язок між ними є і яка їх підпорядкованість» [194, с. 33]. Станом на 2015 рік ситуація мало у чому змінилася. Законом № 996-XI визначений орган, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики» [103]. До внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності покладалося безпосередньо на

Міністерство фінансів України (ст. 6), при якому діяла як дорадчий орган, відповідальний за організацію розробки та розгляд проектів національних стандартів бухгалтерського обліку – Методологічна рада з бухгалтерського обліку (ст. 7) [103]. Згідно із Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів» № 5463-VI від 16.10.2012 статтю 7 було виключено [106]. Все це дозволяє стверджувати про непрозорість процесу розробки нормативної бази бухгалтерського обліку.

Оцінюючи стан інституціонального середовища бухгалтерського обліку, неможливо оминути питання взаємовідносин бізнесу та суспільства. З середини ХХ століття все більшого поширення набуває застосування термінів «соціальна відповідальність», «екологія», «екологічна звітність», «соціальна звітність». Оцінка діяльності підприємств безпосередньо залежить від етичності їх поведінки щодо суспільства в цілому та працівників, інвесторів, постачальників тощо. Рівновага інтересів підприємств та суспільства може бути досягнена у випадках, коли всі учасники взаємодій (держава, суспільство, підприємства) максимізують не тільки власний, але й суспільний добробут. В цих умовах у ході ведення бухгалтерського обліку та складання звітності має забезпечуватися дотримання не тільки вимог господарського законодавства та нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання фінансової звітності, але й стандартів соціальної відповідальності.

Європейські країни (Великобританія, Данія, Швеція, Норвегія, Голландія, Франція тощо), США та Канада розглядають корпоративну соціальну відповідальність та звітність як ефективний інструмент державної політики. В цих країнах розроблено законодавство, відповідно до якого великі компанії зобов'язані щорічного оприлюднювати соціальні звіти. Соціальна звітність в

широкому розумінні – це «звіти суб'єктів господарювання, які включають інформацію не лише про результати економічної діяльності (але вони залишаються обов'язковими), але й соціальні та екологічні показники» [78, с. 323].

Дослідження стану регулювання питань складання та подання екологічної та соціальної звітності за результатами оцінки країни за методикою UNCTAD-ISAR (Додаток 3), дозволяють зробити висновок, що в Україні чинним законодавством практично вирішені питання регулювання корпоративного управління. Так Законом України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 № 514-VI, Рішеннями ДКЦПФР «Про затвердження Принципів корпоративного управління» та «Про схвалення проекту нової редакції Принципів корпоративного управління України», затвердженими рішенням ДКЦПФР від 11.12.2003 № 571 врегульовані аспекти розкриття інформації про корпоративне управління.

Проте в Україні на законодавчому рівні відсутнє визначення категорії «корпоративна звітність» та не прийнятий Кодекс корпоративного управління, а встановлені лише принципи корпоративного управління, які носять рекомендаційний характер і передбачають добровільне застосування. Таким чином, в Україні законодавчо не встановлено обов'язкових вимог щодо системи корпоративного управління.

Крім іншого, обстеження системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку свідчить, що в Україні залишаються невирішеними питання, які стосуються складання та подання екологічної та соціальної звітності. В Україні не вироблені інструкції щодо розрахунку викидів, що призводять до зміни клімату; звітності з таких викидів; визначення порядку підготовки звітів з екологічної стійкості (економічний ефект; вплив на навколишнє середовище; трудові відносини, включаючи питання гігієни праці і техніки безпеки; права людини; недопущення корупції). До того ж в Україні не

передбачено обов'язкове підтвердження достовірності звітів компаній про екологічну стійкість відповідно до офіційно визнаного стандарту достовірності.

Для формування інституціонального середовища бухгалтерського обліку необхідно підкреслити необхідність удосконалення його методичного наповнення.

Нормативна база GAAP та МСФЗ має у своєму арсеналі значний обсяг інструктивного матеріалу або тлумачень, розробка якого супроводжує прийняття стандартів бухгалтерського обліку.

Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, у межах їх компетенції, відповідно до галузевих особливостей закріплена функція розробки на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендації щодо їх застосування [103]. Розроблення інструкцій, методичних вказівок і рекомендацій із застосування окремих положень (стандартів) бухгалтерського обліку у тримісячний термін після затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку передбачалось ще у 1998 році Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [325]. Проте положення, що регулюють діяльність міністерств, навіть не передбачають функцій розробки на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку галузевих методичних рекомендації щодо їх застосування.

У результаті склалася ситуація, яка за словами Жука В. М. призвела до того, що «більшість міжнародних стандартів бухгалтерського обліку трансформована в Українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку з певною їх адаптацією до національних потреб, без належного методологічного та методичного забезпечення» [87, с. 4].

Все це призвело до того, що за результатами проведеного обстеження думок фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком (головних

бухгалтерів, бухгалтерів підприємств), 33 % опитаних вважають, що розробка методичного забезпечення застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку є незадовільною.

Особливістю вітчизняного нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку є наявність нормативно-правових актів, які були прийняті ще до початку реформи бухгалтерського обліку або навіть за радянських часів, щодо яких існує невизначеність щодо їх чинності. Постановою Верховної ради України «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР» від 12 вересня 1991 року № 1545-ХІІ було встановлено, що «до прийняття відповідних актів законодавства України на території республіки застосовуються акти законодавства Союзу РСР з питань, які не врегульовані законодавством України, за умови, що вони не суперечать Конституції і законам України» [318]. Втім прийняття даної Постанови вимагає додаткових пояснень з боку Міністерства фінансів України щодо чинності нормативних актів, які регулюють бухгалтерський облік [184-189].

Ще однією особливістю нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку є те, що у цілому ряді випадків особливості організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності врегульовані різноманітними нормативними актами: Господарським кодексом України, Податковим кодексом України, Бюджетним кодексом України, законами України, Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників, нормативними актами Державної служби статистики України, Міністерства юстиції тощо. Це ставить питання про необхідність їх врахування при визначенні локальної облікової політики для організації та веденні бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання.

Зміни у політичній, економічній, соціальній сферах призводять до досить частой зміни або швидкого прийняття нових нормативних актів щодо

регулювання бухгалтерського обліку. Це викликає необхідність пристосування системи бухгалтерського обліку методичного та локального рівнів організації та коригування локальної облікової політики суб'єктів господарювання. Така ситуація призводить до постійних коливань облікової політики на локальному рівні з метою уникнення колізій.

Ситуація ускладнюється постійним оновленням МСФЗ, МСБО та їх інтерпретацій, які постійно переглядаються та доповнюються відповідно до сучасних вимог. Це вимагає постійної роботи щодо їх своєчасної адаптації у вітчизняну практику та проведення постійного відслідковування змін ще на рівні проектів та розробки КМСФО.

Тому маємо погодитися з думкою Єфименко Т. І., яка відмічає з цього приводу, що «необхідно мати стійкі джерела інформації про всі зміни, які вносяться в діючі міжнародні стандарти і про всі нові стандарти, що приймаються. Це вимагає з боку Міністерства фінансів України – регулятора в сфері бухгалтерського обліку – пошуку форм співпраці з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності. Відомо, що міжнародні стандарти – продукт професійного регулювання. Рада з міжнародних стандартів підтримує зв'язки з професійними організаціями, тоді як в країнах з перехідною економікою переважає державне регулювання бухгалтерського обліку» [76, с. 25].

Оцінюючи стан інституціонального середовища бухгалтерського обліку не можна оминати питання нормативного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва. В Україні частиною загальної економічної та соціальної політики держави є політика розвитку малого підприємництва як найважливішого важелю економічного зростання. Значення малого бізнесу для соціально-економічного розвитку України є визначальним. Не зважаючи на те, що протягом 2010-2013 рр. частка малих та середніх підприємств складала трохи менше 6 % від загальної кількості суб'єктів господарювання, їх внесок у економіку країни набув сталості та забезпечив близько 67 % зайнятості

громадян, понад половини обсягів продукції, що виробляється в Україні, а також майже половину від усіх податкових надходжень до державного бюджету [463].

Розвиток малого підприємництва вимагає відповідного законодавчого забезпечення як з питань діяльності малих підприємств та їх правового статусу, так і з питань державної підтримки їх діяльності, оподаткування, звітності, обліку. Удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва є одним з завдань Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [348]. В Україні зміст та форма фінансових звітів для суб'єктів малого підприємництва (малих та мікропідприємств) встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. Середні підприємства застосовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які поширюються на підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності.

У спробі визначити напрями створення сприятливих умов для розвитку системи регулювання бухгалтерського з урахуванням особливостей обліку суб'єктів малого підприємництва було проаналізовано нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку сектору малого бізнесу в Україні [247, 257, 261, 265]. За результатами можемо зазначити, що однією з головних причин повільного розвитку малого бізнесу є недосконала законодавча база. Певним чином це пояснюється тим, що в США вона розвивалася з 1953 року з прийняттям федерального закону про малий бізнес. В Японії вперше закон про малі й середні підприємства ухвалено у 1963 році. Втім головною вадою нормативного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва є те, що в Україні підприємницька діяльність регулюється десятками законів, постанов Уряду, указами Президента й сотнями наказів й

інструкцій міністерств й інших центральних органів виконавчої влади, до яких внесені понад тисячі змін і доповнень.

Для відображення в обліку господарських операцій та узагальнення даних у фінансовій звітності малі підприємства зобов'язанні керуватися вимогами, правилами, методами оцінки, які передбачені національними положеннями України. Водночас, враховуючи особливості малих підприємств, облік певних господарських операцій ними не здійснюється або ведеться спрощено, тому деякі національні стандарти бухгалтерського обліку до них відносяться частково або не мають відношення взагалі. Тому формування державної політики розвитку малого підприємництва, визначення форм і методів її реалізації має бути невід'ємною частиною загальнодержавної облікової політики і мати стратегічною метою удосконалення методологічного та формування методичного нормативного забезпечення обліку, яке враховує особливості діяльності малих підприємств.

Проте головує над всіма зазначеними аспектами проблема невизначеності ролі професійних бухгалтерських організацій у формуванні інституціонального середовища бухгалтерського обліку. Закон № 996-XIV не визначає їх місця, функцій та прав у створенні нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та реалізації загальнодержавної облікової політики. У той час як облікова спільнота у більшості схиляється до думки, що саме професійні об'єднання бухгалтерів та аудиторів мають не тільки взяти на себе роль рушійної сили реформування, але й здійснювати регулювання бухгалтерського обліку (47 % цільової аудиторії, яка брала участь у проведеному автором дослідженні процесу реформування в Україні). Тому є прогнозованими отримані відповіді на питання, які стосуються оцінки діяльності держави щодо залучення професійних об'єднань та іншої зацікавленої громадськості до процесу регулювання національної системи бухгалтерського обліку – 47 % респондентів взагалі не змогли визначитися, що

пояснюється значним розривом між підсистемами національної системи бухгалтерського обліку: системою регулювання на загальнодержавному рівні та системою бухгалтерського обліку підприємства на локальному.

Останній проблемний аспект, що був включений до аналізу, тісно пов'язан із питанням кадрового потенціалу у сфері бухгалтерського обліку. Обстеження національної системи бухгалтерського обліку в Україні за методикою UNCTAD-ISAR (Додаток 3) підтвердило наявність координації навчальних програм і вимог до знань між вищими навчальними закладами, які забезпечують підготовку фахівців у сфері бухгалтерського обліку в Україні, та вимогами Міжнародних стандартів освіти (МСО). Також в Україні обов'язковою умовою для здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня вищої освіти особи (академічного звання) «Бакалавр» є проходження чотирьохрічного навчання, за результатами якого складається іспит з фаху. На заняттях з бухгалтерського обліку, фінансів та інших пов'язаних предметів за навчальними програмами для здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня вищої освіти особи (академічного звання) «Бакалавр» відповідно до вимог Міжнародних стандартів освіти (МСО) вивчаються теми, які опубліковані Радою з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти. Студенти за напрямом підготовки «Облік та аудит» рівня «Бакалавр» вивчають предмети, присвячені поглибленому вивченню методів перевірки фінансової інформації за минулі періоди та поглибленому вивченню фінансового обліку та звітності.

Крім того, слід відмітити, що в Україні передбачено постійне підвищення кваліфікації (ППК). Проводяться заняття/курси постійного підвищення кваліфікації. Документами відповідних професійних організацій для сертифікованих бухгалтерів передбачено, що особи, які мають професійну атестацію, повинні пройти протягом кожного трирічного періоду курс навчальних занять з підвищення кваліфікації обсягом не менше 120 годин (або еквівалентну кількість інших економічних одиниць). А для фахівців-аудиторів

Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ встановлено щорічно по 40 годин.

Водночас проведена оцінка дозволила встановити наступні негативні аспекти у системі вимог до практичного досвіду фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком:

- відсутність встановленої системи оцінки та підтвердження адекватності умов професійного стажування кандидата до її початку як для бухгалтерів так й для аудиторів;

- відсутність для бухгалтерів сформованої системи моніторингу, що дозволяє відстежити та відображати у звітності накопичений кандидатами практичний досвід;

- відсутність вимоги щодо проведення періодичного огляду якостей і навичок, необхідних фахівцям у сфері бухгалтерського обліку, що допомагає забезпечити актуальність і корисність досвіду роботи;

- не передбачено можливості відзиву атестації (сертифікату) осіб, які не прослухали необхідну кількість годин і/або не пройшли постійне підвищення кваліфікації в необхідній формі для бухгалтерів;

- постійне підвищення кваліфікації не є обов'язковим для поновлення та/або збереження ліцензії для бухгалтерів.

Одержані результати свідчать про необхідність зміцнення кадрового потенціалу у сфері бухгалтерського обліку через подальше врахування вимог міжнародних стандартів з професійної освіти при розробці навчальних програм вищих навчальних закладів, які готують фахівців у сфері бухгалтерського обліку. Необхідне створення і запровадження програми професійної сертифікації бухгалтерів на підтвердження знань з міжнародних стандартів та системи моніторингу накопиченого практичного досвіду. Зазначені заходи дозволять не тільки зміцнити кадровий потенціал у сфері бухгалтерського обліку, але й створити умови до більш широкого залучення професійних

об'єднань бухгалтерів та аудиторів до нормотворчої діяльності та регулювання бухгалтерського обліку.

Перераховані особливості інституціонального середовища бухгалтерського обліку в Україні дозволяють дійти висновку, що за роки реформування в країні сформовано ґрунтовне нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, яке відповідає міжнародним стандартам:

- розроблено та прийнято національні стандарти 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;
- 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.

Втім на фоні значних успіхів у формуванні сприятливого інституціонального середовища бухгалтерського обліку існують певні риси, що свідчать про необхідність процесу його удосконалення, а саме:

- надмірно велика кількість нормативно-правових актів та їх розгалуженість;

- спрямованість регулювання лише на затвердження нормативно-правових актів в умовах невизначеності виконавців та органів, відповідальних за їх розробку;
- обмеженість дії нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку;
- нерегульованість питань соціальної відповідальності і екології;
- недостатнє методичне наповнення щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності стосовно до конкретних видів економічної діяльності, галузей, об'єктів обліку методичного рівня регулювання бухгалтерського обліку;
- наявність положень, щодо яких існує невпевненість стосовно їх чинності, колізійні норми;
- часта зміна або швидке прийняття нових нормативних актів;
- необхідність подальшого удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва
- створення і запровадження програми професійної сертифікації бухгалтерів на підтвердження знань з міжнародних стандартів та системи моніторингу накопиченого практичного досвіду.

Зазначені проблемні аспекти характеризують інституційне середовище бухгалтерського обліку в Україні як ґрунтовне, але не достатньо щільне, а саме: неповне, складне, нестабільне для прийняття економічних рішень у сфері бухгалтерського обліку (особливо довгострокових), з наявністю формальних правил, що допускають різне трактування, та яке супроводжується безперервним процесом коригування вже прийнятих нормативно-правових актів. Такий стан інституціонального середовища призводить до неоднозначності з приводу використання норм та правил. Це створює умови для опортунізму, тобто поведінки, пов'язаної з порушенням вимог нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку. Крім того, інституціональне

середовище є фрагментарним, що має прояв у відсутності встановлених повноважень щодо розробки та контролю вимог нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік.

Таким чином, характеристики інституціонального середовища бухгалтерського обліку дозволяють зробити висновок про те, що діючий набір інститутів у сфері бухгалтерського обліку не у повному обсязі забезпечує зниження невизначеності стосовно ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємствами та організаціями.

Такий стан інституціонального середовища значною мірою обумовлений недосконалістю політичного поля в Україні, яке характеризується високим рівнем опортуністичної поведінки законодавців, лобіюванням інтересів окремих зацікавлених груп. Неузгодженість нормативно-правових актів є відображенням незрілості механізмів досягнення компромісів, що має прояв у складності створення та застосування нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік в Україні.

Водночас, інститути, що утворюють інституціональне середовище, мають бути узгоджені, доступні, зрозумілі, стабільні, що в умовах невизначеності дозволяє погоджувати очікування інституціональних суб'єктів та агентів, приймаючих рішення щодо організації бухгалтерського обліку.

Недосконалість законодавства у сфері організації бухгалтерського обліку як провідної складової інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку та інструмента облікової політики держави зумовлюють необхідність його вдосконалення та дозволяють сформулювати правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління:

1. Базовий критерій оцінки державного регулювання бухгалтерського обліку - переорієнтація з традиційного визначення ступеня регламентації бухгалтерського обліку як втручання держави у формування та реалізацію

політики у сфері бухгалтерського обліку на зростання ефективності цього втручання та урахування стандартів соціальної відповідальності.

2. Цілеспрямованість – ефективне функціонування та розвиток національної системи бухгалтерського обліку може бути забезпечений тільки за наявності комплексної системи короткострокового, середньострокового і довгострокового програмування загальнодержавної облікової політики з мобілізацією ресурсів держави та недержавних агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку.

3. Законодавство - ефективність, передбачуваність та стабільність регулювання бухгалтерського обліку. Функцією держави є створення сприятливих законодавчих та організаційних передумов застосування національних стандартів фінансової звітності та МСФЗ для складання суб'єктами господарювання фінансової звітності:

- законодавче врегулювання порядку подання корпоративної звітності;
- розробка та прийняття Кодексу корпоративного управління, норми якого мають бути обов'язковими до застосування;
- законодавче врегулювання порядку складання та подання нефінансової звітності (екологічної, соціальної);
- створення технічних умов подання звітності в електронній формі з урахуванням міжнародної практики за принципом «єдиного вікна»;
- законодавче визначення категорія «професійний бухгалтер», відповідно до законодавства Європейського Союзу;
- законодавче врегулювання місця та функцій професійних організацій бухгалтерів і аудиторів у процесі формування та реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку.
- законодавче закріплення програми професійної сертифікації бухгалтерів на підтвердження знань з міжнародних стандартів;

- законодавче закріплення програм сприяння розвитку системи професійної підготовки і постійного удосконаленні знань фахівців у сфері бухгалтерського обліку.

4. Стабільність норм та правил - норми та правила повинні бути ґрунтовно аргументовані, щоб виключити їх перегляд протягом тривалого часу. Для забезпечення цього має бути створений та закріплений налагоджений процес:

- своєчасного оприлюднення перекладів текстів МСФЗ та змін до них;
- розробки нових національних стандартів та методичного забезпечення до них.

5. Зменшення адміністративних бар'єрів через зменшення адміністративного тягаря господарюючих суб'єктів за рахунок зменшення подання надлишкової звітності органам державної влади.

6. Нейтральність державного регулювання - по відношенню до різних видів економічної діяльності, категорій платників податків, експортерів та імпортерів, державне регулювання бухгалтерського обліку має бути нейтральним задля забезпечення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

7. Врахування специфіки інституціональних секторів економіки - розвиток системи регулювання бухгалтерського обліку повинний бути спрямований на врахування специфіки окремих сфер та галузей економіки.

8. Удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва - перегляд Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», який встановлює зміст та форму фінансових звітів для суб'єктів малого підприємництва (малих та мікропідприємств) та не поширюється на середні підприємства та наближення його норм до вимог IFAS SMEs.

9. Саморегулювання - залучення професійних громадських об'єднань та іншої зацікавленої громадськості, включаючи користувачів фінансової звітності, до розробки стандартів, норм та правил регулюванні бухгалтерського обліку з метою зниження директивного регулювання з боку держави.

10. Контроль - забезпечення державного нагляду за дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової та нефінансової звітності. Встановлення процедури моніторингу факторів, які загрожують стабільності та розвитку бухгалтерського обліку. Встановлення процедури перекладу, редагування, експертизи якості, опублікування і моніторингу змін перекладу текстів МСФЗ.

11. Взаємодія - досягнення функціональної взаємодії з міждержавними, міжурядовими, професійними організаціями у сфері бухгалтерського обліку та іншою зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів фінансової звітності.

12. Зміцнення кадрового потенціалу у сфері бухгалтерського обліку через:

- створення організаційних передумов процесу підготовки й підвищення кваліфікації кадрів у сфері бухгалтерського обліку;
- забезпечення координації діяльності із професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів між державними органами, професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів, вищими навчальними закладами та іншими зацікавленими особами;
- врахування міжнародних стандартів з професійної освіти при розробці навчальних програм вищими навчальними закладами;
- створення і запровадження програми професійної сертифікації бухгалтерів на підтвердження знань з міжнародних стандартів та системи моніторингу накопиченого практичного досвіду.

Застосування кожного із запропонованих заходів у комплексі забезпечує вирішення проблеми досягнення їх функціонального взаємозв'язку під час дії різноманітних засобів регулювання. Результатом є формування інституціонального середовища, яке забезпечує надання корисної та об'єктивної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємств та організацій. При цьому важливим є усвідомлення необхідності формування дієвого інституціонального механізму не лише на рівні влади, але й суб'єктів господарської діяльності та серед представників бухгалтерського співтовариства.

Підсумовуючи результати вивчення особливостей інституціонального середовища бухгалтерського обліку в Україні маємо підкреслити, що у постіндустріальному світі провідними державами стають такі, які створюють сприятливі умови для розвитку. Оцінка інституціонального середовища бухгалтерського обліку в Україні дозволяє дійти висновку, що йому притаманні риси, що свідчать про його недосконалість. Такий стан інституціонального середовища є відображенням нелінійності та нестабільності процесів, які відбуваються у суспільстві, та знаходять своє відображення у національній системі бухгалтерського обліку. Неповнота, складність, нестабільність для прийняття економічних рішень у сфері бухгалтерського обліку, різноплановість трактування, безперервні коригування нормативно-правових актів вимагають проведення переоцінки інститутів з метою їх оновлення та визначення оптимального інституціонального середовища бухгалтерського обліку, яке прийматиме ефективному процесу трансформації національної системи бухгалтерського обліку до викликів постіндустріальної економіки та глобального середовища. У результаті має бути створене інституціональне середовище, яке забезпечить проведення ефективної політики у сфері бухгалтерського обліку. Саме проведення такої переоцінки інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, як головної складової інституціональної

матриці організації бухгалтерського обліку, є одним з головних векторів подальшого дослідження.

3.4. Наукове забезпечення обґрунтування концептуальних інституціональних засад організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції

У різних державах залежно від політичних, економічних, суспільних, релігійних особливостей склалися різноманітні варіанти інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку. Спільним є те, що у більшості держав для регулювання бухгалтерського обліку створюються спеціальні державні органи, а регламентація бухгалтерського обліку спрямована на складання обов'язкової фінансової звітності та базується на принципах і методах оцінки інформації в звітності.

Водночас, у будь-якій сучасній країні регулювання бухгалтерського обліку не може бути ефективним без поєднання принципів централізації та децентралізації. Ці феномени управління не можна оцінювати негативно чи позитивно та аналізувати з відривом від часу та історичних умов функціонування.

Серед науковців відсутня єдність щодо визначення поняття «децентралізація» та її різновидів. В широкому розумінні децентралізація розглядається як передавання владних повноважень від держави до інших (недержавних) органів. Дослідники виділяють умови, на яких засновано можливість проведення децентралізації: «По-перше, на визнанні та законодавчому закріпленні факту існування недержавних інтересів. По-друге, законодавчому закріпленні незалежності органів місцевої влади від державних органів у частині прийняття рішень, розпорядження ресурсами та власністю,

необхідними для їх реалізації» [70]. Спробуємо проаналізувати можливість реалізації цих умов стосовно децентралізації регулювання у сфері бухгалтерського обліку.

Досягнення раціонального співвідношення державних та недержавних форм регулювання бухгалтерського обліку є одним з методів забезпечення ефективності управління національною системою бухгалтерського обліку. Воно відбувається як результат переосмислення та зміни ролі, відповідальності та визначення відповідних повноважень державних та недержавних агентів. Досвід регулювання бухгалтерського обліку в різних країнах світу свідчить, що децентралізація має важливе значення та потребує адекватного розуміння та виваженості дій.

Удосконалення управління національною системою бухгалтерського обліку на всіх рівнях ієрархії за допомогою децентралізації є надзвичайно важливими завданнями для ефективного її функціонування. Для успішного впровадження стратегії децентралізації регулювання бухгалтерського обліку є потреба у політичній волі та активній законотворчій діяльності за ініціативою та участю державних агентів, професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів, широкої участі наукової спільноти.

Стратегічна програма адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності реалізується під впливом інституціональних чинників та залежно від обраного маршруту, історично сформованої практики проведення заходів з організації та управління з боку держави з домінантою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні як правової форми державного керівництва системою бухгалтерського обліку.

Забезпечення виконання стратегічної програми децентралізації управління бухгалтерським обліком може бути вирішено на концептуальному та

інструментальному рівні. Під концепцією (від лат. *Conceptio* – розуміння, система) прийнято розуміти систему поглядів на суспільні процеси та явища. Стосовно до організації бухгалтерського це означає систему поглядів на цілі, завдання, об'єкт, склад суб'єктів та агентів регулювання бухгалтерського обліку, інструментарій забезпечення впорядкування та удосконалення організації бухгалтерського обліку, пріоритети розвитку. Домінуючими у світі концепціями організації бухгалтерського обліку із застосуванням класифікації, запропонованої вченими Мюлером (Mueller G.), Герноном (Gernon H.), Міком (Meek G.), є континентальна та британо-американська (Додаток К).

Українська концепція (модель) організації бухгалтерського обліку історично орієнтована на континентальну. Модель організації бухгалтерського обліку в Україні характеризується високим ступенем втручання держави в політику у сфері бухгалтерського обліку. Українська концепція організації бухгалтерського обліку виходить з того, що фінансова звітність орієнтована на задоволення інформаційних потреб перш за все податкових та державних органів. Інформація, яка надається обліковою системою, регулюється національними або міжнародними стандартами та іншими документами, які послідовно взаємопов'язані і взаємозумовлені.

Наявність проблемних аспектів у сфері бухгалтерського обліку, що встановлені, свідчать про вади концептуального, інституціонального та структурно-інструментарного порядку й обумовлені на рівні парадигми визначення місця та значення держави, яка в особі центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, має повноваження регулювання питань методології бухгалтерського обліку.

Виключне положення держави, яка здійснює законодавче регулювання бухгалтерського обліку та забезпечує його втілення на практиці, обумовлює її значення як гаранта стабільності та розвитку бухгалтерського обліку. Проте це несе небезпеку реалізації певних інтересів, що за відсутності продуманої

концепції та стратегії, викликає негативні ефекти. Базуючись на контраверсії регулювання бухгалтерського обліку професійною спільнотою, ця політика призводить до таких негативних ефектів, як: надмірно велика кількість нормативно-правових актів та їх розгалуженість при недостатньому рівні методичного забезпечення та інформаційних матеріалів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності стосовно до конкретних видів економічної діяльності, галузей, об'єктів обліку; спрямованість державного регулювання лише на затвердження нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за невизначеністю виконавців та органів, відповідальних за їх розробку та нагляд за дотриманням; обмеженість дії інституціонального оформлення бухгалтерського обліку та наявність положень, щодо яких існує невпевненість стосовно їх чинності, колізійні норми; часта зміна або швидке прийняття нових нормативних актів щодо регулювання бухгалтерського обліку тощо.

Доводи щодо перегляду концептуальних підходів до організації бухгалтерського обліку свого часу зазначали провідні вітчизняні науковці.

Кірейцев Г. Г. розглядав «розвиток теорії і практики організації бухгалтерського обліку, більш посилену орієнтацію на удосконалення облікових процедур, на використання можливостей автоматизованих інноваційних технологій» як одну з головних умов розвитку «бухгалтерського обліку як економічної науки в контексті проблем створення його ефективної національної системи в Україні» [136, с. 197].

Задорожний З. - М. В. основними причинами «занедбаного стану» бухгалтерського обліку називає «відсутність послідовної концепції реформування бухгалтерського обліку, недосконалість змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», значну розбіжність податковим і бухгалтерським законодавством» [98, С. 26].

Гуцайлюк З. В. так аргументує необхідність переосмислення реформи бухгалтерського обліку шляхом розробки концепції та проведення системи організаційних заходів: «Це дасть змогу усунути існуючі невідповідності, і, врешті-решт обґрунтувати загальну систему дій щодо побудови насамперед на рівні господарюючих суб'єктів інформаційної бухгалтерської системи, максимально адаптованої до потреб ринкової економіки» [64, С. 17].

Організаційно-інструментальну наповненість концептуальних змін реформи бухгалтерського обліку містять праці С.Ф. Голова, який визначає сукупність передумов розвитку бухгалтерського обліку в Україні, серед яких: «перегляд теоретичних засад бухгалтерського обліку; диференціація вимог до фінансової звітності; реуніфікація обліку і звітності; безперервна професійна освіта; активна позиція бухгалтерського співтовариства; формування сучасної парадигми обліку і звітності» [57, С. 11].

Комплексно підходить до вирішення питання визначення шляхів удосконалення організації бухгалтерського обліку в Україні Жук В. М., який з метою адаптації до національних вимог міжнародних стандартів з обліку та звітності пропонує наступний механізм організації бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні: «Створити при Кабінеті Міністрів України або при Мінфіні України Комітет з бухгалтерського обліку та звітності, в т. ч. з метою координації та залучення до цієї роботи всіх міністерств, відомств та наукових установ. 1. Організувати та провести моніторинг стану бухгалтерського обліку в цілому по Україні та по галузях зокрема, з метою оцінки результатів його реформування. 2. Підготувати та затвердити Урядом Концепцію з бухгалтерського обліку, звітності та контролю в Україні. 3. Підготувати та внести зміни до чинного законодавства України... 4. Передбачити функціонування підтримки важливих методичних розробок та професійних друкованих видань, що організовують на своїх сторінках їх обговорення та

вдосконалення. 5. Підготувати та затвердити концепцію національної системи підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів» [92].

У спробі визначення імператив модернізації регулювання бухгалтерського обліку з урахуванням концептуальних поглядів наукової та професійної спільноти в аспекті встановлення повноважень регулювання, використано схему «дерева» рішень щодо вибору моделі регулювання бухгалтерського обліку, що має допомогти при розробці концепції організації бухгалтерського обліку (рис. 3.6).

Для прийняття рішення щодо стратегічних варіантів регулювання у сфері бухгалтерського обліку використана класифікація, запропонована Паксті із співавторами, які виділили чотири типи регулювання бухгалтерського обліку: лібералізм, легалізм, асоціативізм та корпоративізм (табл. 3.7).

Застосування класифікації форм регулювання бухгалтерського обліку, запропонованої Паксті, стосовно вітчизняних реалій, дозволяє віднести діючу національну систему регулювання бухгалтерського обліку до типового прикладу легалізму, який характерний для більшості європейських країн, у яких зберігаються традиції консерватизму в бухгалтерському обліку та домінування податкового законодавства, роль професійних об'єднань бухгалтерів обмежена.

Імовірними формами реакції вітчизняної моделі регулювання бухгалтерського обліку, для якої характерне безумовне застосування стандартів бухгалтерського обліку, що мають статус нормативних актів, на імпорту інститутів регулювання є три варіанта розвитку справ:

по-перше, одночасна відмова від легалізму та прийняття асоціативної моделі, яка характерна для США;

по-друге, повне відторгнення інновацій та збереження моделі обліку, яка склалася в умовах адміністративно-командної економіки;

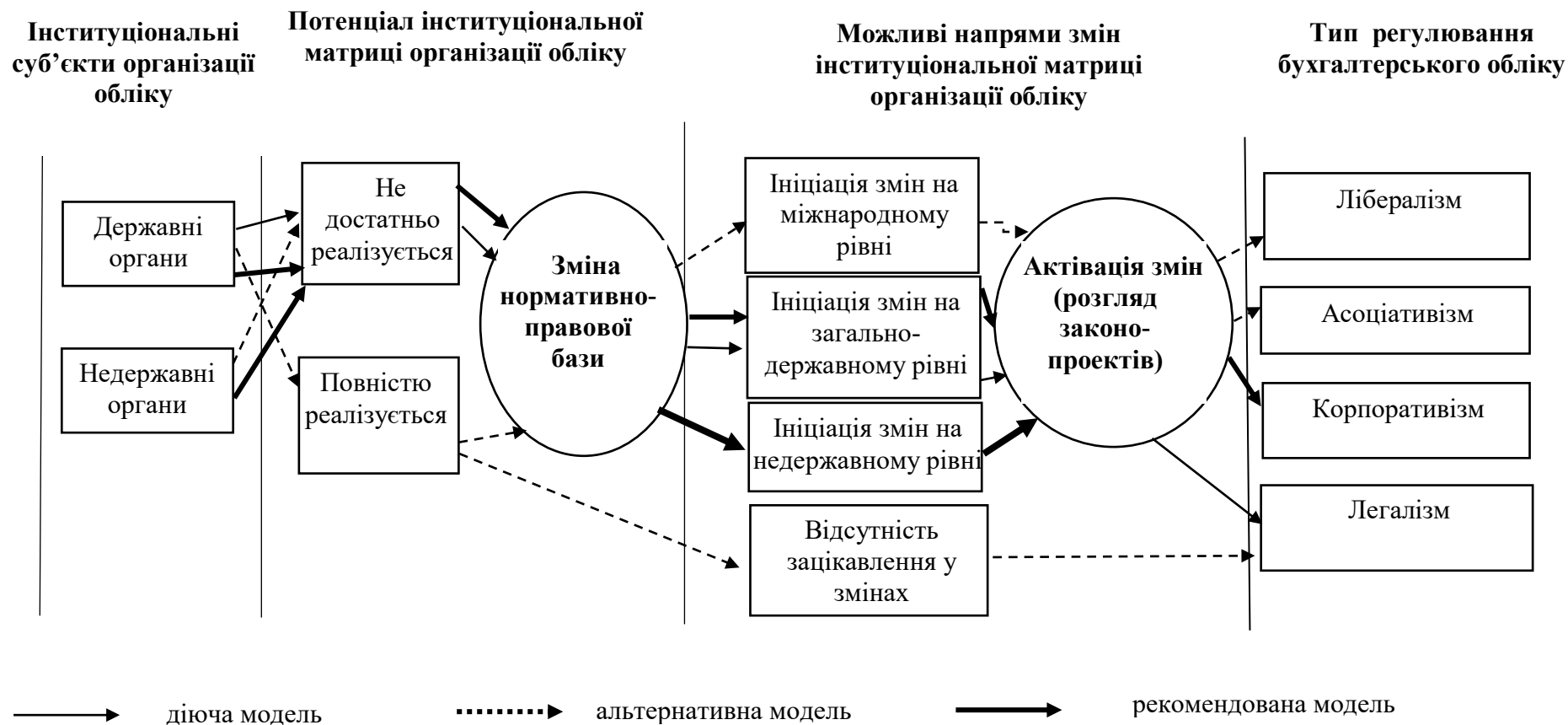


Рис. 3.6. Схема «дерева» рішень щодо вибору форми регулювання бухгалтерського обліку в Україні [авторська розробка]

Таблиця 3.7

Моделі регулювання у сфері бухгалтерського обліку у світі [71]

Варіанти моделі регулювання	Характеристика моделі регулювання
Лібералізм	регулювання здійснюється виключно дією ринкових принципів
Легалізм	безумовне застосування державних принципів
Асоціативізм	застосовуються принципи суспільного життя. Проте у повсякденному житті ці принципи стають другорядними та пригнічуються ринковими силами. Участь в діяльності базується перш за все на обґрунтованому особистими інтересами раціональному підході, ніж на прагненні розділяти загальновизнані цінності
Корпоративізм	держава включає групи з загальними інтересами у свою систему регулювання. Здійснюючи це, держава у той же час визнає свою залежність від подібних асоціацій і прагне використовувати їх як інструмент в легалізації своєї політики і її проведенні

по-третє, застосування МСФЗ, що в умовах демократизації суспільства та міжнародної інтеграції супроводжується трансформацією вітчизняної політики у сфері бухгалтерського обліку.

У історичній ретроспективі реформування системи бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що в реальності всі три можливі тенденції були у тією чи іншою мірою враховані та призвели до реінтерпретації нових інститутів регулювання бухгалтерського обліку із збереженням традиційного превалюючого місця та значення держави та державних органів у процесі трансформації національної моделі обліку.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ в Україні відбувається з встановленням широкого комплексу заходів, починаючи з розробки національної нормативної бази, заходів з підвищення кваліфікації фахівців й організації міжнародного співробітництва, яке проводиться за ініціативою та активною участю органів виконавчої влади, що забезпечують формування державної фінансової політики та закінчуючи «складанням фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, якщо останні не суперечать Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та офіційно оприлюднені на веб-сайті

Міністерства фінансів України, публічними акціонерними товариствами, страховиками, підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, іншими підприємствами, які самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності» [103]. Проте, як і у більшості колишніх радянських держав, в Україні зберігається високий ступінь легалізму у регулюванні бухгалтерського обліку.

Визначальним фактором обґрунтування концептуальних засад розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні є те, що в умовах постіндустріального суспільства не можна заперечувати процеси глобалізації, які відбуваються у всіх областях економіки та бухгалтерського обліку у тому числі.

Питання впливу глобалізації є дискусійним. Виділяються різні способи переходу на МСФЗ. Джелард Д. виокремлює повне прийняття, опційне застосування та адаптацію [452]. С. Зефф та К. Нобс до переличених способів додають процес схвалення [463].

Дотримання глобалізаційного підходу разом з застосуванням положень інституціонального та системного аналізу, дозволяє виділити такі можливі сценарії розвитку організації бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні:

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

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

по-третє, збереженням за Міністерством фінансів України функцій загального методологічного регулювання бухгалтерського обліку та встановлення повноважень координації, розробки та впровадження

нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, заходів з удосконалення бухгалтерського обліку та адаптації законодавства у сфері бухгалтерського обліку до Європейського законодавства, контролю та моніторингу дотримання стандартів бухгалтерського обліку за спеціальним центральним органом виконавчої влади (корпоративізм).

Історичні особливості та сформована політична культура обумовлюють реформування бухгалтерського обліку в Україні «зверху». Саме державні політичні інститути традиційно сприяють та втілюють у практику заходи щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Тому встановлена державою функція Міністерства фінансів України формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку є об'єктивною та ефективною формою.

Водночас діяльність Міністерства фінансів України, не зважаючи на те, що більша частина робіт з реформування національної системи бухгалтерського обліку здійснюється саме Міністерством фінансів за сприянням експертів з міжнародних організацій, включаючи ООН, Європейський Союз, МБРР, провідні міжнародні аудиторські фірми, відзначається недостатньою. Характерним є надмірна централізація, закритість від суспільства.

Для ефективного розв'язання проблеми удосконалення регулювання бухгалтерського обліку потрібна модель, яка б забезпечувала оптимальне співвідношення державного регулювання з одночасним залученням професійної спільноти до регулювання бухгалтерського обліку. В умовах реформи бухгалтерського обліку, яка є складовою системного реформування економіки та суспільства у напрямку перетворення України в сучасну європейську країну, вирішення цієї проблеми надзвичайно важливе.

Роль та значення професійних бухгалтерських організацій в справі регулювання національної системи бухгалтерського обліку зростає. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів (ФАБФ), Асоціація професійних консультантів України (АПКУ), Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів

(УАСБА) визнані на міжнародному рівні та є членами Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) та Євразійської Ради Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (ЄРСБА). Українські професійні бухгалтерські організації випускають періодичні фахові видання, супроводжують спеціалізовані сайти (табл. 3.8), що свідчить про їх практичний та науковий потенціал.

Таблиця 3.8

Науково-практична та міжнародна діяльність професійних бухгалтерських організацій в Україні [авторська розробка]

Професійні організації	Членство в міжнародних організаціях	Програми сертифікації	Фахові видання
2	3	4	5
Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ)	Дійсний член - Міжнародної Федерації Бухгалтерів (IFAC); - Євразійської Ради Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (ЄРСБА). Асоційований член Міжнародної федерації бухгалтерів франкофонів (FIDEF)	Програма міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів (CIPA)	«Школа професійного бухгалтера»
Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ)	Дійсний член - регіональної групи Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) по країнах СНД; - Євразійської Ради Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (ЄРСБА)	Програма сертифікації професійних бухгалтерів агробізнесу (САРА) Програма міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів (CIPA) Програма підготовки Асоціації Присяжних Дипломованих бухгалтерів (АССА) Програма сертифікації бухгалтерів бюджетної сфери (CAPS)	"Облік і фінанси"
Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА)	Дійсний член Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (ЄРСБА). Асоційований член Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC)	<u>Міжнародна сертифікація CAP/CIPA</u>	-

Українські професійні бухгалтерські організації співпрацюють з державними органами влади (Міністерством фінансів України, Державною фіскальною службою України, Державним казначейством України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Державною службою статистики України тощо), підтримують ділові зв'язки з іншими професійними організаціями та представниками галузевих професійних об'єднань, навчальними закладами. Їх представники входять до громадських рад при міністерствах і відомствах України. Це ще раз підкреслює значний науково-практичний і міжнародний потенціал українських професійних організацій бухгалтерів та аудиторів для здійснення активної участі у справі регулювання бухгалтерської діяльності.

Останні роки в Україні точиться фахова дискусія стосовно виокремлення певних функцій регуляторної політики у сфері бухгалтерського обліку та делегування їх від центральних виконавчих органів професійним бухгалтерським організаціям. Втім, процес формування професійних об'єднань бухгалтерів в Україні відбувається повільно. За даними Європейської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів України станом на 15.09.2013 р. число сертифікованих бухгалтерів в Україні членів цієї організації становило 4985 осіб. Членів Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, що мають відповідні сертифікати – 680 осіб. За чисельністю сертифікованих бухгалтерів Україна займає третє місце (близько 1% від загальної кількості бухгалтерів в країні) серед країн пострадянського простору після Казахстану (6,4 %) та Узбекистану (1,35%) (табл. 3.9).

Перешкодою на цьому шляху також виступає неготовність самих професійних бухгалтерських організацій до повноправної участі у нормотворчому процесі та у справі регулювання бухгалтерського обліку.

Так, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА) ставить собі за мету «сприяти розвитку професії, забезпечувати фахове зростання, захищати інтереси професійної спільноти, підвищувати статус обліку, аудиту і бухгалтерської справи в цілому» [405].

Таблиця 3.9

Ефективність реалізації програми СІРА в пострадянських країнах [88]

№ п/п	Країна	Кількість сертифікатів, виданих за програмою СІРА, тис. шт.	Загальна кількість бухгалтерів в країні, тис. чол.	Питома вага сертифікованих бухгалтерів за програмою СІРА у загальній кількості бухгалтерів, %
1	2	3	4	5
1	Україна, всього у тому числі:	4,8	500	0,96
1.1.	Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України	2,1	х	0,42
1.2	Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України	0,2	х	0,04
1.3	Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів	2,5	х	0,5
2	Казахстан	6,4	100	6,40
3	Узбекистан	2,3	170	1,35
4	Росія	0,5	5000	0,01
5	Молдова	0,3	40	0,75
6	Білорусь	0,2	400	0,05

Стратегія Спілки аудиторів України (САУ) спрямована на «об'єднання аудиторів України; вдосконалення професії аудитора; захист законних прав та професійних інтересів членів ВПГО «САУ»; міжнародне визнання кваліфікації українських аудиторів – членів ВПГО «САУ»» [375].

Але ситуація змінюється. Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів (РНБА) ставить на меті не тільки «захист законних професійних, соціальних та інших спільних інтересів членів організації, а й об'єднання зусиль бухгалтерів та аудиторів для сприяння реформування та розвитку бухгалтерського обліку та аудиту в Україні з урахуванням процесів Європейської інтеграції, удосконаленню податкового законодавства» [339].

Справа щодо встановлення владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку за професійними бухгалтерськими організаціями гальмується крім іншого через те, що в Україні не створені для цього

інституціональні засади. Відповідний статус професійних бухгалтерських організацій щодо регулювання бухгалтерської діяльності законодавчо не закріплений. Не зважаючи на те, що вони мають можливість делегувати своїх представників до громадських рад при міністерствах і відомствах України, але це не є підтвердженням їх визнання як повноправних агентів загальнодержавного рівня, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку.

Все це свідчить, що історично сформований механізм державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні потребує перегляду стосовно суб'єктності держави в стратегічному управлінні національною системою бухгалтерського обліку. Тому у ситуації, коли професійні бухгалтерські організації ще не готові нести повну відповідальність за нормотворчу діяльність та регулювання бухгалтерського обліку, а держава не створила відповідні інституціональні умови, найбільш вдалою концепцією для України є корпоративізм, що передбачає децентралізацію державно-владних повноважень.

Процес децентралізації державних функцій регулювання бухгалтерського обліку може відбуватися двома шляхами: деконцентрації або деволюції. Під деконцентрацією розуміється «делегування влади або повноважень від органу вищого рівня органів, який за субординацією підпорядковується йому і який контролюється вищим органом» [70, с.101]. Децентралізація передбачає, що за державою зберігається право формування та реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку через систему відповідних органів державного управління.

Деволюція означає «надання прав органам самоврядування приймати рішення і вести самостійну фінансову та управлінську діяльність... Деволюція передбачає, що відповідні органи «законодавчо набувають незалежний статус, вони розглядаються як адміністративний рівень, за яким уряд може здійснювати лише опосередкований контроль» [70, с.101].

Таким чином, концептуальними сценаріями децентралізації регулювання бухгалтерського обліку є:

1. Деконцентрація через делегування владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку від відповідального органу виконавчої влади, який за Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» забезпечує формування державної фінансової політики, органів, який за субординацією підпорядковується йому і який контролюється цим вищим органом.

2. Деволюція через надання владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку професійним об'єднанням бухгалтерів та аудиторів.

Стосовно останнього сценарію, слід зазначити, що деволюція державного управління є ефективною у тих сферах, в яких не встановлюється проведення єдиної державної політики. Втім, у сфері бухгалтерського обліку ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що «державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів» [103]. Обов'язковість застосування єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні певним чином обмежує можливість проведення децентралізації шляхом деволюції та спрямовує подальше дослідження у бік деконцентрації.

В різних країнах існують розбіжності щодо способів деконцентрації. Французька державна теорія трактує її через розподіл функцій державної влади. Німецька теорія розглядає через визначення повноважень відповідних державних органів. Американські вчені акцентують увагу на співробітництві державних органів та вирішенні протиріч на юридичній та політичній основі.

В країнах колишнього радянського табору процес децентралізації найчастіше відбувається через делегування влади. За винятком Вірменії та Грузії, які повністю перейшли на МСФЗ та саморегулювання. В інших країнах,

у тому числі в Україні, відбувається спроба інтерпретації нових правил для поліпшення старої системи без радикальних змін.

Національна модель державного регулювання бухгалтерського обліку закріплена у нормах Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та передбачає збалансовані відносини між владними інституціями (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України та інші). Але вона виявилася неефективною в умовах системного реформування економіки та суспільства та вимагає змін, спрямованих на зростання значення недержавних форм регулювання бухгалтерського обліку як провідного чинника. Лише за умови удосконалення механізму регулювання бухгалтерського обліку може здійснюватися ефективно державне управління.

З цією метою, доцільним є розширення складу інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку, відповідальних за нормотворчу діяльність. Таке розширення може бути за рахунок створення центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України – Державного агентства з питань бухгалтерського обліку, та залучення органів недержавного регулювання. При цьому державні та недержавні органи мають забезпечувати реалізацію єдиної політики у сфері бухгалтерського обліку (загальнодержавної облікової політики). Кожен з них має виконувати чітко визначені на законодавчому рівні функції та повноваження.

В такому разі дії з деконцентрації державного регулювання бухгалтерського обліку передбачають здійснення таких заходів:

- законодавче делегування певних повноважень держави відповідному органу;
- забезпечення реалізації делегованих повноважень фінансовими і людськими ресурсами та юридичними гарантіями;
- встановлення нових партнерських стосунків між державою, відповідним органом та професійними бухгалтерськими організаціями.

У процесі деконцентрації регулювання бухгалтерського обліку принципово важливим є реалізація принципу субсидіарності, за яким має відбуватися розвиток інститутів самоврядування облікової спільноти. Це вимагає зміни стереотипів щодо участі професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів у цьому процесі.

Результатом реалізації сценарію деконцентрації державного регулювання системи бухгалтерського обліку, незважаючи на певні складнощі, стане збереження традиційної організаційної вертикалі влади з одночасним створенням комунікаційної горизонталі - зростання участі професійної спільноти у справі стандартизації та регулювання бухгалтерського обліку.

Із дотриманням такого підходу, концептуальна схема альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку набуває вигляду, представленого на рис. 3.7.

Спрямування та координація діяльності державних та недержавних агентів організації бухгалтерського обліку здійснюється Міністерством фінансів України.

Функціональне призначення запропонованої альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку полягає у:

- визначенні рамкових обмежень реалізації економічної політики держави у сфері бухгалтерського обліку на всіх рівнях організації (загальнодержавному, локальному);
- координації відносин інституціональних суб'єктів та агентів (державних та недержавних) у сфері бухгалтерського обліку;
- забезпечення дотримання вимог нормативно-правового забезпечення у сфері бухгалтерського обліку.

Дієвість та ефективність альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку реалізується у виконанні головної мети бухгалтерського обліку, а також у стабільному розвитку всієї національної системи бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції.

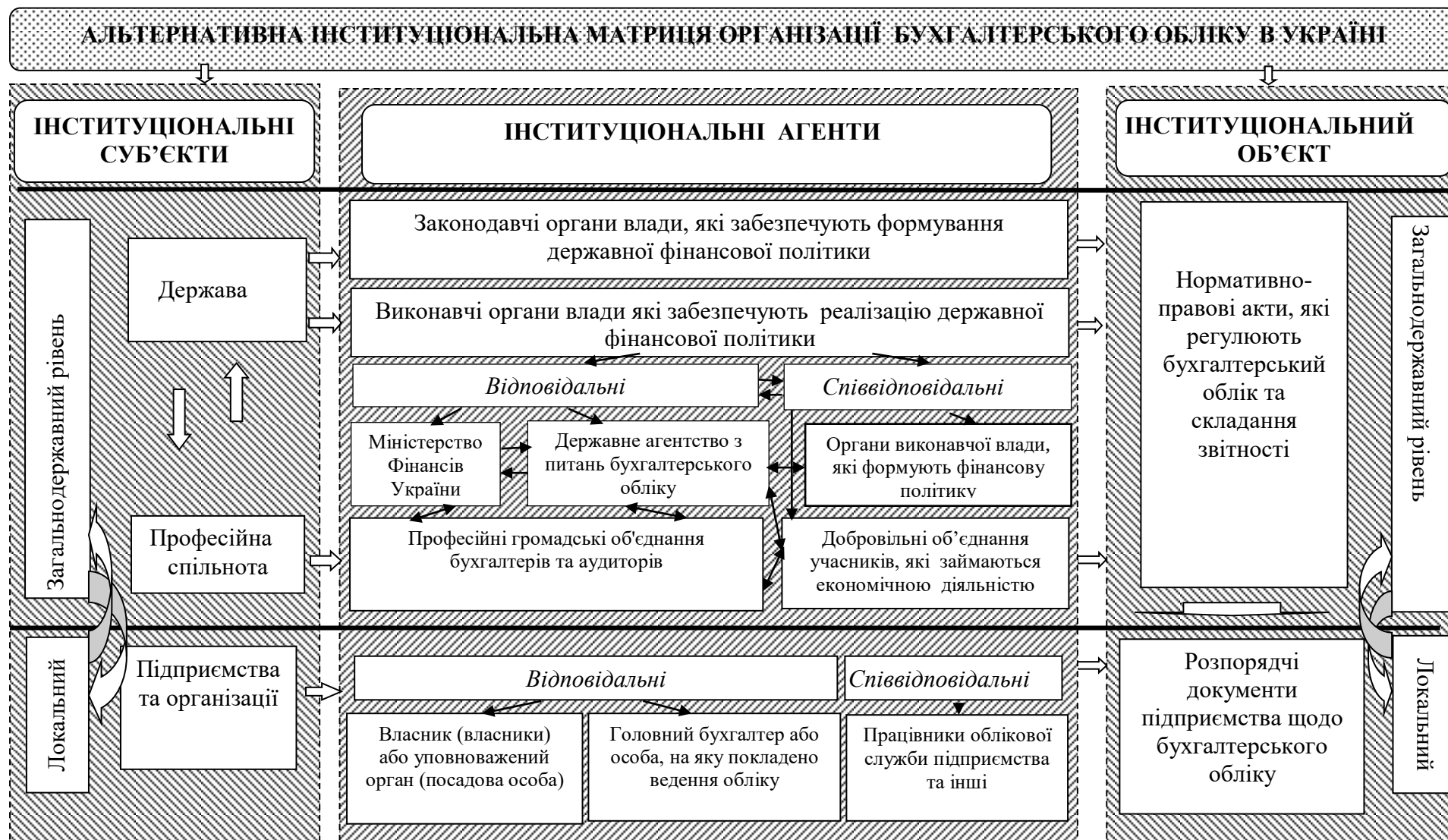


Рис. 3.7. Схема альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в Україні [авторська розробка]

В інституціональному відношенні ускладнення будови інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку пов'язане із поширенням у сучасному постіндустріальному суспільстві нового способу координації зв'язків та гармонізації інтересів. На відміну від моделей, характерних для індустріальної епохи - централізованої держави, яка передбачає ієрархічну систему управління, адміністративне прийняття рішень, жорстку модель координації, в постіндустріальному суспільстві характерними є системи, що ґрунтуються на цінових сигналах та гнучкій координації.

На постіндустріальному етапі розвитку суспільства виділяється так званий «мережевий» механізм координації. Він усуває головні недоліки попередніх моделей:

- централізованої держави - неконкурентне середовище, централізоване управління, директивний механізм координації зв'язків через адміністративні рішення, низька швидкість змін;

- ринкової економіки - конкурентне середовище, самоорганізація за відсутності єдиного центру управління, хаотичність адаптації суб'єктів до змін середовища).

Новий тип координації виникає в умовах гіперконкуренції та високому ступені невизначеності. Він синтезує переваги попередніх моделей та характеризується гнучкістю, інтегративністю, неієрархічним порядком управління на основі колективного самоврядування, та інтерактивною координацією зв'язків.

Передумовами виникнення нових форм врегулювання владних відношень щодо управління системою бухгалтерського обліку виступає той факт, що у постіндустріальну епоху відбувається поступовий відхід від ієрархічних конструкцій та вертикалі управління. Модель регулювання бухгалтерського обліку на чолі з єдиним керуючим центральним виконавчим органом, який формує облікову політику країни, не справляється зі збільшенням інформаційних потоків та, як свідчить світова практика, все частіше витісняється самоврядними професійними бухгалтерськими організаціями.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standards Committee - IASC), створений організаціями професійних бухгалтерів, є незалежним органом, що розробляє міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. КМСБО побудований на горизонтальних зв'язках професійних бухгалтерських організацій, що є членами Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ).

Крім іншого, характерною ознакою сучасності є розвиток інформаційних технологій. Так, взаємовідносини суб'єктів організації загальнодержавного рівня (державних, недержавних) та локального рівня (підприємств та організацій) можуть відбуватися в інтерактивному режимі, на прямому зв'язку, через веб-сайти. Тому, інституціональні агенти, які відповідають за нормотворчу діяльність та формують політику у сфері бухгалтерського обліку, мають можливість реагувати на запити економічного, політичного та суспільного середовища.

Запропонована альтернативна матриця організації бухгалтерського обліку є гібридною конструкцією, що займає проміжну позицію між домінуючою національною матрицею організації бухгалтерського обліку централізованого регулювання та професійною моделлю. З одного боку, вона відкрита для залучення нових учасників – недержавних агентів, якими виступають професійні бухгалтерські організації. З іншого боку, така альтернативна структура добре інтегрується у традиційну вертикаль централізованого управління. В результаті впровадження альтернативної гібридної інституціональної матриці формується рухлива внутрішня структура управління національною системою бухгалтерського обліку, яка здатна до швидкої реконфігурації задля реагування на екзогенні та ендогенні фактори та інтегрування до глобального середовища.

В постіндустріальній економіці для прийняття успішних рішень у справі регулювання національної системи бухгалтерського обліку необхідне зближення і попарна резонансна взаємодія одночасно державних суб'єктів у

складі державних та недержавних агентів та підприємств, тобто утворення ними потрійної спіралі (рис. 3.8).



Рис. 3.8. – Модифікована модель взаємодії інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: потрійна спіраль [авторська розробка]

Принципова відмінність спіралі від державного партнерства полягає не тільки у перспективі висування бухгалтерських професійних об'єднань на роль провідного гравця замість державних органів, які формують політику у сфері

бухгалтерського обліку. Головним є те, що й державні, й недержавні агенти, а також підприємства й організації кооперуються у справі регулювання бухгалтерського обліку. В ході такої кооперації їх компетенції все більш поєднуються та трансформуються. Ця трансформація вносить нелінійність у функціонування національної системи бухгалтерського обліку: області трьохпарних взаємодій стають не тільки центрами створення нового нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, а й центрами генерації нових організаційних форматів, які, своєю чергою, формують нові відносини. Тим самим потрібна спіраль сприяє розвороту національної системи бухгалтерського обліку у бік розвитку в режимі постійних оновлень.

Роль головного механізму, що забезпечує розвиток національної системи бухгалтерського обліку переходить від державних органів влади як агентів організації до кооперації їх зусиль з діями професійних бухгалтерських організацій у справі регулювання бухгалтерського обліку, забезпечуючи синергію їх спільної діяльності. Так, в рамках гібридної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку об'єднуються ресурси і знання державних та недержавних агентів для спільної роботи щодо впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформації для управління на макро- та мікрорівнях в умовах міжнародної інтеграції.

Місія центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, у рамках альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку полягає у:

- здійсненні державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні;
- виробленні державної політики та стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку;
- визначенні єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- розробці комплексної стратегічної державної програми щодо зміцнення потенціалу національної системи бухгалтерського обліку, із залученням до цього процесу як державних органів, так й професійних бухгалтерських організацій та інших зацікавлених сторін.

Місія спеціального органу виконавчої влади (Державного агентства з питань бухгалтерського обліку) у рамках альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку полягає у:

- внесенні пропозицій щодо формування державної політики у сфері бухгалтерського обліку;
- реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку через забезпечення виконання заходів комплексної стратегічної державної програми щодо зміцнення потенціалу національної системи бухгалтерського;
- координації зусиль державних органів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, професійних бухгалтерських організацій та інших зацікавлених сторін у їх діяльності у справі регулювання бухгалтерського обліку.

Діяльність державного агентства з питань бухгалтерського обліку як центрального органу виконавчої влади має спрямовуватися і координуватися Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. На Міністерство фінансів покладається відповідальність за формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, податкової і митної політики, у той час як Державне агентство з питань бухгалтерського обліку має входити до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку.

Правовими підставами для створення Державного агентства з питань бухгалтерського обліку є: Конституція України від 27 лютого 2014 року № 795-VII; Закон України «Про Кабінет Міністрів України» від 27 лютого 2014 року № 794-VII; Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 року N 3166-VI.

Державне агентство з питань бухгалтерського обліку у своїй діяльності має керуватися Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України, іншими актами законодавства України, а також дорученнями Президента України та Міністра фінансів.

Виконання повноважень щодо реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку спеціальним органом виконавчої влади (Державного агентства з питань бухгалтерського обліку) має забезпечити виконання ним наступних функцій:

- забезпечення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- координація розробки та розробка, затвердження та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання корпоративної звітності, з метою забезпечення їх узгодженості, що позначається на звітності;

- координація діяльності щодо забезпечення застосування міжнародних стандартів між державними органами влади, професійними організаціями, вищими навчальними закладами та іншою зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів звітності;

- координація діяльності щодо надання міжнародної технічної допомоги з питань методології бухгалтерського обліку та адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;

- нагляд за дотриманням національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, та моніторинг факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку;

- організація процедури перевірки, проведення розслідувань, що мають відношення до роботи фахівців у сфері бухгалтерського обліку;

- забезпечення прийняття коригуючих заходів по відношенню до підприємств і організацій при виникненні питань, пов'язаних з недотриманням вимог національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;

- організація взаємодії з між з міждержавними, міжурядовими, держаними органами влади, професійними організаціями та іншою зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів фінансової звітності у сфері бухгалтерського обліку;

- розробка норм професійної етики, еквівалентних чинному кодексу етики Міжнародної ради зі стандартів бухгалтерської етики (МРСБЕ), контроль за їх дотриманням;

- організація формальних процедур подання громадянами і клієнтами скарг щодо недотримання національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, кодексу професійної етики;

- забезпечення взаємодії з вищими навчальними закладами, Міністерством освіти і науки України та іншими освітніми установами, координація навчальних програм і вимог до знань між загальними навчальними закладами та установами, які забезпечують професійну підготовку, з метою сприяння підвищенню ефективності викладання, вдосконалення навчальних програм з бухгалтерського обліку та аудиту;

- організація навчання бухгалтерській професії, сертифікації та підвищення кваліфікації;

- організація та проведення атестації фахівців у сфері бухгалтерського обліку з метою підвищення професійного статусу;

- забезпечення просування передової практики у сфері бухгалтерського обліку, доступу до виконавчої освіти і навчання ефективним практикам у сфері бухгалтерського обліку і з питань, пов'язаних з розкриттям облікової інформації;

- організація процесу оперативного інформування про зміни та нововведення у сфері регулювання бухгалтерського обліку;
- організація формальних процедур оцінки поточного стану справ щодо створення потенціалу для підготовки корпоративної звітності високої якості (на основі Звітів про стан дотримання стандартів та Кодексів, програм Міжнародної федерації бухгалтерів, національних обстежень);
- організація проведення форумів, науково-практичних конференцій з обговорення актуальних питань розвитку бухгалтерського обліку, застосування національних та міжнародних стандартів.

Державний виконавчий орган з питань бухгалтерського обліку має виконувати роль сполучної ланки взаємодії між Комітетом з міжнародних стандартів та центральними органами виконавчої влади України, що забезпечують формування загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку, а також іншими з міждержавними, міжурядовими, професійними організаціями та іншою зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів фінансової звітності у сфері бухгалтерського обліку.

Таким чином, ефективність та результативність діяльності Державного агентства з питань бухгалтерського обліку може бути забезпечена через надання йому специфічних владних повноважень, які, у свою чергу, за неможливості та недоцільності дублювання функцій інших органів виконавчої влади, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, зводяться до виконання ним функцій реалізації загальнодержавної облікової політики.

Місія недержавних органів регулювання у складі професійних організацій бухгалтерів та аудиторів у рамках альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку полягає у прийманні активної участі у формуванні та реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку, а також представленні інтересів професійних об'єднань.

Делегування повноважень регулювання бухгалтерського обліку професійним об'єднанням бухгалтерів мають забезпечити виконання ними таких функцій:

- брати активну участь у формуванні загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку;
- представляти та захищати інтереси професійних організацій бухгалтерів та аудиторів;
- здійснювати підготовку пропозицій щодо проблемних аспектів бухгалтерського обліку та корпоративної звітності, які підлягають удосконаленню;
- брати участь у розробці або ініціювати розробку проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності та сприяння їхньому дотриманню;
- сприяти конвергенції національних та міжнародних стандартів;
- брати участь у розробці або бути ініціатором та здійснювати розробку проектів методичних рекомендацій та інформаційних матеріалів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання корпоративної звітності стосовно до конкретних видів економічної діяльності, галузей, об'єктів обліку;
- узагальнювати та поширювати передовий досвід ведення бухгалтерського обліку та складання звітності та сприяти їхньому дотриманню;
- розроблювати норми професійної етики та проводити контроль дотримання їх членами професійних організацій;
- забезпечувати відповідності діяльності професійних бухгалтерських організацій Положенням про обов'язки Міжнародної Федерації Бухгалтерів;
- формувати організаційний потенціал, необхідний для належного функціонування професійних об'єднань бухгалтерів: письмового статуту (хартії); керування радою директорів; чіткого розподілу обов'язків між членами ради директорів та співробітниками; декларації цілей, затвердженої її членами; користування методами стратегічного планування; залучення кваліфікованих співробітників на довгостроковий термін; системи внутрішнього контролю; проведення щорічних аудиторських перевірок звітів професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів тощо;

- взаємодіяти з вищими навчальними закладами, Міністерством освіти і науки, іншими освітніми установами з метою сприяння підвищенню ефективності викладання, вдосконалення навчальних програм з бухгалтерського обліку та аудиту;

- контролювати дотримання членами професійних організацій національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, МСФЗ, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності та моніторинг факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку;

- взаємодіяти з міждержавними, міжурядовими, державними органами влади, професійними організаціями та іншою зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів облікової інформації;

- висловлювати питання державного інтересу у сферах, де значення облікової професії є значущим;

- проводити підвищення кваліфікації членів професійних бухгалтерських організацій;

- організовувати та проводити атестації фахівців у сфері бухгалтерського обліку з метою підвищення професійного статусу;

- забезпечувати оперативне інформування членів професійних організацій бухгалтерів та аудиторів про зміни та нововведення у сфері бухгалтерського обліку, просування передової практики бухгалтерського обліку, забезпечення доступу до освіти і навчання, ефективних практик у сфері бухгалтерського обліку і питань, пов'язаних з розкриттям облікової інформації;

- організовувати проведення та приймати участь у форумах, науково-практичних конференціях з обговорення актуальних питань розвитку бухгалтерського обліку, застосування національних та міжнародних стандартів;

- проводити активні кампанії для зміцнення довіри суспільства до професійних об'єднань бухгалтерів, освітлення їх послуг та зусиль (звернення в пресу, публікації статей тощо) з метою підвищення іміджу професійних бухгалтерських організацій.

Розподіл функцій між центральним та спеціальним органами виконавчої влади, що забезпечують формування державної фінансової політики, та професійною спільнотою має забезпечувати цілеспрямований розвиток бухгалтерського обліку відповідно до загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку та стратегії розвитку національної системи бухгалтерського облік.

Головними завданнями і бажаними результатами процесу деконцентрації державного регулювання бухгалтерського обліку на основі впровадження альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку на нинішньому етапі є:

- легітимізація діяльності спеціального державного виконавчого органу та професійних бухгалтерських організацій у справі регулювання бухгалтерського обліку;

- чітке розмежування делегованих повноважень, функцій та відповідальності між відповідальним, спеціальним та іншими державними виконавчими органами, які реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, та професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів;

- виділення відповідних фінансових ресурсів;

- розвиток прозорості процедури розробки нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та прийняття рішень щодо регулювання бухгалтерського обліку із залученням зацікавленої громадськості, включаючи користувачів облікової інформації;

- створення комунікаційних та інформаційних стратегій взаємодії відповідального, спеціального та інших державних виконавчих органів, які реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, професійних організацій бухгалтерів та аудиторів із зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів облікової інформації.

Механізм взаємодії відповідального, спеціального та інших державних виконавчих органів, які реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку,

професійних бухгалтерських організацій у справі регулювання бухгалтерського обліку передбачає наявність:

- прозорої й чіткої системи правових регуляторів, які забезпечують процедуру їх взаємодії;
- відкритих та контрольованих процедур розробки нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік;
- різноманітних форм фінансування за рахунок різних джерел на основі відкритих конкурсів.

З урахуванням зазначеного підходу, що передбачає необхідність деконцентрації державного регулювання бухгалтерського обліку через впровадження альтернативної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, маємо можливість сформулювати загальні принципи Концепції удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу (далі — Концепція).

Залежно від рівня узагальнення:

— під елементами національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні розуміються:

- нормативно-правові акти, що регулюють бухгалтерський облік та складання звітності;
- агенти, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні.

— під елементами системи бухгалтерського обліку на локальному рівні розуміються:

- організаційні регламенти, що визначають сукупність правил ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та діяльності працівників бухгалтерської служби підприємства;
- агенти, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства.

До агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні, Концепцією віднесено:

- Кабінет міністрів України, який визначає напрями і стратегію регулювання національної системи бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу;

- Міністерство фінансів України, як центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

- Державне агентство з питань регулювання бухгалтерського обліку та нагляду, як спеціальний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку;

- інші органи виконавчої влади, що забезпечують реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку, а саме:

- Національний банк України;

- Державна казначейська служба України;

- Державна фіскальна служба України;

- Державна служба статистики України;

- Державна служба регуляторної політики та розвитку підприємництва України,

- Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг України;

- Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України;

- Міністерство економічного розвитку і торгівлі України,

- інші органи державної виконавчої влади, які через прийняття відповідних нормативних документів регулюють ведення бухгалтерського обліку;

- професійні організації, що створені для спільної реалізації своїх професійних інтересів з питань фінансів, обліку та аудиту, як недержавні органи, що забезпечують формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку;

До агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на локальному рівні Концепцією віднесено: власника (власників) або

повноважений орган (посадову особу) та головного бухгалтера або особу, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Проблемні аспекти регулювання бухгалтерського обліку в Україні, що вирішує Концепція такі. В Україні сформовано ґрунтовне нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, яке відповідає міжнародним стандартам. Але воно нещільне, неповне та складне для прийняття економічних рішень у сфері бухгалтерського обліку (особливо довгострокових). Модель організації бухгалтерського обліку в Україні характеризується значним втручанням держави в політику у сфері бухгалтерського обліку. Вітчизняна концепція організації бухгалтерського обліку орієнтована на задоволення інформаційних потреб податкових та державних органів. Інформація, яка надається національною системою бухгалтерського обліку не задовольняє інформаційних потреб щодо забезпечення сталого розвитку та соціальної відповідальності в Україні.

Робоча гіпотеза Концепції. Наявність проблемних аспектів організації бухгалтерського зумовлює необхідність визначення правових імператив її удосконалення в умовах інтеграції України до Європейського Союзу.

Мета розробки Концепції. Визначення напрямів удосконалення регулювання бухгалтерського обліку задля забезпечення сталого розвитку в Україні, сприяння реформування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням процесів Європейської інтеграції.

Поставлена мета реалізується через вирішення двох головних завдань:

- створення законодавчих та організаційних передумов удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в Україні;
- забезпечення інформаційного підґрунтя соціальної відповідальності та підзвітності підприємств та організацій усіх інституціональних секторів національної економіки.

Перше завдання може бути вирішено у двох напрямках:

через модернізацію механізму державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку;

через встановлення нових партнерських стосунків між державою та професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів щодо регулювання бухгалтерського обліку, координації діяльності із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів;

Напрямом вирішення другого завдання є законодавче врегулювання порядку нагляду дотримання вимог нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік, та своєчасного виявлення порушень.

Проведенню головних заходів щодо удосконалення регулювання бухгалтерського обліку має передувати оцінка стану довіри держаним органам виконавчої влади, що забезпечують формування державної фінансової політики в розрізі інституціональних секторів економіки. Отримані результати мають бути обговорені серед облікового суспільства, на зустрічах вищих посадових осіб з різних інституціональних секторів, на форумі з питань модернізації державного регулювання.

Концепція базується на принципах державного регулювання:

- законності - всі суб'єкти та агенти, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, мають керуватись принципом суворого дотримання приписів нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік та складання звітності;

- субсидіарності, що забезпечує узгодження інтересів держави та суспільства й наближує агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку до прийняття рішень щодо ефективного управління національною системою бухгалтерського обліку;

- ієрархічності, що передбачає необхідність врахування та узгодження інтересів держави та індивідуумів, добровільних об'єднань учасників, що займаються певною економічною діяльністю, громадських професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів у процесі прийняття рішень щодо регулювання бухгалтерського обліку;

- системності - заходи щодо формування та реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку мають носити системний характер;

- комплексності - держава має застосовувати всі можливі засоби та інструменти задля забезпечення розвитку національної системи бухгалтерського обліку;

- передбачуваності - регуляторна діяльність агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку має відповідати цілям державної економічної політики та забезпечувати можливість підприємствам та організаціям планувати свою облікову політику в контексті загальнодержавної політики;

- прозорості - політика у сфері бухгалтерського обліку має бути відкритою, повною та загальнодоступною;

- послідовності - нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік, мають бути узгоджені з основними положеннями державної економічної політики, іншими законодавчими та нормативними актами;

- нейтральності - забезпечення рівноправності всіх суб'єктів економічної діяльності;

- зрозумілості - нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік, мають бути простими за змістом та не містити положень, що допускають двозначні тлумачення.

- адекватності - нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік, мають враховувати та відповідати сучасним викликам та умовам;

- державної підтримки наукових досліджень щодо розробки та прийняття нових та удосконалення діючих нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік, з урахуванням положень законодавства країн ЄС.

Інституціональний механізм реалізації Концепції базується на тому, що організація бухгалтерського обліку має мати міцну інституціональну базу. Тому регулювання бухгалтерського обліку має здійснюватися компетентними адміністративними органами з встановленими функціями та повноваженнями.

Заходи по реалізації Концепції передбачають втілення на практиці правових імператив удосконалення інституціонального середовища бухгалтерського обліку через:

- делегування повноважень державного регулювання бухгалтерського обліку спеціальному органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України;
- встановлення за відповідним органом наглядової функції за дотриманням вимог при складанні звітності та проведення моніторингу факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку;
- створення умов для реалізації делегованих повноважень;
- створення системи програмування державної політики у сфері бухгалтерського обліку (короткострокового, середньострокового і довгострокового);
- вирішення питання складання та подання нефінансової звітності (екологічної, соціальної);
- законодавче закріплення участі професійних організацій бухгалтерів і аудиторів у процесі формування та реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку
- розробка політики, критеріїв якості і процедури перекладу, редагування, експертизи якості, опублікування і моніторингу змін перекладу текстів МСФЗ та пов'язаних документів відповідно до вимог IASB і кращої світової практики;
- законодавче врегулювання процедури розробки нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку з урахуванням кращої світової практики;
- затвердження після обговорення та з урахуванням кращих світових практик концептуальних засад професійної освіти бухгалтерів та аудиторів;
- вирішення питання зміцнення кадрового потенціалу у сфері бухгалтерського обліку, запровадження системи підготовки та підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів та національної сертифікації бухгалтерів, яка б визнавалась провідними світовими та європейськими професійними інституціями;

- визначення механізму координації професійної підготовки, підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів і аудиторів.

Результатом реалізації Концепції має стати підвищення ефективності регулювання бухгалтерського обліку та забезпечення виконання визначальних завдань для розвитку національної системи бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу, а саме:

- забезпечити високий рівень довіри органам виконавчої влади, що формують державну фінансову політику;
- удосконалити механізм регулювання бухгалтерського обліку;
- створити умови для ефективної взаємодії державних виконавчих органів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, професійних організацій бухгалтерів та аудиторів, зацікавленої громадськості.
- зміцнити кадровий потенціал у сфері бухгалтерського обліку;
- розробити порядок нагляду дотримання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік та моніторингу факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку в Україні;
- реалізувати інші заходи, що забезпечують функціонування національної системи бухгалтерського обліку та створити умови сталого розвитку в Україні.

Документ, що фіксує принципи, функції та повноваження за представленою Концепцією має прийматися державним органом, відповідальним за єдину економічну політику в Україні, а саме Верховною Радою України.

Нормативно-правовим актом, що забезпечує процес деконцентрації державного регулювання бухгалтерського обліку та містить положення запропонованої Концепції, є Стратегія модернізації регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу (далі — Стратегія) (табл. 3.10) (Додаток Л).

Таблиця 3.10

**Обґрунтування необхідності прийняття Стратегії модернізації
регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до
Європейського Союзу [авторська розробка]**

Критерій	Пояснення
1	2
Мета	Розробка та запровадження нових підходів регулювання бухгалтерського обліку, які відповідають цілям забезпечення сталого розвитку в Україні та сучасним тенденціям кращого світового досвіду у цій сфері
Шляхи досягнення	Деконцентрація системи державного регулювання бухгалтерського обліку
Суб'єкти організації бухгалтерського обліку	- центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики – Міністерство фінансів України; - спеціальний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики - Державне агентство з питань бухгалтерського обліку; - недержавні органи регулювання у складі професійних бухгалтерських організацій; - юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати звітність
Місія центрального органу виконавчої влади (Міністерство фінансів України)	- державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні; - виробленні державної політики у сфері бухгалтерського обліку; - визначенні єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; - розробка комплексної стратегічної державної програми щодо зміцнення потенціалу облікової системи із залученням до цього процесу як державних органів так й професійних бухгалтерських організацій та інших зацікавлених сторін
Місія спеціального органу виконавчої влади (Державного агентства з питань бухгалтерського обліку)	- внесенні пропозицій щодо формування державної політики у сфері бухгалтерського обліку; - реалізація державної політики бухгалтерського обліку у ході реалізації комплексної стратегічної державної програми щодо зміцнення потенціалу облікової системи; - координація зусиль державних органів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, професійних бухгалтерських організацій та інших зацікавлених сторін у їх діяльності у справі регулювання бухгалтерського обліку
Місія професійних бухгалтерських організацій	- внесенні пропозицій щодо формування державної політики у сфері бухгалтерського обліку, - представлення інтересів професійних об'єднань бухгалтерів

Продовження таблиці 3.10

1	2
Правові підстави	- Конституція України; Закон України «Про Кабінет Міністрів України»; - Закон України «Про центральні органи виконавчої влади», - Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»
Пріоритетність	За предметом правового регулювання належить до пріоритетних сфер, в яких відповідно до Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-VI здійснюється адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу
Ризики вчинення корупційних правопорушень	Відсутні правила і пропозиції, які містять ризики вчинення корупційних правопорушень
Громадське обговорення	Потребує проведення консультацій з громадськістю
Оцінка регуляторного впливу	Є регуляторним актом
Прогноз результатів	- підвищить ефективність державного регулювання бухгалтерського обліку відповідно до цілей забезпечення сталого розвитку в Україні та сучасним тенденціям кращого світового досвіду у цій сфері; - забезпечить нагляд дотримання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік; - створить умови для зміцнення кадрового потенціалу у сфері бухгалтерського обліку в Україні

Стратегія покликана створити інформаційне підґрунтя забезпечення сталого розвитку та соціальної відповідальності в Україні.

Проектом Стратегії передбачається створення у системі центральних органів виконавчої влади, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку спеціального державного органу з питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Стратегія забезпечує встановлення нових партнерських стосунків щодо регулювання бухгалтерського обліку між центральним державним органом з питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, спеціальним державним органом з питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності та професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів.

Впровадження Стратегії створює передумови розвитку національної системи бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції.

Правовими підставами для розроблення проекту Стратегії є: Конституція України; Закон України «Про Кабінет Міністрів України»; Закон України «Про центральні органи виконавчої влади», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Проект Стратегії за предметом правового регулювання належить до пріоритетних сфер, в яких відповідно до Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-VI здійснюється адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу [107].

Проект Стратегії не містить пропозиції, що несуть ризики вчинення корупційних правопорушень. Він потребує проведення обговорення та консультацій з громадськістю у справі регулювання бухгалтерського обліку. Проект Стратегії є регуляторним актом.

Підсумовуючи слід зазначити, що Україні потрібні свої унікальні інституціональні механізми адаптації до сучасних викликів зовнішнього середовища з урахуванням накопиченого світового досвіду та структури чинної домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку. Розвинені країни пішли по шляху залучення професійних організацій до регулювання бухгалтерського обліку, фінансують наукову та освітню діяльність у цій сфері. Для ефективного сприйняття найкращих світових практик та участі в міжнародних проектах необхідно продовжити трансформацію вітчизняної моделі державного регулювання із домінуванням держави у напрямку кооперації зусиль державних виконавчих органів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку з діями професійних організацій бухгалтерів та аудиторів й зацікавленої громадськості у справі регулювання бухгалтерського обліку.

Стратегічна мета розвитку бухгалтерського обліку у напрямку міжнародної співпраці та інформаційної підтримки підприємств визначає

якісний стан національної системи бухгалтерського обліку на тривалу перспективу, до досягнення якого прагне суспільство через проведення цілеспрямованої економічної політики. Проте головним принципом інституціонального аналізу виступає принцип методологічного індивідуалізму. Відправною точкою такого аналізу є індивідуальні суб'єкти локального рівня. Саме їх економічна діяльність, мотивація та стимули визначають стан облікової системи в цілому. При цьому критеріями досягнення стратегічної мети організації бухгалтерського обліку є не тільки показники ефективності функціонування національної системи бухгалтерського обліку, але й надання користувачам повної, достовірної, порівнюваної, прозорої, надійної інформації для прийняття рішень. Питання організації бухгалтерського обліку на локальному рівні є предметом подальшого дослідження.

Висновки до розділу 3

В Україні відбуваються постійні процеси впорядкування та удосконалення економічних відносин інституціональних суб'єктів та агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку. Домінуюча інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку, що склалася як результат обрання євроінтеграційного вектору розвитку, формується під впливом системної кризи у політичній, економічній та суспільній сферах. Діюча її структура поки що не відповідає вимогам, що ставляться перед економічними системами в умовах постіндустріальної економіки. Вирішення цієї проблеми вимагає перегляду чинних інститутів та інституцій, які регулюють бухгалтерський облік в Україні та формування нових. Створення ефективного інституціонального середовища бухгалтерського обліку та переформування домінуючої інституціональної матриці через її деконцентрацію є

визначальними інституціональними чинниками створення ефективної моделі регулювання бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції.

Дослідження інституціональних чинників макроекономічного регулювання бухгалтерського обліку дозволило дійти таких висновків:

1. Головною перевагою інституціональної теорії при вивченні організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції є можливості проведення комплексного аналізу ролі та значення держави як інституціонального суб'єкта та визначення на цій основі концептуальних засад удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах продовження процесів євроінтеграції в Україні.

2. Проведений аналіз найбільш поширених визначень категорії «облікова політика», що використовується науковцями, дозволив розподілити їх за такими підходами: локальний підхід (облікова політика розглядається як сукупність методів оцінки, обліку і процедур, які обираються підприємством для складання фінансової звітності); двохрівневий підхід (політика у сфері бухгалтерського обліку розглядається як категорія не лише локального рівня, але й загальнодержавного рівня); трьохрівневий підхід (національна (державна), міжнаціональна та локальна облікова політика). Дотримання трьохрівневого підходу дозволило представити облікову політику як трикутник «Міждержавна облікова політика – Загальнодержавна облікова політика – Облікова політика підприємства», кожна складова якого знаходиться у тісному взаємозв'язку.

3. Держава історично відіграє важливу роль у функціонуванні вітчизняної економіки та у розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Саме держава забезпечує регулювання бухгалтерського обліку, виступає головним ініціатором процесів реформування бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції та адаптації вітчизняного законодавства до нормативно-правової бази Європейського союзу.

4. Загальнодержавна політика у сфері бухгалтерського обліку реалізується через створення законодавчих та організаційних передумов. В

Україні проводиться послідовна системна політика у сфері бухгалтерського обліку, спрямована на адаптацію національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів та їх запровадження, підготовку кваліфікованих спеціалістів у сфері бухгалтерського обліку. Втім визначальне значення належить державі без залучення до регулювання бухгалтерського обліку професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів. Це дозволило стверджувати про доцільність удосконалення складу агентів, що формують політику у сфері бухгалтерського обліку загальнодержавного рівня.

5. В Україні склад інституціональних агентів загальнодержавного рівня є традиційним для країн пострадянського простору, для яких характерне збереження практики загального методологічного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

6. Міністерства фінансів України є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Міністерство фінансів України відповідає головним ознакам інституціонального агента (організація, норми, відносини), є установою з певною структурою і субординацією, відтвореною сукупністю норм і правил, що упорядковують економічні відносини як на загальнодержавному рівні, так й на локальному рівні окремих суб'єктів господарювання. В історичній ретроспективі відбувається трансформація функцій Міністерства фінансів України стосовно забезпечення формування загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку та простежується значне їх розширення, методологічне та стратегічне наповнення.

7. Інституціональне середовище бухгалтерського обліку є провідною складовою інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку та головним інструментом загальнодержавної облікової політики. Діюче інституціональне середовище бухгалтерського обліку, що склалося в результаті реформування національної системи бухгалтерського обліку, має специфічні риси. Воно є недостатньо щільним та характеризується неповнотою,

складністю, нестабільністю, фрагментарністю, з наявністю формальних правил, що допускають різне трактування. Це дозволило зробити висновок, що чинний набір інститутів у сфері бухгалтерського обліку не забезпечує зниження невизначеності стосовно організації бухгалтерського обліку. Національне інституціональне середовище бухгалтерського обліку потребує удосконалення через реалізацію запропонованих правових імператив. Їх виконання забезпечить створення інституціонального середовища, яке забезпечить проведення ефективної політики у сфері бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції.

8. Інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку в різних країнах може мати різноманітні варіанти, які визначаються рівнем стану національної системи бухгалтерського обліку та напрямом її загального розвитку, а також набором елементів та їх взаємозв'язками. Залежно від варіанту інституціонального механізму виникає вибір інститутів та агентів, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку. Вибір відбувається або з найбільш ефективних інституціональних альтернатив, або з набору існуючих, або через пряме запозичення вже складених інститутів, які вдало зарекомендували себе у світі. За часи реформування Україна пройшла шлях від інституціонального механізму організації бухгалтерського обліку, який склався за радянських часів, та рухається у напрямку створення інституціонального механізму, який спрямований на поступову конвергенцією між національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. При цьому інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку в Україні функціонує в рамках ієрархічної структури управління на загальнодержавному та локальному рівнях.

9. У світі не має країн з однаковими формами встановлення та делегування повноважень щодо регулювання бухгалтерського обліку. Вітчизняна модель регулювання бухгалтерського обліку характеризується значним втручанням держави в політику у сфері бухгалтерського обліку. Наявність проблемних аспектів у сфері бухгалтерського обліку обумовлена виключним положенням

держави, яка здійснює регулювання бухгалтерського обліку. Продовження процесу реформування національної системи бухгалтерського обліку має супроводжуватися зміною інститутів та форм регулювання бухгалтерського обліку на рівні держави.

10. Запропонована альтернативна матриця організації бухгалтерського обліку забезпечує деконцентрацію державного регулювання бухгалтерського обліку та розподіл функцій щодо регулювання бухгалтерського обліку між центральним та спеціальним органами виконавчої влади, що забезпечують формування державної фінансової політики, та професійною спільнотою. Альтернативна матриця організації бухгалтерського покладена в основу сформульованої Концепції удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу, на базі якої було розроблено Стратегію модернізації регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу.

РОЗДІЛ 4

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОГО ЕТАПУ РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА

4.1. Особливості організації бухгалтерського обліку підприємства: інституціональний аспект

Суб'єкти господарювання ведуть облік в умовах адаптації системи бухгалтерського обліку підприємства до ринкового середовища та вимог МСФЗ. Це обумовлює зростання потреби у більш детальному розкритті інформації, у тому числі задля інформаційного забезпечення сталого розвитку, залучення додаткових ресурсів та зростання інвестиційної привабливості на національному та міжнародному ринках капіталу.

За часи реформування вітчизняні підприємства накопичили багатий досвід ведення обліку та складання фінансової звітності за вимогами національних та міжнародних стандартів. Цей досвід застосування різнопланових облікових стандартів, які ґрунтуються на загальних принципах, за умови професійного підходу до формування мети та завдань організації бухгалтерського обліку, їх послідовного виконання та системного дотримання, дозволяє забезпечити користувачів повною, достовірною та неупередженою інформацією для прийняття економічних рішень.

Але на практиці досить часто організація бухгалтерського обліку підприємств не є оптимальною: відсутні внутрішні регламенти, взаємодії суперечливі, управління неефективне, низька кваліфікація облікового персоналу. Втім навіть неоптимальна організація бухгалтерського обліку здатна забезпечувати складання та надання звітності підприємством. Необхідність оптимізації та удосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві виникає при істотних змінах економічній діяльності, змінах

розміру та форми власності підприємства, коригуванні стратегій підприємства тощо.

Такий стан речей пояснюється відсутністю розуміння з боку власників та керівників підприємств практичного значення ефективної організації бухгалтерського обліку. До того ж наявність певних прогалин регулювання бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні спричиняє формування неефективної системи регламентації облікового процесу на локальному рівні.

Конкретизація сутності організації бухгалтерського обліку на локальному рівні може довести важливість та значення організації бухгалтерського обліку для оперативного, тактичного та стратегічного управління підприємством. Саме ефективна організація бухгалтерського обліку є необхідною складовою для впорядкування системи бухгалтерського обліку з метою інформаційного забезпечення управління економічною діяльністю підприємства й виконання мети ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства, що у результаті призводить до таких позитивних наслідків, як:

- підвищення якості облікової інформації та звітності;
- забезпечення керованості облікової служби;
- зниження трансформаційних та трансакційних витрат підприємства;
- прискорення прийняття тактичних та стратегічних рішень агентами, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства;
- підвищення конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості та стійкості підприємства тощо.

У наукових джерелах поширеним є твердження, відповідно до якого організація бухгалтерського обліку спрямована на досягнення прикладних цілей та завдань [1, 19, 15, 116, 145, 147, 179, 312, 351, 372, 383]. Організація обліку розглядається як прикладна діяльність, призначена для того, щоб бухгалтерський облік виконував свої функції.

В роботі в основу вивчення організації бухгалтерського обліку покладено підхід, за яким її предметом є цілеспрямований процес створення,

впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, а саме системи нормативно-правового регулювання та діяльності агентів, які забезпечують формування політики у сфері бухгалтерського обліку (загальнодержавного та локального рівнів). Відповідно, головне призначення організації бухгалтерського обліку знаходиться в площині створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням соціально-економічних та нормативно-правових відносин агентів, які забезпечують формування політики у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні та рівні підприємства.

Проте звуження предмету організації бухгалтерського обліку до локального рівня дозволяє підтримати поширений підхід до сутності організації бухгалтерського обліку підприємства як цілеспрямованого процесу, сукупності дій зі створення, впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку на локальному рівні суб'єктами, які забезпечують формування облікової політики підприємства.

Підприємства як інституціональні суб'єкти локального рівня зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати звітність у рамках набору правил і норм, які мають вигляд національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, МСФЗ та інших нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання фінансової звітності, установчих та внутрішніх документів підприємства.

Нормативно-правове забезпечення цілком визначає порядок ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, що обмежує набір альтернатив з набору варіантів принципів, методів і процедур, які визначені нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Це підводить до гіпотези, що методологічні, інституціональні та методичні засади організації бухгалтерського обліку на локальному рівні можуть бути досліджені вивченням перш за все самих норм, які регулюють бухгалтерський облік підприємства, а також складу та взаємозв'язків інституціональних агентів локального рівня у їх взаємодії із агентами загальнодержавного рівня. При

цьому застосовується формула дослідження ефективності організації бухгалтерського обліку запропонована раніше (рис. 3.2).

Дотримання інституціонального підходу при вивченні методологічних, інституціональних та методичних аспектів організації бухгалтерського обліку на локальному рівні базується на розумінні того, що економічні процеси та системи розцінюються з позиції методологічного індивідуалізму. Поведінка, мотивація та стимули окремих агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства, визначають стан економічної системи країни в цілому. Підприємства та організації через агентів, які формують та реалізують їх облікову політику, у ході здійснення економічної діяльності, через об'єктивну обмеженість можливостей та опортуністичну поведінку, реалізують власні завдання без урахування їх впливу на економічне середовище країни. Тому інституціональні агенти локального рівня – власники (керівники), головний бухгалтер – прагнуть не максимізувати економічні ефекти від обраних варіантів принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, адже їх діяльність обмежена, а здійснювати вибір варіантів з лімітованих інститутами держави на загальнодержавному рівні.

Водночас, держава через інституціональних агентів загальнодержавного рівня утворює набір обмежень, всередині яких інституціональні агенти на локальному рівні можуть ефективно організовувати бухгалтерський облік та складання звітності.

Обмежена раціональність агентів локального рівня, обумовлює необхідність зовнішнього спрямування на задоволення потреб користувачів облікової інформації. Таке спрямування забезпечується через норми та примуси, які встановлюються нормативно-правовими актами, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності. Ці нормативно-правові акти у сукупності з установчими та внутрішніми документами підприємства, визначають набір завдань, виконання яких має забезпечити організація бухгалтерського обліку на локальному рівні окремого суб'єкта господарювання.

З урахуванням зазначених особливостей організації бухгалтерського обліку підприємства, синтетичне завдання її дослідження на локальному рівні можна сформулювати як пошук ефективного механізму керування для заданої системи бухгалтерського обліку підприємства, який забезпечував би виконання нею поставлених завдань та вимог.

Вирішення поставленого синтетичного завдання вимагає перш за все визначитися у питанні мети та завдань, виконання яких має забезпечити організація бухгалтерського обліку підприємства.

У наукових теоріях соціального управління вважається, що управлінська діяльність починається з постановки мети: того, «до чого хтось прагне, чого хоче досягти» [36, с. 483]. Стосовно формулювання мети організації бухгалтерського обліку як першої головної складової механізму забезпечення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства серед вітчизняних вчених відсутній консенсус. Вони одностайні у локалізації предмету організації бухгалтерського обліку межами окремого підприємства, але її метою визначають або «забезпечення системного перетворення обліково-економічної інформації про господарські явища та процеси з метою активного впливу на них через систему управління» [116], або удосконалення та раціоналізацію обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукову організацію праці [54, 145], або ефективне виконання обліком інформаційно і контрольних функцій [15].

Проте зазначені підходи не враховують весь спектр питань впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, про що йшлося раніше. Тому, редукування головної мети організації бухгалтерського обліку на рівень підприємства за обраного підходу до сутності організації бухгалтерського обліку дозволяє сформулювати мету організації бухгалтерського обліку підприємства як впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства з урахуванням соціально-економічних та нормативно-правових відносин суб'єктів, які забезпечують формування та реалізацію облікової політики підприємства.

Наступною складовою механізму формування ефективної організації бухгалтерського обліку є сукупність завдань, виконання яких має забезпечити організація бухгалтерського обліку підприємства.

На думку Пушкаря М. С., організація фінансового обліку має забезпечувати вирішення питань структури обліку, управління та функціонування інформаційної системи підприємства. Відповідно він ставить два головних завдання: розробка концепції облікової політики підприємства та визначення межі застосування фінансового обліку [336, с. 138].

Одноставні у визначенні завдань вчені Ганін В. І. та Синиця Т. В., Яровий К.О., які висувають такі технічні завдання організації бухгалтерського обліку як: своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх фактів господарської діяльності, які були здійснені на підприємстві; опрацювання даних за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів відповідно до вихідної інформації; складання на основі отриманого масиву опрацьованої інформації, зафіксованої у первинних документах та регістрах балансу і фінансової звітності, та надання її зацікавленим користувачам [54, 443].

Бондаренко Н. М. йде далі та висуває до організації бухгалтерського обліку завдання, які спрямовані на забезпечення правильності обліку його об'єктів, на управління облікового процесу та його ефективність. Перераховуються наступні завдання організації бухгалтерського обліку: «забезпечити методологічно правильне відображення активів підприємства, власного капіталу, зобов'язань, господарських операцій і фінансових результатів діяльності підприємства на бухгалтерських рахунках; упорядкувати обліковий процес, додати йому планомірний і цілеспрямований характер; забезпечити ефективність обліку на основі раціонального документообороту, комп'ютеризації, впровадження прогресивних форм і методів обліку» [15, с. 11].

Ачкасов А. Є. формулює завдання, виконання яких впорядковує «вибір методики ведення бухгалтерського обліку; вибір технології і техніки ведення

бухгалтерського обліку; підбір облікового персоналу та забезпечення його роботи» [1].

Наведений перелік завдань, що ставиться до організації бухгалтерського обліку підприємства не є повним в умовах постіндустріального етапу розвитку суспільства. Для постіндустріальної економіки характерне розширення інтеграційних процесів, збільшення ринку для реалізації продукції та послуг, розширення доступу до фінансових, трудових, матеріальних ресурсів та новітніх технологій. Але головною відмінністю постіндустріальної економіки є підвищенням соціальної відповідальності перед суспільством.

Сучасні підприємства функціонують у якісно нових економічних умовах, у рамках яких значна роль належить новим технологіям і відкриттям у різних галузях діяльності. Характерними є високий ступінь невизначеності, великий обсяг знань та постійна генерація нових знань. Першочергова увага приділяється людським здібностям та їх мотивації. Щоб ефективно функціонувати в таких умовах, підприємства мають оптимізувати та диверсифікувати свою діяльність у всіх сферах економічного життя. У ході ведення бухгалтерського обліку та складання звітності має забезпечуватися дотримання не тільки вимог чинного законодавств, але й стандартів соціальної відповідальності.

В Європейських країнах, США, Канаді розроблене законодавство, відповідно до якого великі компанії зобов'язані щорічного оприлюднювати соціальні звіти. Для складання соціальних звітів можуть застосовуватися міжнародні стандарти, вибір яких залежить від потреб підприємства (Додаток М). Відповідальність перед суспільством змушує дотримуватися стандартів соціальної відповідальності. У Стандарті ISO-26000 «Керівництво з соціальної відповідальності» представлене розширене формулювання «соціальної відповідальності» (social responsibility) як «відповідальності організації за вплив своїх рішень та діяльності (а саме продукції і послуг) на суспільство і навколишнє середовище, що реалізується через прозору і етичну поведінку, відповідає сталому розвитку та добробуту суспільству, враховує

очікування зацікавлених сторін, яка поширена в усій організації і не суперечить відповідному законодавству і міжнародним нормам поведінки» [209].

Як вже згадувалося, інституціональні агенти організації бухгалтерського обліку локального рівня в силу їх обмеженої раціональності та опортуністичної поведінки, приймаючи рішення щодо цілей своєї діяльності та ведення бухгалтерського обліку, діють у власних інтересах, а не інтересах суспільства. Забезпечення рівноваги інтересів підприємств та суспільства може бути досягнуто у випадках, коли підприємства спрямовують свою діяльність не тільки на максимізацію власного фінансового результату, але й суспільного добробуту. Відсутність рівноваги призводить до перекосів розвитку економіки та суспільства та у кінцевому результаті стає причиною економічних криз.

Вітчизняне облікове суспільство готове до прийняття стандартів соціальної відповідальності. Дослідження поглядів фахівців, діяльність яких пов'язана з веденням бухгалтерського обліку, щодо необхідності застосування положень соціальної відповідальності при організації бухгалтерського обліку, яке було проведено автором, показало, що лише третина цільової аудиторії не вважає, що організація бухгалтерського обліку має базуватися на застосуванні принципів соціальної відповідальності. Переважна більшість обліковців на практиці оцінили, що дотримання стандартів соціальної відповідальності при веденні бухгалтерського обліку у довгостроковій перспективі формує позитивну репутацію підприємства, що у свою чергу підвищує довіру до інформації, яка надається зовнішнім користувачам фінансової звітності та, у остаточному підсумку, призводить до покращення інвестиційної привабливості, конкурентоздатності підприємства та рівновазі інтересів держави, суспільства та підприємства.

Реакція на зміни зовнішнього середовища та характер управління з урахуванням стандартів соціальної відповідальності призводить до трансформації головної мети бухгалтерського обліку у напрямку не тільки «надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та

рух грошових коштів підприємства» [103], але й підвищення відповідальності перед ними. У свою чергу така переорієнтація ведення бухгалтерського обліку знаходить втілення у спрямованості на забезпечення відповідальності перед суспільством.

Максимально можливе виконання мети та завдань організації бухгалтерського обліку із дотриманням положень соціальної відповідальності сприяє приведенню технології облікового процесу, нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та діяльності облікової служби підприємства як головних елементів системи бухгалтерського обліку підприємства у стан, який забезпечує врахування вимог, що ставляться перед ними в умовах постіндустріального суспільства (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Характерні ознаки організації бухгалтерського обліку підприємства
з урахуванням стандартів соціальної відповідальності**

[авторська розробка]

Ознака	Характеристика
1	2
Головна мета	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства і підвищена відповідальність перед користувачами
Відповідальність перед суспільством	Дотримання стандартів соціальної відповідальності
Характер управління бухгалтерською службою	Фасилітаційний характер управління
Технологія розробки стратегії розвитку організації бухгалтерського обліку	Стратегія розвитку організації бухгалтерського обліку припускає широку участь у її формуванні облікових працівників, включаючи користувачів фінансової звітності, і має багатоваріантний характер
Застосування принципів соціальної відповідальності	Організація бухгалтерського обліку має базуватися на застосуванні принципів соціальної відповідальності: - підзвітність; - прозорість; - етична поведінка; - дотримання інтересів зацікавлених сторін; - дотримання верховенства закону; - дотримання міжнародних норм поведінки; - дотримання прав людини

Продовження таблиці 4.1

1	2
Визнання соціальної відповідальності	Врахування принципів соціальної відповідальності при організації бухгалтерського обліку за наступних ключових аспектів: - управління системою бухгалтерського обліку; - практика організації трудової діяльності облікових працівників; - права облікових працівників; - чесне ведення справ; - права користувачів облікової інформації, яка надається зі звітністю
Реакція на зміни зовнішнього середовища	Творча, швидка реакція на зміни зовнішнього середовища

Організація бухгалтерського обліку підприємства в умовах постіндустріальної економіки спрямована на створення такого стану, при якому вона виконує завдання, що традиційно висувуються до організації бухгалтерського обліку, але крім того має такі позитивні наслідки, як:

- поліпшення методів взаємодії із бізнес партнерами, державними та контролюючими органами;
- забезпечення ефективного використання облікової інформації внутрішніми користувачами для прийняття управлінських рішень;
- вивільнення власників та керівництва від рутинних питань організації бухгалтерського обліку для вирішення стратегічних завдань тощо.

Систематизований та уточнений перелік завдань, що ставляться до організації бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки, які традиційно ставляться до організація бухгалтерського обліку на локальному рівні та з урахуванням необхідності дотримання соціальної відповідальності, наведений на рис. 4.1 (ефект від виконання завдань, які ставляться до організації бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки та враховують вимоги дотримання положень соціальної відповідальності на рисунку виділено курсивом).

Дотримання положень соціальної відповідальності змінює ефективність організації бухгалтерського обліку підприємства.

Забезпечення ведення бухгалтерського обліку відповідно нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, установчих та внутрішніх документів підприємства	Е Ф Е К Т И В Н И Й	Забезпечення та покращення умов збереження, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства
Підвищення достовірності та правильності оформлення інформації, включеної до облікових реєстрів		Забезпечення ефективного використання залучених кредитів та їх погашення, отриманих коштів цільового фінансування
Складання на підставі даних бухгалтерського обліку та своєчасне подання якісної фінансової звітності, державної статистичної звітності, податкової та іншої звітності		Своєчасне перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів
Забезпечення поточного контролю за веденням бухгалтерського обліку, складанням та поданням звітності, дотриманням нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності		Дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги
Забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів щодо використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій; інвентаризації необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків та інших статей балансу		О Р Г А Н І З А Ц І Ї
	О Б Л І К У	<i>Перегрупування облікового персоналу*</i>
		<i>Поліпшення методів взаємодії із бізнес партнерами, державними та контролюючими органами*</i>
		<i>Вивільнення власників та керівництва від рутинних питань щодо організації бухгалтерського обліку для вирішення стратегічних завдань *</i>

*- запропоновано автором

Рис. 4.1. Ознаки ефективного стану організації бухгалтерського обліку підприємства [авторська розробка]

При цьому слід враховувати, що ідеальна ефективність недосяжна, а навпаки, впровадження нововведень спочатку знижує ефективність та збільшує трансакційні витрати, і лише пізніше призводить до очікуваних результатів.

Крім того, на етапі адаптації також відбуваються певне зниження ефективності.

Втім не достатньо визначитися у питанні переліку завдань, виконання яких забезпечує реалізацію мети створення ефективного стану організації бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки. Без необхідного інструментарію вони залишаються лише атрактором, до якого прагне дійти система бухгалтерського обліку. При визначенні інструментарію забезпечення ефективності організації бухгалтерського обліку слід виходити з складових системи бухгалтерського обліку підприємства. За обраного інституціонального підходу елементами системи бухгалтерського обліку підприємства розглядаються об'єкти двоякої природи:

по-перше, соціально-економічна складова - індивідууми та їх соціальні сукупності, між якими виникають формальні та неформальні відносини в процесі розподілу повноважень і відповідальності щодо організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства;

по-друге, нормативно-правова складова - принципи, норми та правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства.

Іншими словами, основними елементами системи бухгалтерського обліку на локальному рівні є агенти, які забезпечують формування облікової політики підприємства та нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку. У свою чергу, вони одночасно виступають елементами локальної варіації інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку: власники, керівники та головний бухгалтер як інституціональні агенти, а нормативно-правове забезпечення (інституціональне середовище) як інституціональний об'єкт. Саме аналізу інструментів їх організації як складових механізму (формули) ефективності організації бухгалтерського обліку підприємства присвячено подальше дослідження.

Отже, підприємства в процесі ведення бухгалтерського обліку та складання звітності реалізують власні завдання без урахування їх впливу на економічне середовище у силу об'єктивної обмеженої раціональності та

опортуністичної поведінки агентів, які відповідають за формування та реалізацію їх облікової політики. Результатом такого стану справ є те, що інституціональні агенти локального рівня прагнуть не максимізувати економічні ефекти від обраних варіантів принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, адже їх діяльність обмежена, а здійснювати вибір варіантів з лімітованих інститутами держави на загальнодержавному рівні.

Водночас, держава через інституціональних агентів загальнодержавного рівня формує нормативно-правове забезпечення, в рамках якого інституціональні агенти локального рівня можуть організовувати бухгалтерський облік та складати звітність.

Така обмеженість підприємств на фоні необхідності задоволення потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів облікової інформації з урахуванням обмежень, встановлених на загальнодержавному рівні нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, визначила спрямованість подальшого дослідження на питання формування системи внутрішніх регламентів, які регулюють обліковий процес підприємства, облікову політику підприємства та діяльність облікової служби підприємства.

4.2. Механізм створення інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства

Головним інструментом та провідною складовою механізму формування ефективної організації бухгалтерського обліку підприємства виступає сукупність внутрішніх регламентів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності підприємства – внутрішнє інституціональне середовище бухгалтерського обліку підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та функціонування бухгалтерської служби підприємства регулюється організаційними регламентами – нормативними документами, що визначають сукупність правил

ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та діяльності працівників бухгалтерської служби. Організаційні регламенти підприємства за функціональним призначенням можна поділити на три основні групи (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Класифікація організаційних регламентів підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності за функціональним призначенням *[авторська розробка]*

Організаційні регламенти щодо організації бухгалтерського обліку підприємства визначають організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання корпоративної (фінансової, екологічної, соціальної та управлінської) та податкової звітності підприємства.

Організаційні регламенти щодо формування облікової політики підприємства визначають методичні аспекти складання фінансової звітності.

Організаційні регламенти щодо впорядкування діяльності бухгалтерської служби підприємства визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби.

Забезпечення ефективної організації бухгалтерського обліку вимагає попереднього спостереження та оцінки інституціонального середовища бухгалтерського обліку як головного чинника інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку локального рівня. Враховуючи загальну спрямованість управління економічною діяльністю підприємства на збереження життєздатності та забезпечення розвитку підприємства в довгостроковій перспективі, як методологічну основу оцінки інституціонального середовища пропонується використовувати положення концепції економічного управління підприємством.

Положення концепції економічного управління в Україні та пострадянських країнах використовуються порівняно недавно [180, 294, 413]. Економічне управління базується на засадах інституціональної теорії та виникло на базі органістичних теорій Г. Спенсера, Т. Бернса, Д. Сталкера, Т. Парсонса. В основу економічного управління покладено визнання того факту, що основною властивістю підприємства є «забезпечення довгострокової життєздатності, тобто стійкого функціонування та розвитку» [181, с. 234]. Підприємство визнається соціальним суб'єктом, що реагує на проблеми, які мають зовнішнє і внутрішнє походження. До того ж, проблеми виступають не перешкодами на шляху підприємства, вони визначають його мету та цілі. Відповідно, поряд з класичними функціями управління (планування, мотивування, контроль) виникає функція виявлення та розв'язування проблем.

Для економічного управління характерний є людиноцентричний підхід. Підприємство складається з людей, вони є його частиною та діють за принципами, правилами та нормам, встановленими підприємством.

На практиці механізм виявлення і вирішення проблем функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства часто не має оформлення. Така невизначеність має бути вирішена та чітко структурована задля можливості забезпечення стійкості та розвитку підприємства в цілому та з метою створення ефективної організації бухгалтерського обліку. Вище викладене дозволяє

використати концепцію економічного управління як методологічну базу конструювання ефективної організації бухгалтерського обліку підприємства. Організація бухгалтерського обліку у процесі виконання власної мети та завдань забезпечує виконання основної мети економічного управління підприємством: створення організаційних умов довгострокового сталого функціонування та розвитку підприємства.

З метою виявлення проблемних аспектів організації бухгалтерського обліку перш за все необхідне проведення оцінки внутрішнього інституціонального середовища бухгалтерського обліку за наступними параметрами:

- головна мета та основні завдання організації бухгалтерського обліку;
- характер управління бухгалтерською службою;
- технологія розробки стратегії розвитку організації бухгалтерського обліку;
- визнання соціальної відповідальності, застосування її принципів та забезпечення відповідальності перед суспільством;
- порядок реакції на зміни зовнішнього середовища.

Попереднє спостереження та оцінка інституціонального середовища бухгалтерського обліку локального рівня може бути проведено у кілька етапів (рис. 4.3).

На першому етапі вивчається питання необхідності вдосконалення системи організаційних регламентів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та діяльності працівників бухгалтерської служби.

На другому етапі здійснюється аналіз практики застосування нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що стосуються галузі економічної діяльності підприємства.

На третьому етапі проводиться аналіз координації процесу нормотворчої діяльності підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Четвертий етап передбачає оцінку організації взаємодії з іншими підрозділами підприємства з питань нормотворчої діяльності щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

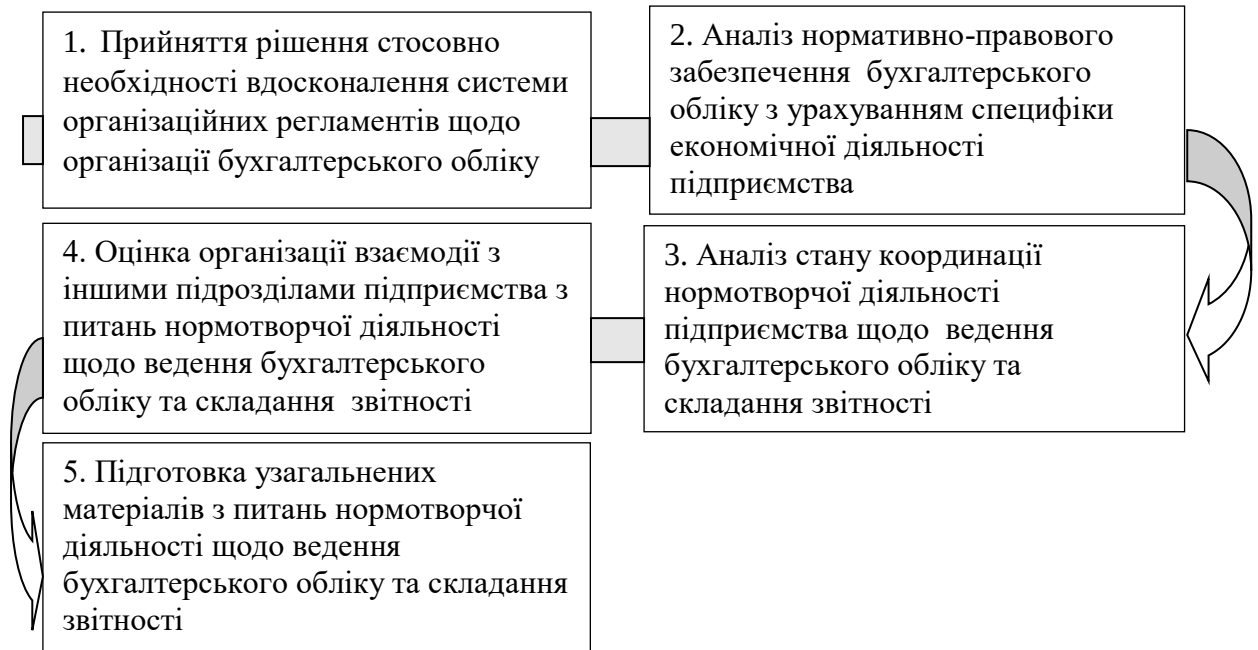


Рис. 4.3. Етапи аналізу внутрішнього інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства *[авторська розробка]*

На останньому, п'ятому етапі здійснюється підготовка узагальнених матеріалів з питань нормотворчої діяльності щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для розгляду власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою), яка здійснює керівництво підприємством.

Ефективним засобом аналізу отриманих результатів попереднього спостереження та діагностики внутрішнього інституціонального середовища бухгалтерського обліку виступає метод моделювання. Моделювання інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства, відтворюючи систему організаційних регламентів підприємства як об'єкт дослідження у вигляді моделі, дозволяє:

по-перше, отримати уявлення про стан інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства та визначитися у питанні необхідності його удосконалення;

по-друге, дослідити істотні властивості, структуру інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства, оцінити взаємозв'язки і відносини між ним як елементом інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку підприємства та діяльністю агентів, які забезпечують формування облікової політики.

Модель фіксує існуючий стан інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства та спрощує процес прийняття рішень щодо створення ефективної організації бухгалтерського обліку. Це дає змогу:

- зосередити увагу на процесі організації бухгалтерського обліку;
- систематизувати отримані результати про стан організації бухгалтерського обліку;
- встановити зв'язки між елементами системи бухгалтерського обліку та передбачити нові властивості та відносини у рамках процесу впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства, яка базується на соціальній відповідальності у довгостроковій перспективі.

Для моделювання стану інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства може бути використана модель «веретено» організаційної стійкості, що запропонована Ємельяновим Е. та Поварніциною С. [75]. Інтерпретація моделі «веретено» організаційної стійкості стосовно інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства з точки зору оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку підприємства приймає вигляд моделі «веретено» ефективності організації бухгалтерського обліку (рис. 4.4).

Дану модель «веретено» «закручено» навколо осі, нижньою точкою якої є вихідний стан організації бухгалтерського обліку на час діагностики (нормативно-правове забезпечення та діяльність бухгалтерської служби), а верхньою – високий ступінь ефективності.

Нижня половина «веретена» представляє історію організації бухгалтерського обліку на підприємстві та досвід, сформований за час діяльності облікової служби.

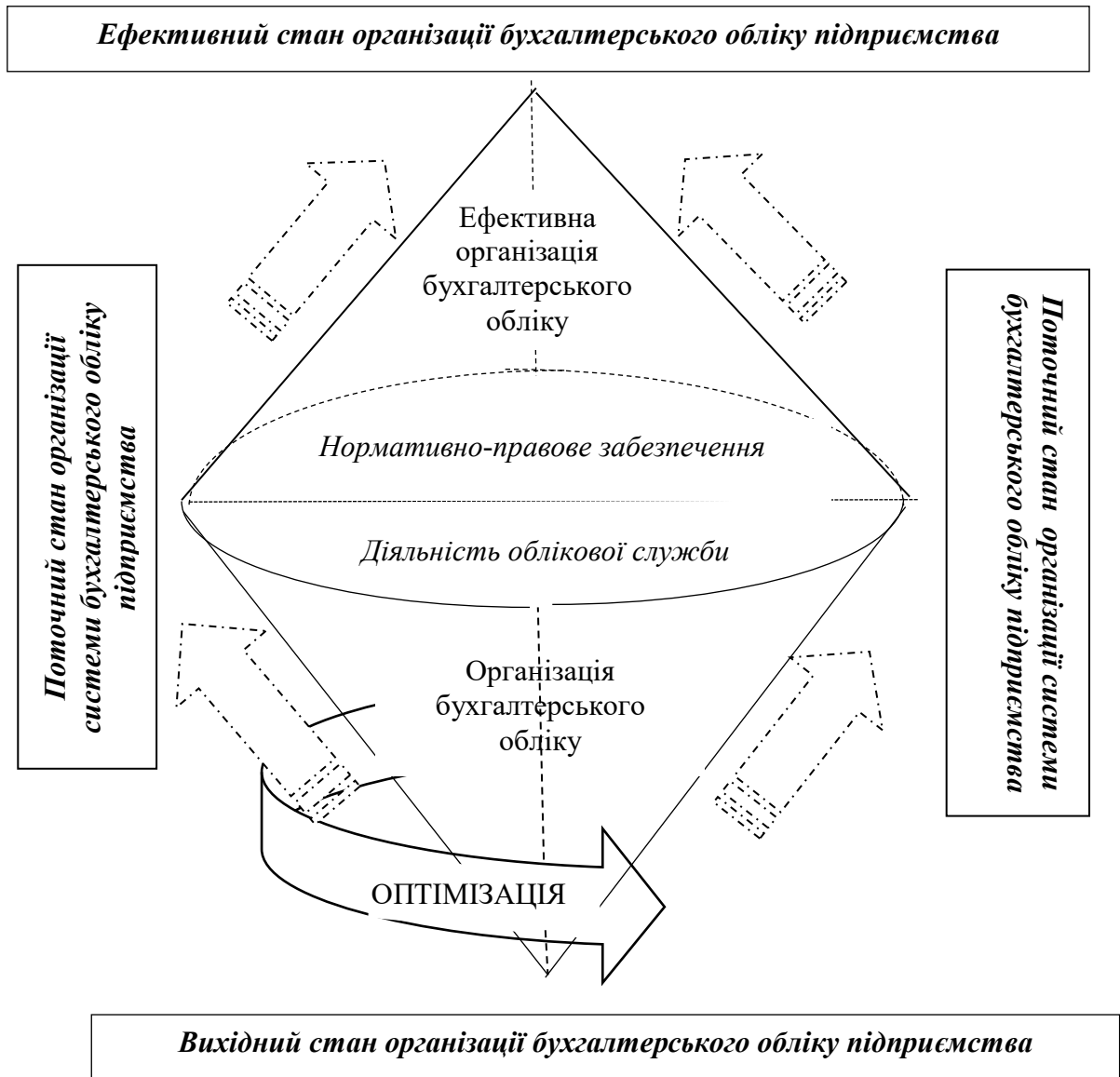


Рис. 4.4. Модель «веретено» ефективності організації бухгалтерського обліку [авторська розробка]

Верхня половина «веретена» – це сфера стратегічного обліку, з метою забезпечення якого має бути проведена оптимізація системи організаційних регламентів бухгалтерського обліку з урахуванням всіх зовнішніх та

внутрішніх факторів, які впливають на систему бухгалтерського обліку підприємства.

У центрі моделі відображений зріз поточного стану системи бухгалтерського обліку як об'єкту організації та фактори, з урахуванням яких відбувається ведення бухгалтерського обліку та сформована структура облікової служби.

У разі встановлення необхідності вдосконалення організаційних регламентів щодо ведення бухгалтерського обліку, або складання звітності, або діяльності працівників бухгалтерської служби має бути дотриманий такий алгоритм (рис. 4.5).

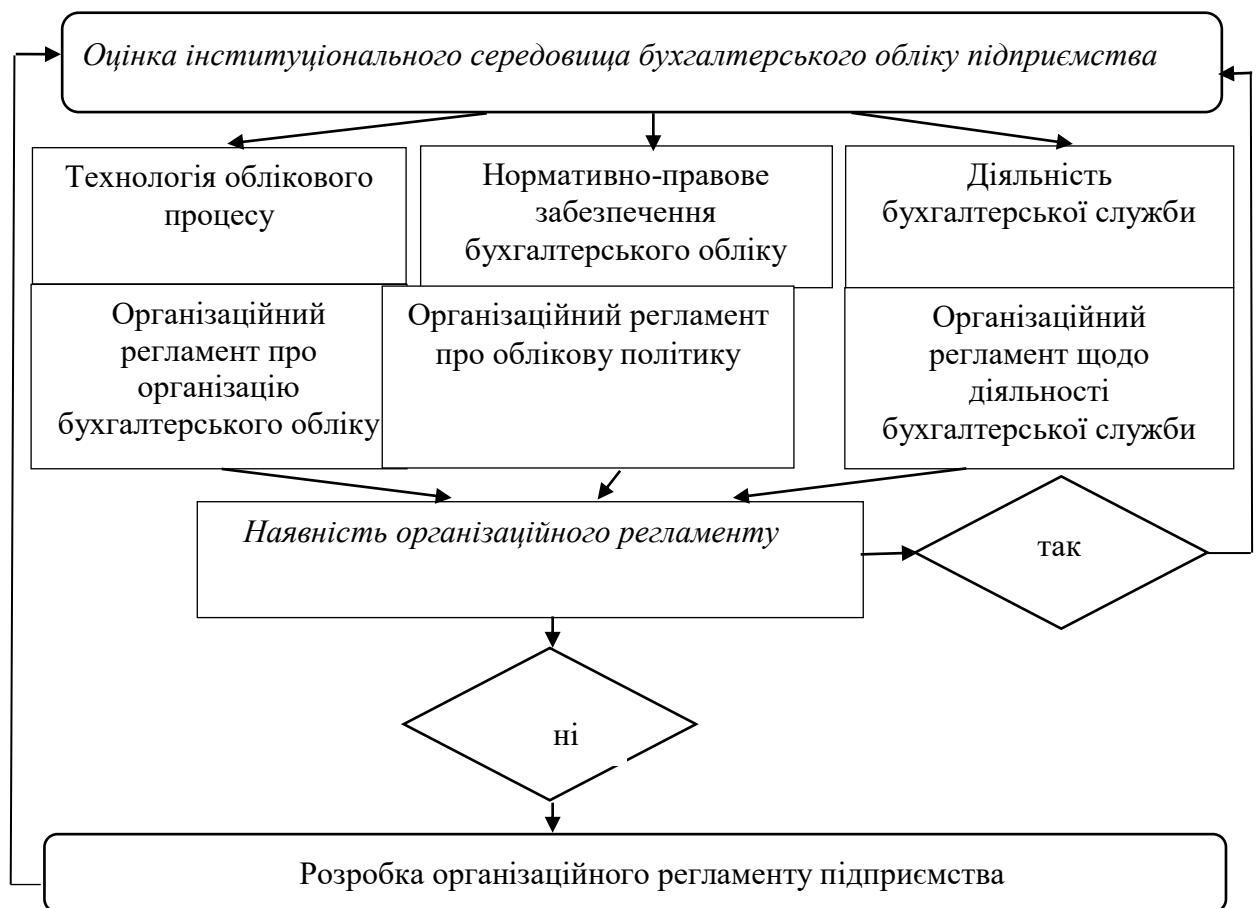


Рис. 4.5. Алгоритм прийняття рішень щодо аналізу інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства [авторська розробка]

Функціональні обов'язки вдосконалення системи організаційних регламентів щодо ведення бухгалтерського обліку, складання звітності або діяльності працівників бухгалтерської служби та розробки відповідного проекту внутрішнього розпорядчого документу покладається на бухгалтерську службу підприємства (особу, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства), до компетенції якої належить ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. За необхідності керівництво може доручати підготовку проекту організаційного регламенту кільком структурним підрозділам підприємства. У такому разі роботу з його підготовки організовує підрозділ, який у резолюції керівництва вказаний першим або якому окремо дане відповідне доручення.

Для підготовки проектів організаційних регламентів підприємства з найбільш важливих (концептуальних) організаційних питань, а також регламентів, що розробляються спільно кількома підрозділами підприємства, за розпорядженням керівництва може створюватися робоча група у складі досвідчених кваліфікованих працівників, представників аудиторських та консалтингових фірм, які залучені для розробки організаційного регламенту, а також науковців і представників громадськості (за їх згодою), за участю власника (керівника) та головного бухгалтера, які одночасно виступають керівниками, лідерами та учасниками процесу.

Керівництво робочою групою покладається на одного з керівників структурного підрозділу підприємства, який організовує розроблення проекту.

Створення робочої групи оформлюється розпорядчим документом керівника, у якому зазначається:

- мета створення робочої групи;
- вид організаційного регламенту щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, що розроблятиметься;
- найменування проекту організаційного регламенту щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- керівник робочої групи та його заступник (заступники);

- персональний склад робочої групи із зазначенням посади, прізвища, імені й по батькові членів робочої групи;
- терміни подання проекту організаційного регламенту для обговорення (погодження);
- інші питання, необхідні для організації діяльності робочої групи.

Юридичний підрозділ підприємства має надавати необхідну допомогу відповідальним особам або робочій групі при підготовці проекту організаційного регламенту та здійснювати його правову експертизу.

Діяльність робочої групи з підготовки проекту організаційного регламенту організовує керівник структурного підрозділу підприємства, який визначається наказом керівника про створення робочої групи головним розробником проекту.

Розробленню проекту організаційного регламенту має передувати вивчення Конституції України, законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, установчих і внутрішніх документів підприємства, матеріалів щодо узагальнення практики застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів України, міжвідомчих і відомчих нормативних актів у практичній діяльності підприємства, наукової літератури та матеріалів періодичних видань з дотриманням пріоритету законодавчих актів.

Під час розробки проекту організаційного регламенту підприємства відповідальним особам або робочій групі необхідно здійснити такі дії:

- 1) визначити предмет і мету організаційного регламенту;
- 2) проаналізувати національні нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, у разі необхідності – міжнародні стандарти фінансової звітності, наукові підходи щодо предмету регулювання;
- 3) визначити структуру організаційного регламенту;
- 4) узгодити вимоги проекту з нормативно-правовими актами України;

5) погодити проект організаційного регламенту із зацікавленими структурними підрозділами та юридичним підрозділом підприємства з метою виключення суперечностей правових норм;

6) проект організаційного регламенту розглядається керівником структурного підрозділу підприємства, що є головним виконавцем, і доопрацьовується з урахуванням його зауважень і пропозицій та зауважень і пропозицій структурних підрозділів підприємства;

7) погоджений (завізований) керівником структурного підрозділу підприємства, що є головним виконавцем, проект організаційного регламенту надається на погодження зацікавленим структурним підрозділам підприємства.

Проект організаційного регламенту погоджується (підписується) власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою), які здійснюють керівництво підприємством.

Етапи формування інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства наведено на рис. 4.6. При цьому, алгоритм створення та удосконалення організаційних регламентів, які регулюють організацію бухгалтерського обліку, облікову політику та діяльність облікової служби підприємства є загальним.

Питання формування внутрішнього інституціонального середовища належать до компетенцій інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку локального рівня. Як у будь-якої системи, яка має функціонувати та розвиватися, інституціональні агенти організації бухгалтерського обліку локального рівня мають здійснювати організаційні функції, починаючи з визначення головних цілей та завдань, що реалізуються в процесі передбачення та прогнозування, продовжуючи та конкретизуючи їх в планах, проектах, інструкціях, наказах, та завершуючи процес практичними організаційними діями щодо управління системою бухгалтерського обліку. Саме за такого підходу формується дієвий механізм створення ефективної організації бухгалтерського обліку на локальному рівні.



Рис. 4.6. Етапи формування інституціонального середовища бухгалтерського обліку підприємства [авторська розробка]

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996–XIV визначено, що «питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції керівника підприємства» [103].

Розподіл обов’язків щодо організації бухгалтерського обліку наведено у таблиці 4.2. Тобто за законодавством функції організації бухгалтерського обліку та формування системи організаційних регламентів покладаються на

власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), які здійснюють керівництво підприємством.

Водночас на практиці, як показало проведене опитування, фахівці, діяльність яких пов'язана з веденням бухгалтерського обліку, основною рушійною силою забезпечення якості організації бухгалтерського обліку одностайно називають бухгалтерів та аудиторів, а власникам та керівникам у цьому процесі відводиться другорядна роль і то лише третиною респондентів.

Таблиця 4.2

Розподіл обов'язків щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві [103]

Інституціональні агенти	Розподіл обов'язків
Власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством	Несе відповідальність: - за організацію бухгалтерського обліку; - забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах; - збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років
Керівник	Зобов'язаний: - створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку; - забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів
Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства	- забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; - організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; - бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; - забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства

Інша третина цільової аудиторії вважає, що для забезпечення якості ведення бухгалтерського обліку та складання звітності бухгалтери мають тісно співпрацювати з професійними об'єднаннями бухгалтерів та аудиторів. Тобто, облікова спільнота дотримується позиції фасилітаційного управління облікового процесу та діяльності облікової служби, для якого характерна відсутність директивного управління.

Термін фасилітація (від англ. *facilitate* – допомагати, полегшувати, сприяти) поширений серед психологів-консультантів і тренерів, що організовують тренінги з навчання персоналу.

За традиційних форм управління, власник (керівник) та головний бухгалтер змушують облікових працівників виконувати в односторонньому порядку власні розпорядження.

При фасилітаційному управлінні власник (керівник) та головний бухгалтер виступають фасилітаторами – ведучими, головуючими, організаторами облікового процесу. Вони одночасно виступають керівниками, лідерами та учасниками процесу вирішення питань організації та ведення бухгалтерського обліку. Як учасники облікового процесу вони беруть участь у робочій групі, яка відповідає за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, але не у якості лише керівників, а у якості членів групи, яка розробляє відповідні розпорядчі документи. Після розробки та затвердження рішень групи щодо організації бухгалтерського обліку власник (керівник) та головний бухгалтер несуть відповідальність за якісне їх виконання. Вже як відповідальні особи за організацію бухгалтерського обліку власник (керівник) та керівник бухгалтерської служби (головний бухгалтер) мають контрольні функції.

Фасилітаційне управління дозволяє ефективно організовувати ведення облікового процесу та за короткий термін виконувати заплановані дії щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з максимальним залученням учасників облікового процесу.

Таким чином, внутрішнє інституціональне середовище бухгалтерського обліку як сукупність організаційних регламентів, які розроблені на локальному

рівні, є головним інструментом, що дозволяє впорядкувати обліковий процес підприємства та забезпечити формування дієвого механізму реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку на рівні окремого суб'єкта економічної діяльності.

Проте дієвим механізмом забезпечення якості такого інструментарію на локальному рівні є прийняття нормативно-правових актів, розроблених на загальнодержавному рівні. Саме вони дозволяють впорядкувати обліковий процес на локальному рівні та забезпечити формування дієвого механізму реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку на рівні окремого суб'єкта економічної діяльності з урахуванням наукових здобутків їх розробників, якими виступають науковці, представники професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів. Це дозволяє зблизити та гарантувати взаємозв'язок системи регулювання на загальнодержавному рівні та системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта економічної діяльності як підсистем національної системи бухгалтерського обліку, врахувати вплив обмеженої раціональності інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку локального рівня (власників, керівників, головного бухгалтера) на прийняття рішень щодо формування ефективної організації бухгалтерського обліку, вплив інтеграційних процесів та інших факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, які визначають особливості організації та ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємств.

4.3. Формування внутрішньої регламентації організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку підприємствами

Важливою складовою ефективного управління економічною діяльністю підприємства виступає використання таких важелів організації бухгалтерського обліку, як нормативно-правове регулювання. Без належного інституціонального

забезпечення та налагодженої системи внутрішніх організаційних регламентів, які регулюють бухгалтерський облік підприємства, неможливо задовольнити інформаційні потреби користувачів облікової інформації.

Недоліки у системі регулювання бухгалтерського обліку призводять до таких негативних наслідків як:

- зниження достовірності та правильності оформлення інформації, включеної до облікових регістрів;
- порушення порядку та несвоєчасного подання фінансової, екологічної, соціальної, управлінської та податкової звітності;
- ускладнення умов здійснення поточного контролю за веденням бухгалтерського обліку, складанням та поданням звітності, дотриманням законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, МСФЗ, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- несвоєчасного та у неповному обсязі перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів;
- погіршення взаємодії із бізнес-партнерами, державними та контролюючими органами;
- недотримання положень соціальної відповідальності перед суспільством, тощо.

Запобігти негативним наслідкам, до яких призводить відхилення від вимог, встановлених нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства, та виконати завдання, що ставляться до організації бухгалтерського обліку на локальному рівні, можливо через розробку та дотримання внутрішніх організаційних регламентів підприємства, що визначають сукупність правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Для впорядкування ведення бухгалтерського обліку, забезпечення дієвості механізму формування облікової інформації та дотримання положень нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих

та внутрішніх документів підприємства, положень соціальної відповідальності, призначений розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку підприємства.

Розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку підприємства має визначати організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства.

Обрання організаційно-технічних аспектів, які необхідні для організації та ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні окремого суб'єкта господарювання, передбачає визначення у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку певних організаційних та технічних питань.

Перш за все підприємства мають визначитися у питанні обрання форми організації та ведення бухгалтерського обліку. Підприємства для забезпечення ведення бухгалтерського обліку, керуючись Законом № 996-XIV, самостійно обирають форми його організації. Стосовно вибору форми ведення бухгалтерського обліку частиною 5 ст. 8 Закону № 996-XIV передбачено, що «підприємство також самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом № 996-XIV, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних» [103].

Важливим аспектом організації бухгалтерського обліку є розробка та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку. Всі господарські операції, які відбувались на підприємстві протягом звітного періоду, мають бути відображені у бухгалтерському обліку із застосуванням Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185, або спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186, зареєстрованого в

Міністерстві юстиції України 05.05.2001 за № 389/5580. Підприємства можуть затвердити робочий План рахунків, беручи за основу Плани рахунків, затверджені наказами Міністерства фінансів України.

Господарські операції, що здійснюються на підприємстві, оформлюються первинними документами, які підтверджують факт їх здійснення, на основі яких на підприємстві ведеться бухгалтерський облік. Відповідно, підприємства мають обрати форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми облікових реєстрів та документів для внутрішньої звітності.

Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок здійснюється відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. Додаткові вимоги до первинних документів регулюються нормативно-правовими актами:

- ведення касових операцій – Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 15.12.2004 № 637;

- ведення банківських операцій – Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті від 21.01.2004 № 22;

- рух цінних паперів – Законом України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» № 475/96 від 30.10.96 р., Законом України «Про обіг векселів в Україні» № 2374-III від 05.04.2001 р. та іншими нормативно-правовими актами, затвердженими Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку;

- правила підтвердження первинними документами сум нарахованих податків, правила їх заповнення, оформлення, реєстрації, правила ведення Єдиного реєстру податкових накладних – Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI;

–рух товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна – нормативно-правовими актами, затвердженими спеціалізованими міністерствами та відомствами.

Документи складаються на паперових та електронних носіях. Використання електронних документів в бухгалтерському обліку регулюється Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV та Законом України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 851-IV. Для надання юридичної чинності і доказовості документам на електронних носіях підприємства керуються ДСТ 6.10.4-84 «Уніфіковані системи документації. Надання юридичної чинності документам на машинному носії і роздруківці, створеним засобами обчислювальної техніки. Основні положення».

Відповідальність за несвочасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних за діючим законодавством несуть особи, які склали та підписали ці документи. Проте обов'язки, пов'язані з організацією документування, покладаються на головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) та власника (керівника) підприємства (Додаток Н).

Підприємство самостійно затверджує «правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку» [103]. З метою оптимізації документообороту та кількості підрозділів й працівників бухгалтерської служби, посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, на підприємстві має бути розроблений та затверджений Графік документообороту.

Графік документообороту розробляється з урахуванням структурної схеми підприємства, структури бухгалтерської служби, посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби, операційних інструкцій, регламентів робочого дня та інших організаційних регламентів працівників бухгалтерської

служби підприємства, що визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби підприємства, та має містити форми документів, якими підприємство користується при веденні бухгалтерського обліку та складанні та поданні звітності.

При складанні Графіку документообороту враховуються терміни подання управлінської (внутрішньогосподарської), фінансової, статистичної та податкової звітності та мають впорядкуватися аспекти руху документів на підприємстві: терміни складання, надання та обробки первинних документів; перелік документів, час їх просування, обробки та передавання на зберігання; встановлюються посадові особи, відповідальні за складання документів; термін надходження документів до бухгалтерії, термін обробки і проходження документів всередині бухгалтерської служби підприємства, термін завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та подання звітності; порядок подання документів до відповідних органів.

Важливим аспектом організації бухгалтерського обліку є впорядкування збереження документів. За чинним законодавством, всі первинні документи, що пройшли обробку ручним способом, мають зберігатись в архіві. Зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [227].

Забезпечення порядку збереження оброблених документів протягом певного терміну визначається Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання документів, що затверджений наказом Головархіву України від 20.07.98 № 41. Відповідно, підприємства мають встановити порядок ведення архіву підприємства.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємства мають визначити порядок та терміни проведення інвентаризації.

Методологічні засади проведення інвентаризації регулюють кількома нормативно-правовими актами. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються інституціональними агентами організації бухгалтерського обліку (власником (керівником) підприємства) самостійно, крім випадків, коли за Законом № 996-XIV її проведення є обов'язковим. Систематизовані обов'язки відповідальних осіб підприємства, пов'язані з організацією інвентаризації, наведені в Додатку П.

В Україні обов'язковість ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на підприємстві не встановлена, але виконання завдань, що ставляться перед бухгалтерським обліком в сучасних умовах обумовлює необхідність відповідної системи ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Для впорядкування його ведення підприємства мають розробити та затвердити систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та звітності.

Крім зазначених аспектів організації бухгалтерського обліку, з метою впорядкування ведення бухгалтерського обліку на підприємстві також мають бути затверджені:

- перелік посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;
- перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна.
- перелік та порядок складання й подання внутрішньої управлінської звітності, фінансової, податкової та статистичної звітності.
- структура бухгалтерської служби;
- порядок призначення та звільнення працівників бухгалтерської служби;
- права та обов'язки працівників бухгалтерської служби.

Підприємства в розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку можуть обирати інші організаційні та технічні аспекти, необхідні для організації та ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні окремого суб'єкта господарювання (використання засобів механізації та автоматизації обліку, порядок взаємовідносин між структурними підрозділами та центральною бухгалтерією підприємства тощо).

Проте ситуація зі складання організаційних регламентів підприємства щодо впорядкування організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності є непростю. Чинними нормативними актами в Україні не встановлено вимог складання розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку. Необхідність його складання передбачалась Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні № 250 [319], що втратило чинність у 2000 році. За діючим законодавством підприємства зобов'язані обирати облікову політику. Складання розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку та регламентів діяльності бухгалтерської служби підприємств є суто ініціативою грамотних власників та керівників, зацікавлених у створенні ефективної системи організації бухгалтерського обліку.

Дослідження, яке було проведено з метою виявлення проблемних аспектів та визначення напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві на основі судження фахівців у сфері бухгалтерського обліку, показало, що незважаючи на те, що переважна більшість підприємств складають розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку (86 %), якість його складання не забезпечує вирішення питань, необхідних для впорядкування організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні (Додаток Р).

Найбільш повно організаційні та технічні питання ведення бухгалтерського обліку вирішуються на великих та середніх підприємствах.

Водночас на малих підприємствах не затверджуються:

- Графік документообороту;

- форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів;

- організаційна структура бухгалтерської служби;

- порядок призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби;

- порядок ведення архіву підприємства та інші аспекти, необхідні для впорядкування облікового процесу.

Забезпечити дієвість механізму формування облікової інформації та дотримання положень нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства, соціальної відповідальності перед суспільством, має проведення заходів на загальнодержавному рівні. Втім, незважаючи на наявність ґрунтовної нормативно-правової бази законодавчого, методологічного та методичного рівнів регламентації, на локальному рівні характерне нещільне методичне наповнення впорядкування організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Єдність побудови та ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні забезпечується через державне регулювання бухгалтерського обліку. Розробка нормативних актів методичного рівня щодо організації та ведення бухгалтерського обліку може допомогти впорядкувати організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на локальному рівні. Тому підвищення достовірності облікової інформації, дотримання вимог законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в умовах державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні може бути забезпечене через вирішення проблеми методичного та організаційного забезпечення застосування нормативно-правових актів законодавчого та методологічного рівнів регулювання. З цією метою - впорядкування організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві - розроблено Проект методичних рекомендацій щодо організації

бухгалтерського обліку підприємства (далі Методичні рекомендації) (Додаток С).

Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати звітність згідно з законодавством.

Методичні рекомендації розроблені відповідно до вимог нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік в Україні. Викладені в Методичних рекомендаціях положення та вимоги, можуть змінюватися залежно від введення в дію нових нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік в Україні.

Методичні рекомендації спрямовані допомогти впорядкувати організаційні та технічні аспекти, необхідні для організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Публічні акціонерні товариства, страховики, підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, та складають фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, інші підприємства, які самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, можуть застосовувати положення Методичних рекомендацій з урахуванням вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних компаній, організацій, утворених відповідно до законодавства інших держав з місцезнаходженням на території України, можуть вести бухгалтерський облік відповідно до Методичних рекомендацій або виходячи з вимог, встановлених у країні знаходження цих підприємств, якщо ці вимоги не суперечать Міжнародним стандартам фінансової звітності (крім випадків, коли

обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Об'єктом організації, який підлягає впорядкуванню, є система бухгалтерського обліку підприємства, як упорядкована сукупність взаємопов'язаних елементів, об'єднаних з метою інформаційного забезпечення оперативного, тактичного та стратегічного управління економічною діяльністю підприємства.

Елементом системи бухгалтерського обліку, який підлягає організації, є технологія облікового процесу.

Застосування Методичних рекомендацій дозволить впорядкувати організацію та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України та забезпечити:

- оформлення прийнятого підприємством порядку ведення та організації бухгалтерського обліку уніфікованим розпорядчим документом про організацію бухгалтерського обліку відповідно до законодавства та установчих документів;
- своєчасне та достовірне відображення в обліку і звітності всіх господарських операцій;
- складання та надання звітності зацікавленим користувачам;
- дотримання положень нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, установчих та внутрішніх документів підприємства;
- оперативний контроль за ефективністю роботи підприємства та використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотриманням положень соціальної відповідальності перед суспільством тощо.

Застосування положень Методичних рекомендацій допоможе впорядкувати процес складання підприємствами розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку (наказ, розпорядження тощо), який має бути розроблений виконавчим органом управління підприємством під

керівництвом головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку має бути уніфікованим розпорядчим документом, який затверджується керівником підприємства. При цьому мають затверджуватися:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку (є додатком до розпорядчого документу);
- форма ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності (є додатком до розпорядчого документу);
- графік документообігу і технологія обробки облікової інформації (є додатком до розпорядчого документу);
- перелік посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна, який затверджується керівником за погодженням з головним бухгалтером (є додатком до розпорядчого документу);
- перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна (є додатком до розпорядчого документу);
- порядок та строки проведення інвентаризації (є додатком до розпорядчого документу);
- порядок організації управлінського обліку і внутрішньогосподарського контролю;

- перелік та порядок складання й подання внутрішньої звітності, фінансової, податкової та статистичної звітності (є додатком до розпорядчого документу);
- організаційна структура бухгалтерської служби, порядок призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби; права та обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерської служби;
- порядок ведення архіву підприємства;
- порядок організації та ведення обліку філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Оцінюючи стан та проблемні аспекти формалізації організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку підприємствами, маємо зазначити: обліковий процес, який складається із сукупності облікових операцій та дій, що у сукупності та послідовності формують етапи облікового процесу (первинний, поточний та підсумковий), потребує впорядкування. Єдність побудови та ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні забезпечується формуванням внутрішніх організаційних регламентів щодо організації бухгалтерського обліку підприємства, які визначають організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства, що мають базуватися на законодавчих та інших нормативно-правових актах щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності з дотриманням пріоритету законодавчих актів.

4.4. Формалізація діяльності облікової служби підприємства

Для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємстві створюється спеціальна структура – бухгалтерська служба. Одним з головних завдань організації бухгалтерського обліку підприємства є конструювання та впорядкування діяльності таких структур.

Створення бухгалтерської служби обумовлено екзогенним, стабільним та повторюваним характером дій інституціональних агентів локального рівня щодо організації та ведення бухгалтерського обліку. Екзогенним фактором необхідності створення бухгалтерської служби як відокремленого підрозділу підприємства є те, що згідно законодавства, підприємство від моменту реєстрації до офіційної ліквідації має вести бухгалтерський облік. Тому невід'ємним етапом вивчення інституціональних засад процесу створення, впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства, що має на меті визначення організаційних шляхів забезпечення більшої ефективності облікового процесу підприємства, є аналіз питань організації діяльності бухгалтерської служби підприємства.

Різноманітні питання діяльності облікової служби підприємства розглядали вітчизняні науковці, зокрема Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Гнєзділова О.М., Гузар Б.С., Жук В.М., Коваленко О.В., Кононенко І. І., Левицька С. О., Сулименко Л.А., Свірко С. В., Сльозко Т. М, Сопко В. В., Охрамович О. Р., Романчук К. В., Чижевська Л. В. В наукових працях досліджуються аспекти структурної побудови та удосконалення облікової служби, функції, права, обов'язки та кваліфікаційні вимоги до бухгалтерів тощо. Водночас, інституціональні засади діяльності облікової служби підприємства системно не розглядалися.

Для опису особливості діяльності облікової служби у процесі ведення бухгалтерського обліку та складання звітності достатньо мікроекономічної неокласичної теорії. Використання інституціональних принципів у даній ситуації було б непотрібним ускладненням аналізу. Економічні ситуації у

короткостроковій перспективі досить повно описуються неокласичною теорією. Але оцінка розвитку організаційних аспектів діяльності бухгалтерської служби на довгостроковий період вимагає застосування інших теорій, в тому числі і інституціональної.

Слід визнати, що діяльність облікової служби є найбільш організованою частиною інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Інституціональним забезпеченням діяльності бухгалтерської служби підприємства є Конституція України, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, МСФЗ, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також установчі і внутрішні документи підприємства з дотриманням пріоритету законодавчих актів.

За чинним законодавством, бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ підприємства на чолі з головним бухгалтером або до штату підприємства вводиться посада бухгалтера, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Бухгалтерська служба з питань ведення бухгалтерського обліку підпорядковується головному бухгалтеру.

Традиційно, метою діяльності бухгалтерської служби є ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, здійснення попереднього та наступного контролю за дотриманням чинного законодавства, фінансової, касової, кошторисної та штатної дисципліни, а також витрачання коштів і матеріальних ресурсів тощо.

Завдання діяльності облікової служби під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів знаходяться в постійному розвитку. В обліковій професії найбільш значні зміни відбулися у змісті роботи, яку виконують бухгалтерські служби. Зміни, які відбуваються в економіці, сприяють появі нових вимог до бухгалтера, зумовлюючи тим самим розширення функцій облікових працівників і появу нових спеціалізацій даної професії. Це вимагає розширення

завдань, функцій і повноважень бухгалтерської служби. Таке розширення повноважень облікової служби знаменує перехід від облікової реєстрації фактів економічної діяльності до нового якісного рівня участі облікової служби в управлінському процесі підприємства.

Діяльність бухгалтерської служби відповідно до завдань, функціональних обов'язків та прав характеризується рутинною поведінкою. Поняття «рутина» було введено засновниками еволюційної теорії Р. Нельсоном і С. Уінтером стосовно діяльності організацій [231]. Рутинна поведінка характерна не тільки для підприємств та організацій, але й для окремих індивідів та їх структур. Стосовно бухгалтерської служби рутинна поведінка складається у результаті відносин, які виникають у ході облікового процесу. Рутинна поведінка та рутинні відносини виконують функцію зниження витрат у прийнятті рішень щодо вибору методів та способів ведення бухгалтерського обліку та функцію координації. Інакше, рутина є способом збереження знань, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку.

Систематизувати та впорядкувати роботу облікової служби підприємства можливо через формування внутрішніх організаційних регламентів. Така стандартизація проводиться через розробку Положення про бухгалтерію, посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби та ін.

Створення організаційних регламентів дозволяє освоїти рутини щодо організації та ведення бухгалтерського обліку. У рамках окремого підприємства це пов'язано із значними витратами. Для їхнього зниження необхідні відповідні навички та глибокі знання. Необхідність забезпечення вироблення рутинних навичок щодо діяльності бухгалтерського обліку з мінімізацією витрат на їх створення, обумовлює доцільність централізованої розробки на загальнодержавному рівні нормативів, які можуть та мають застосовуватися інституціональними агентами локального рівня (власниками, керівниками, головним бухгалтерами) для впорядкування діяльності облікової служби з метою опрацювання рутинної поведінки щодо ведення бухгалтерського обліку.

Врахування та аналіз впливу формування рутинної поведінки з метою ефективної організації діяльності облікової служби можливе у рамках інституціонального підходу. По суті, рутинна поведінка бухгалтерської служби як усталена норма взаємодії облікових працівників та агентів, що мають забезпечувати формування політики у сфері бухгалтерського обліку на локальному рівні (власників, керівників, головного бухгалтера), забезпечується сукупністю правил та норм, які регулюють діяльність та взаємовідносини у межах підприємства. Адже норми та правила, так само як і рутина, спочатку виникають на базі досвіду практичної діяльності. Вдалий досвід знаходить обґрунтування на теоретичному та нормативному рівні. В принципі, рутина та норми спрямовані на зниження невизначеності поведінки як облікових службовців, так й агентів організації бухгалтерського обліку, але рутина формується у внутрішньому середовищі підприємства, а норми розробляються як на локальному, так й загальнодержавному рівнях.

В Україні на загальнодержавному рівні визначені норми часу на виконання робіт із бухгалтерського обліку та нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку установ, організацій, підприємств, які встановлені Міжгалузовими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики України, від 26 вересня 2003 р. № 269, які дозволяють розраховувати чисельність працівників бухгалтерської служби залежно від загальної чисельності працюючих на підприємстві та кількості самостійних структурних підрозділів. Для скорочення часу на виконання математичних розрахунків чисельності працівників бухгалтерського обліку у Розділі 2 Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку наведено нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку [225]. Проте Міжгалузові нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку не затверджені Міністерством юстиції, тому носять рекомендаційний характер та не є обов'язковими до застосування підприємствами України.

Облікові працівники відповідно до їх кваліфікації поділяються за посадами. Професійні назви робіт працівників бухгалтерської служби визначені Класифікатором професій ДК 003:2010, що затверджений і введений в дію наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 № 327 [137]. Кожній посаді відповідає певне коло обов'язків, які покликаний виконувати працівник, і необхідний для цього рівень кваліфікації.

Нормативним документом, обов'язковим у питаннях управління персоналом на підприємствах усіх форм власності та видів економічної діяльності є Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336. Працівники бухгалтерського обліку відносяться до професійної групи «Фахівці» (техніки) [226].

Діяльність бухгалтерської служби підприємства з метою забезпечення формування рутинної поведінки щодо ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні регулюється організаційними регламентами підприємства, що визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби. До складу організаційних регламентів діяльності працівників бухгалтерської служби належать:

- 1) положення про бухгалтерську службу,
- 2) посадові інструкції працівників бухгалтерської служби,
- 3) графіки,
- 4) операційні інструкції,
- 5) регламенти робочого дня тощо.

На практиці, за результатами дослідження стану впорядкування роботи облікової служби, яке було проведене з метою виявлення проблемних аспектів та визначення напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку на основі судження фахівців, діяльність яких пов'язана з веденням бухгалтерського обліку, можемо зазначити, що навіть великі та середні підприємства не приділяють значної уваги питанням складання організаційних

регламентів, які регулюють діяльність облікової служби (Додаток Т). Найбільш повно на підприємствах проводиться робота зі складання посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби.

Для чіткої регламентації обов'язків облікових працівників задля формування рутинної поведінки та відношень облікової служби як структурного підрозділу підприємства важливе значення має вірне визначення всіх можливих функціональних, організаційних та службових зв'язків та розробка відповідних організаційно-розпорядчих документів.

Регламентування діяльності облікових працівників має здійснюватися на двох рівнях:

- по-перше, всієї бухгалтерської служби;
- по-друге, окремих працівників бухгалтерської служби.

Забезпечення другого рівня можливе лише після розробки документу, який визначає структуру, права та обов'язки всієї бухгалтерської служби. Розподіл облікових функцій закріплюється у Положенні про бухгалтерську службу. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція бухгалтера, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) закріплює статус та місце бухгалтерської служби як самостійного підрозділу в системі управління підприємством, розподіл функціональних обов'язків та внутрішню організацію роботи бухгалтерської служби.

Положення про бухгалтерську службу є уніфікованим організаційно-розпорядчим документом і має містити розділи: загальні положення; цілі і завдання; функції; права і відповідальність; службові зв'язки; організація роботи (табл. 4. 3). Воно розробляється головним бухгалтером, оформлюється на бланку підприємства за підписом головного бухгалтера та затверджується керівником підприємства.

Впорядкування діяльності окремих працівників бухгалтерської служби проводиться через розробку та прийняття Посадових інструкцій. Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби розробляються та затверджуються головним бухгалтером спільно з юридичною службою.

Таблиця 4. 3

Структура Положення про бухгалтерську службу підприємства

[авторська розробка]

Назва розділу	Пояснення
Загальні положення	Інформація про: - чисельність і штат бухгалтерської служби; - структуру бухгалтерської служби; перелік законодавчих документів, якими керується бухгалтерська служба у своїй діяльності; - вимоги, які висуваються до головного бухгалтера
Цілі і завдання	Визначає цілі та завдання, які висуваються до бухгалтерської служби в ході виконання функціональних обов'язків бухгалтерської служби відповідно до встановлених завдань.
Функції	визначає функціональні обов'язки бухгалтерської служби відповідно до покладених завдань.
Права і відповідальність	Визначає - перелік прав облікових працівників, дотримання яких забезпечує ефективне виконання функціональних обов'язків; - відповідальність головного бухгалтера (для інших працівників відповідальність встановлюється Посадовими інструкціями працівників бухгалтерської служби).
Службові зв'язки	Зазначаються підрозділи підприємства, з якими вступає у взаємодію бухгалтерська служба
Організація роботи	Включає: - правила внутрішнього розпорядку роботи працівників бухгалтерської служби; - показники оцінки діяльності бухгалтерської служби; - форми мотивації та стимулювання її працівників

Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби доводяться до працівників бухгалтерської служби під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Якщо організаційна структура бухгалтерської служби складається із структурних підрозділів, то посадові інструкції складаються керівниками відповідних структурних підрозділів бухгалтерської служби. Вимоги Посадової інструкції є обов'язковими для працівника, який працює на даній посаді, з моменту його ознайомлення під розписку до переміщення на іншу посаду або звільнення.

Укладаючи Посадові інструкції, агенти, які їх розробляють, мають керуватися Класифікатором професій ДК 003:2010, затвердженим і введеним в дію наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 № 327 та Наказом Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску

1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336 [74].

Для забезпечення формування ефективної рутинної поведінки та відносин Посадові інструкції складаються з дотриманням єдиного підходу до їх побудови, послідовності викладення, чіткості та зрозумілості формулювань та мають розкривати цілі та завдання, обов'язки та права, відповідальність посадової особи; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; порядок призначення, звільнення й заміщення посади.

Діяльність бухгалтерської служби вимагає координації та управління. Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується безпосередньо власнику (власникам) або уповноваженому органу (посадовій особі), яка здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих документів.

Статтею 8 Закону № 996-XIV визначено, що «питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції керівника підприємства» [103]. На цю особу також покладена «відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну» [103]. Виходячи з цього, саме керівник підприємства визначає порядок передачі і прийняття справ і документів при звільненні та призначенні головного бухгалтера.

На державному рівні загальні аспекти роботи головних бухгалтерів врегульовані Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». За радянських часів основні функції, права та обов'язки головного бухгалтера визначалися Положенням про головних бухгалтерів від 24.01.80 р. № 59 [331]. Положення № 59 застосовувалось на території України до 3 квітня 1993 року. У 1993 році було прийнято Постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і

звітності в Україні» від 3 квітня № 250 [319]. З 2000 року в Україні діє Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і, відповідно, втратило чинність Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні № 250.

За чинним законодавством в Україні відсутній нормативний документ, який би визначав завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби, повноваження її керівника-головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) та вимоги до його професійно-кваліфікаційного рівня.

Посадові обов'язки головного бухгалтера визначено Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників, який затверджено наказом Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29 грудня 2004 року № 336 [74]. Проте, завдання, обов'язки, кваліфікаційні вимоги до професійного рівня головного бухгалтера, які встановлені Довідником, не є обов'язковими до застосування всіма підприємствами, тому як довідник не зареєстрований у Міністерстві юстиції. До того ж, власник (керівник) підприємства може не дотримуватися цих вимог, оскільки згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV «відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник або уповноважений ним орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів» [103].

Така ситуація призвела до того, що на практиці серед опитаних працівників підприємств у ході дослідження, яке було проведено з метою виявлення проблемних аспектів та визначення напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку на основі судження фахівців у сфері бухгалтерського обліку, лише на великих та середніх підприємствах визначений порядок призначення та звільнення головного бухгалтера та

працівників бухгалтерської служби, малі підприємства це питання залишають не впорядкованим.

За результатами дослідження стану нормативного регулювання діяльності облікової служби з дотриманням інституціонального підходу (таблиця 4.4) слід вказати на відсутність державних актів, які визначають завдання, обов'язки, кваліфікаційні вимоги до професійного рівня працівників бухгалтерської служби, повноваження її керівника, та є обов'язковими до застосування всіма юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Таблиця 4.4

Нормативно-правові акти, які регулюють діяльність облікової служби підприємства [авторська розробка]

Рівень організації бухгалтерського обліку	Нормативний акт
Загальнодержавний рівень	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» від 26.01.2011 р. N 59; Наказ Держспоживстандарту України «Про затвердження, внесення зміни та скасування нормативних документів» від 28.07.2010 № 327; Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Міжгалузових нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку» твід 26 вересня 2003 р. № 269. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336.
Локальний рівень	Положення про бухгалтерську службу, посадові інструкції працівників бухгалтерської служби, графіки, операційні інструкції, регламенти робочого дня тощо

Ще однією з ознак недосконалості нормативного забезпечення діяльності облікової служби є те, що практика в цій сфері йде далеко попереду. Проявляється це в тому, що на тлі досить невеликого числа нормативних актів,

які регулюють діяльність облікової служби, є маса практичних рекомендацій різних авторів, які спрямовані допомогти підприємствам краще організувати діяльність облікової служби та оптимізувати організацію бухгалтерського обліку в цілому. Такі практичні рекомендації множаться в останні роки в геометричній прогресії, що свідчить про високу актуальність даної проблеми. Однак, рівень обґрунтування пропонованих рішень значно різниться, що обумовлює необхідність врегулювання цього питання на загальнодержавному рівні.

З метою реалізації моделі державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення його методичного забезпечення було розроблено Проект Типового положення про бухгалтерську службу підприємства (далі Типове положення) (Додаток Ф). Норми цього Типового положення можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичним особам, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати звітність згідно з законодавством.

Типове положення про бухгалтерську службу розроблено відповідно до вимог Конституції України, законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Викладений в Типовому положенні про бухгалтерську службу порядок організації роботи бухгалтерської служби та її керівника - головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером), може змінюватися залежно від введення в дію нових нормативно-правових актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Застосування Типового положення про бухгалтерську службу дозволить впорядкувати роботу бухгалтерської служби підприємств через визначення на нормативному рівні переліку завдань, функціональних обов'язків, кваліфікаційних вимог до професійного рівня працівників бухгалтерської служби, повноважень її керівника.

У підсумку, в питанні оцінки впорядкування діяльності спеціальних структур, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, зазначимо: для підприємств як інституціональних суб'єктів локального рівня важливо підтримувати рівень організації діяльності облікової служби на необхідному оптимальному рівні. Однак впорядкування діяльності облікової служби на рівні підприємства без зовнішніх управлінських впливів внаслідок внутрішніх протиріч та зовнішніх факторів дозволяє лише підтримувати рівень організованості на прийнятному ступені протягом певного часу. Тому необхідні заходи, що сприяють впорядкуванню та удосконаленню діяльності облікової служби. Тобто об'єктивною необхідністю є розробка та застосування вимог та норм, які визначають завдання, обов'язки, кваліфікаційні вимоги до професійного рівня працівників бухгалтерської служби, повноваження її керівника, на загальнодержавному рівні регулювання бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 4

Організація бухгалтерського обліку підприємства покликана впорядкувати обліковий процес на локальному рівні та забезпечити формування дієвого механізму реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку на рівні окремого суб'єкта економічної діяльності.

Проведене дослідження особливостей організації бухгалтерського обліку підприємства в умовах постіндустріального етапу розвитку суспільства на засадах положень інституціонального аналізу дало змогу зробити висновки:

1. У наукових джерелах поширений підхід, відповідно до якого організація бухгалтерського обліку розглядається як прикладна діяльність. У дисертації під предметом організації бухгалтерського обліку підприємства розглядається цілеспрямований процес створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, тобто системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та діяльність агентів, які забезпечують формування та реалізацію політики у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному та локальному рівнях. Проте звуження предмету організації бухгалтерського обліку до локального рівня дозволяє підтримати поширений підхід до сутності організації бухгалтерського обліку як цілеспрямованого процесу, сукупності дій зі створення, впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку на локальному рівні суб'єктами, які забезпечують формування та реалізацію облікової політики підприємства.

2. Підприємства як інституціональні суб'єкти локального рівня організації бухгалтерського обліку зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати звітність у рамках набору правил і норм, які визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, що дозволило стверджувати, що з дотриманням інституціонального підходу процес організації бухгалтерського обліку підприємства може бути досліджений через аналіз інститутів, які регулюють ведення бухгалтерського обліку, а також вивчення складу та взаємозв'язків інституціональних агентів локального рівня.

3. Дослідження наукових напрацювань попередників щодо переліку завдань, що ставляться до організації бухгалтерського обліку підприємства, дозволило сформулювати власні висновки виходячи з того, що сучасні підприємства функціонують у якісно нових економічних умовах постіндустріального суспільства. В цих умовах першочергова увага приділяється людським здібностям, їх мотивації, оптимізації та диверсифікації діяльності у всіх сферах економічного життя, забезпеченню рівноваги інтересів підприємств та суспільства. Відсутність рівноваги призводить до перекосів

розвитку економіки та суспільства та у кінцевому результаті стає причиною економічних криз, для уникнення яких необхідне спрямування діяльності не тільки на максимізацію власного фінансового результату, але й суспільного добробуту, забезпечення у ході ведення бухгалтерського обліку та складання звітності дотримання не тільки вимог чинного законодавств, але й відповідальності перед суспільством.

4. Як наслідок реакції на зміни зовнішнього середовища та характер управління бухгалтерською службою з урахуванням стандартів соціальної відповідальності, доцільною є трансформація головної мети ведення бухгалтерського обліку до підвищення відповідальності перед суспільством. У свою чергу така переорієнтація ведення бухгалтерського обліку знаходить втілення у спрямованості на забезпечення відповідальності перед суспільством.

5. Основним інструментом створення ефективної організації бухгалтерського обліку підприємства є формування системи внутрішньої регламентації системи бухгалтерського обліку. З цією метою в основу дослідження нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку підприємства покладене вивчення організаційних регламентів – нормативних документів, що визначають сукупність правил ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та діяльності працівників бухгалтерської служби. Відповідно, запропоновано поділ організаційних регламентів підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку на три основні групи: 1) організаційні регламенти щодо організації бухгалтерського обліку підприємства, які визначають організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства; 2) організаційні регламенти щодо облікової політики підприємства, які визначають методичні аспекти складання фінансової звітності; 3) організаційні регламенти щодо впорядкування діяльності бухгалтерської служби підприємства, які визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби.

6. Розроблений порядок попереднього спостереження технології облікового процесу, організаційної структури бухгалтерської служби та оцінки

нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку як головних чинників інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку локального рівня призначений для діагностики стану організації бухгалтерського обліку підприємства.

7. Організаційні регламенти, які розроблені на локальному рівні, є головними інструментами, які дозволяють впорядкувати обліковий процес підприємства та забезпечити формування дієвого механізму реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку на рівні підприємства. Допомогти впорядкувати ведення бухгалтерського обліку, забезпечити дієвість механізму формування облікової інформації та дотримання положень нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства, положень соціальної відповідальності, призначений розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку. Розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку має визначати організаційні та технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства.

8. Дієвим механізмом реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку, що дозволяє впорядкувати обліковий процес підприємства, є прийняття нормативно-правових актів, розроблених на загальнодержавному рівні. Це дозволяє: гарантувати взаємозв'язок системи нормативно-правового регулювання на загальнодержавному рівні та системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта економічної діяльності як підсистем національної системи бухгалтерського обліку; нівелювати вплив обмеженої раціональності інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку локального рівня; врахувати вплив інтеграційних процесів та інших факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, які визначають особливості організації бухгалтерського обліку підприємств в умовах постіндустріальної економіки.

9. Підвищення достовірності облікової інформації, дотримання вимог законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку в умовах державного

регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні пропонується постачати через вирішення проблеми методичного забезпечення застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Відповідно, з метою впорядкування організації бухгалтерського обліку було розроблено Проект Методичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку підприємства. Застосування Методичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку дозволить впорядкувати організаційні та технічні аспекти бухгалтерського обліку та процес складення підприємствами розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку.

10. Відповідно до чинного законодавства на підприємствах функції організації бухгалтерського обліку та формування системи організаційних регламентів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та діяльності працівників бухгалтерської служби покладені на власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), які здійснюють керівництво підприємством. Водночас на практиці, основною рушійною силою забезпечення якості ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства є бухгалтери та аудитори, а власникам та керівникам у цьому процесі належить другорядна роль. Це обумовлює необхідність переорієнтації директивного управління обліковим процесом та діяльністю облікової служби на фасилітаційне.

11. В обліковій професії найбільш значні зміни відбулися у змісті роботи, яку виконують бухгалтерські служби. Зміни, які відбуваються в економіці, сприяють появі нових вимог до бухгалтера, зумовлюючи тим самим розширення функцій облікових працівників і появу нових спеціалізацій даної професії. Діяльність бухгалтерської служби відповідно до завдань, функціональних обов'язків та прав характеризується рутинною поведінкою. Створення та освоєння рутини щодо організації та ведення бухгалтерського обліку у межах окремого підприємства пов'язано зі значними витратами. Тому задля мінімізації витрат на їх створення доцільна централізована розробка на загальнодержавному рівні нормативів, які можуть та мають застосовуватися

інституціональними агентами локального рівня для впорядкування діяльності облікової служби.

12. В Україні відсутні державні акти, які визначають завдання, обов'язки, кваліфікаційні вимоги до професійного рівня працівників бухгалтерської служби, повноваження її керівника, та є обов'язковими до застосування всіма юридичними особами, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством. Однією з ознак недосконалості нормативного забезпечення діяльності облікової служби є те, що практика в цій сфері йде далеко попереду. Це обумовлює необхідність врегулювання цього питання на загальнодержавному рівні. З метою реалізації моделі державного регулювання бухгалтерського обліку в частині створення його методичного забезпечення розроблено Проект Типового положення про бухгалтерську службу.

РОЗДІЛ 5

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Облікова політика підприємства як інструмент впорядкування методичних аспектів складання фінансової звітності

Сучасні підприємства здійснюють економічну діяльність в умовах ринкової економіки. Ринкові перетворення призвели до переорієнтації моделі організації бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на домінації локального рівня організації. На відміну від радянських часів, коли завдання конструювання інституціонального середовища та створення набору норм та обмежень, всередині яких інституціональні суб'єкти локального рівня (підприємства та організації) могли збирати, накопичувати, узагальнювати та надавати інформацію для складання звітності, належало виключно державі.

Відповідно, організація бухгалтерського обліку в Україні знаходиться на етапі переходу від домінування принципу економічного централізму до методологічного індивідуалізму. Цей процес на локальному рівні окремого підприємства втілюється у політиці суб'єкта господарювання у сфері бухгалтерського обліку та має прояв у тому, що вітчизняним підприємствам дозволено самостійно визначатися у формуванні облікової політики.

Облікова політика суб'єкта господарювання як один з інструментів організації бухгалтерського обліку на локальному рівні характеризується тим, що її інтересоцентричний вектор лежить у площині забезпечення користувачів якісною обліковою інформацією і є спрямованою на складання фінансової звітності. За чинним законодавством область впливу облікової політики обмежена рамками локального рівня. Визначення поняття «облікова політика» в Україні регламентовано Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», відповідно до якого під обліковою політикою розуміється

«сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [103].

Водночас, інституціональні агенти локального рівня, будучи обмежено раціональними, не завжди можуть обрати найкращі з наявних альтернатив принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку, відштовхуючись лише від власних переваг, та визначити довгострокові наслідки від зробленого вибору.

Тому функція держави зі створення механізмів реалізації загальнодержавної облікової політики виправдана та знаходить втілення у вигляді встановлення національними та міжнародними стандартами обліку, іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності набору варіативних принципів, методів і процедур, які має застосовувати підприємство для складання та подання звітності.

Питанням облікової політики в науковій літературі приділяють багато уваги. Походження терміну «облікова політика», як і багатьох сучасних економічних термінів, відбулося шляхом асиміляції понять, а саме завдяки переведення на українську мову з англійської словосполучення «accounting policies». Сутність поняття «облікова політика» за національними стандартами практично не відрізняється від змісту, який покладений в основу цієї категорії у МСБО (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових оцінках та помилки», в якому «accounting policies» (облікові політики) – «це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів» [218].

Змістонаповнюючим у словосполученні «облікова політика» є слово «політика». Широке значення терміну політика (politika) (з давньогрецької πολιτική – діяльність самоуправління в полісі (місто, держава), в подальшому – мистецтво управління державою і суспільством) – це цілеспрямована управлінська діяльність, регулювання відносин різних суб'єктів (окремих громадян, суспільних об'єднань, народів, держав), яка має на меті досягнення певних цілей. Відповідно, термін «політика» може бути редуковано стосовно

бухгалтерського обліку із дотриманням законодавчо визначеного підходу як цілеспрямована управлінська діяльність, спрямована на складання фінансової звітності.

Більшість науковців вкладають саме таке значення у зміст облікової політики локального рівня організації, але доповнюючи його організаційними та технічними аспектами ведення облікового процесу. В наукових джерелах розповсюджений підхід, відповідно до якого облікова політика – це сукупність способів, принципів, правил, форм, методів ведення обліку [1, 9, 19, 26, 30, 39, 62, 123, 146, 157, 300, 383, 391]. Це можна пояснити тим, що методологічні принципи, форми та методи ведення обліку, які застосовуються авторами для визначення сутності облікової політики, мають забезпечувати досягнення завдань раціонального та ефективного ведення бухгалтерського обліку, що є загальною метою організації бухгалтерського обліку, але не його складової – облікової політики, яка спрямована на складання фінансової звітності.

Колектив авторів під керівництвом Давидова Г. М. виокремлює два підходи до визначення облікової політики: «Перший підхід практично дублює законодавче визначення облікової політики і трактує її як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємствами для складання та подання фінансової звітності. Другий – визначає облікову політику в широкому розумінні як управління обліком та у вузькому як сукупність способів ведення обліку (вибір конкретних методик ведення обліку)» [243].

Підтримуючи погляди щодо виокремлення підходів до визначення облікової політики, вважаємо, що законодавче визначення облікової політики розкриває методичний аспект облікової політики, під яким розуміється встановлення порядку складання та подання фінансової звітності через вибір принципів, методів і процедур обліку з кількох, що визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності виходячи з організаційно-правової форми підприємства, галузевої приналежності, виду

економічної діяльності та обсягів діяльності підприємства, чисельності працівників, системи оподаткування та інших особливостей діяльності підприємства.

У той час як підхід, який визначає облікову політику як сукупність способів її ведення, розкриває організаційно-технічний аспект ведення бухгалтерського обліку. Обрання сукупності методів і прийомів організації технологічного процесу та роботи бухгалтерської служби підприємства, забезпечення системи бухгалтерського обліку інформацією, необхідною для прийняття ефективних тактичних та стратегічних рішень, здійснюється з метою ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства та оптимізації облікового процесу. Відповідно, пропонується включати до облікової політики такі суто організаційні та технічні питання, як: розробку та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; вибір форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; обрання форм первинних облікових документів, облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності; розробку графіку документообороту і технології обробки облікової інформації; затвердження переліку посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна; затвердження переліку працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна; затвердження порядку та строків проведення інвентаризації; затвердження порядку організації управлінського обліку і внутрішнього контролю; розробку організаційної структури бухгалтерської служби, порядку призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби; затвердження прав та обов'язків головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерської служби; розробку порядку ведення

архіву підприємства; інших рішень, які необхідні саме для організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Підхід, який передбачає включення до облікової політики організаційно-технічних питань застосовується у Росії та Білорусі. Облікова політика організацій в цих країнах ідентично визначається як «прийнята сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності» [217]. До способів ведення бухгалтерського обліку належать «способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, організації реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації» [217].

Проте ставлення до облікової політики як до інструменту вирішення організаційних та технічних питань ведення обліку перевантажує її зміст. Цілеспрямований процес впорядкування та удосконалення стану та структури елементів системи бухгалтерського обліку підприємства через підвищення ефективності процесу управління відповідає змістовному навантаженню організації бухгалтерського обліку локального рівня в цілому та був предметом попереднього дослідження. У той час як співвідношення завдань, що ставляться до організації бухгалтерського обліку та завдань, які висуваються до облікової політики, потребують окремого вирішення. Обрання облікової політики є складовою частиною організації бухгалтерського обліку і має бути спрямовано на складання та подання фінансової звітності підприємства.

В національній нормативній базі застосовується підхід, обраний у Міжнародних стандартах фінансової звітності, який передбачає формування облікової політики як «вибору та застосування підприємствами певних принципів, методів і процедур для складання та подання фінансової звітності з метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [103]. Пунктом 5 Закону України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», окрім іншого, передбачено, що підприємство «самостійно: визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, 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 регістрів аналітичного обліку» [103].

Такий підхід потребує окремого впорядкування:

- 1) методичних аспектів складання фінансової звітності - визначення облікової політики);
- 2) організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку.

Сутність облікової політики, як і будь-якої економічної категорії, проявляється через головні завдання, які вона має вирішити на локальному рівні.

Колектив авторів під керівництвом Давидова Г. М. поділяють такі головні завдання, що ставляться до облікової політики підприємства залежно від виду обліку, до якого вони відносяться: «стосовно фінансового обліку завданнями визначені забезпечення дотримання єдиних вимог формування фінансової звітності і нормативів фінансових коефіцієнтів з метою досягнення максимальної привабливості для інвесторів; стосовно управлінського (внутрішньогосподарського) обліку - формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень; стосовно податкового обліку - оптимізація оподаткування» [243].

Пушкар М.С. та Щирба М.Т. віддають перевагу управлінському та інформаційному аспектам, які полягають у: «упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи обліку на підприємстві; формуванні методики обліку майна, капіталу і зобов'язань фактів господарської діяльності та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил; забезпеченні повною достовірною та неупередженою інформацією менеджменту з метою здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії його розвитку у майбутньому; забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам, яка міститься у фінансовій звітності; наданні обліку плановірності та послідовності; підвищенні ефективності ведення обліку на підприємстві» [338, с. 31].

Деякі науковці головним завданням облікової політики визначають «розкриття творчих здібностей підприємців у підвищенні ефективності господарювання, впровадженні нових технологій для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою» [31, с. 323].

Обраний в роботі підхід співпадає з тим, що застосовується в національній нормативній базі та відповідає положенням Міжнародних стандартів фінансової звітності. Відповідно, облікова політика суб'єкта господарювання має бути спрямована на складання фінансової звітності, яка задовольняє якісним характеристикам, що ставляться до фінансової звітності, та має забезпечувати єдність інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. За такого підходу завданнями облікової політики підприємства є:

- 1) формування повної і достовірної інформації про економічну діяльність підприємства та його майновий стан;
- 2) надання можливості користувачам порівнювати фінансову звітність підприємства за різні періоди;
- 3) забезпечення можливості користувачам порівнювати фінансову звітність підприємства, складену за національними стандартами із звітністю, складеною за міжнародними стандартами фінансової звітності;

4) забезпечення користувачів при здійсненні підприємством господарських операцій інформацією для нагляду за дотриманням законодавства та соціальної відповідальності, їх доцільністю, наявністю і рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

5) запобігання та усунення суперечностей і недосконалості діючого законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності через використання облікової політики як письмового доказу при вирішенні господарських спорів та конфліктів з контрагентами (з комерційними, державними, податковими, контролюючими органами та іншими користувачами фінансової звітності);

6) запобігання негативним результатам економічної діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Забезпечення умов виконання поставлених завдань облікової політики підприємства у рамках дослідження інституціональних аспектів її формування постулює необхідність аналізу нормативно-правового забезпечення, яке регулює аспекти обрання, зміни та розкриття облікової політики підприємств та його аналіз на предмет відповідності міжнародним стандартам фінансової звітності.

Міжнародними стандартами (у МСБО 1 «Подання фінансової звітності») з метою достовірного подання інформації суб'єктами господарювання передбачено, що обрання та застосовування облікових політик впорядковується положеннями МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [218]. За МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікова політика не затверджується окремим розпорядчим документом. Однак її зміст має бути викладений у вигляді окремого документу або у примітках до звітності. Окремий документ може складатися із сукупності облікових політик суб'єктів господарювання, які входять до організацій та

складають облікову політику об'єднаної організації, тому термін «accounting policies» застосовується у множині.

В Україні норми, які реалізуються підприємствами для розробки облікової політики, регулюються кількома нормативними актами (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Нормативно-правові акти, що регулюють формування облікової політики в Україні

[авторська розробка]

№	Нормативно-правовий акт	Питання, що регулюються
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	• визначення облікової політики; • принцип послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики; • повноваження самостійного визначення підприємствами облікової політики; • відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві
2.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	• визначення облікової політики; • визначення суттєвості інформації; • принцип послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики; • порядок розкриття загальної інформації про облікову політику у фінансовій звітності
3.	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	• підгрунтя зміни облікової політики; • обставини, які не є змінами облікової політики; • відображення змін облікової політики; • порядок розкриття інформації у разі зміни в обліковій політиці
4.	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Мінфіна від 27.6.2013 № 635	• критерії та джерела формування облікової політики; • перелік принципів, методів і процедур щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант; • оформлення прийнятої облікової політики; • порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін; • кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події; • база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв

Незважаючи на норму Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким у п. 5. надано право підприємствам «самостійно визначати за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства» [103], відсутність окремого нормативно-правового акту методологічного рівня, який би зобов'язував суб'єктів господарювання формувати облікову політику, призвела до ситуації, коли підприємства або не складають розпорядчий документ про облікову політику взагалі, а якщо й складають, то ставляться до процесу його складання формально, дублюючи окремі положення нормативних актів.

Вирішення цієї проблеми через удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методологічного, методичного та організаційного забезпечення застосування національних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання можливе двома шляхами:

1. Розробка Положення бухгалтерського обліку про облікову політику.
2. Розробка Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств.

Першим шляхом у впорядкуванні облікової політики пішли Росія та Білорусь, які прийняли національні положення бухгалтерського обліку «Облікова політика організації». Таким же чином впорядковується облікова політика за міжнародними стандартами.

Україна пішла другим шляхом. З 2005 по 2013 роки питання обрання облікової політики роз'яснювалися Листом Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793. В листі наводилися критерії та джерела формування облікової політики; оформлення прийнятої облікової політики; порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін.

На перший погляд, з урахуванням того факту, що в Україні підприємства згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані визначати облікову політику, тому задля уникнення дублювання законодавчих норм можливий другий шлях реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку щодо регулювання облікової політики на локальному рівні, а саме розробка та затвердження Наказом Міністерством фінансів від 27.6.2013 № 635 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств [214].

Проте вирішення вимагають не тільки питання переліку елементів облікової політики, які можуть бути обрані у обліковій політиці підприємства. В умовах продовження процесу адаптації законодавства до Міжнародних стандартів на перший план виходять питання усунення відмінностей в підходах до змісту фінансової звітності, які збільшують ризики, значно ускладнюють аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі та глобалізації фінансових ринків.

Оцінка стану інституціонального середовища бухгалтерського обліку у контексті адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяє встановити розбіжності стосовно питань обрання, змінення та розкриття облікової політики, які передбачені діючими нормативними актами та МСБО, та які не були вирішені прийняттям Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств (Додаток Х).

Оцінка нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, що була проведена, на предмет відповідності національних стандартів міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, дозволяє дійти висновку, що загальні підходи до встановлення облікової політики співпадають:

- облікова політика спрямована на складання фінансової звітності;
- облікова політика має встановлюватися відповідно до принципів обачності, послідовності, безперервності та інших, що дозволяє оцінювати минулу, поточну та стратегічну діяльність підприємства;

- для встановлення облікової політики підприємства мають вибирати методи оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку, варіантність яких передбачена відповідними стандартами (МСБО або П(С)БО).

Проведене дослідження дозволило виділити головні моменти, за якими національні нормативні акти, що регулюють облікову політику, не відповідають МСБО або взагалі не регламентуються (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Порівняльний аналіз головних вимог до формування облікової політики за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку

[авторська розробка]

Відмінності	Коментарі
1	2
Визначення облікової політики	Визначення облікової політики за МСБО аналогічне визначенню за П(С)БО. Відмінність полягає в тому, що термін «accounting policies» застосовується у множині
Суттєвість	Як і в МСБО національними стандартами бухгалтерського обліку суттєвість визначена як самостійний критерій, проте в Україні рекомендований кількісний критерій суттєвості. Зазначений критерій не є обов'язковим і повинен розглядатися в контексті загального підходу до визначення суттєвості
Ретроспективне застосування	За національними стандартами бухгалтерського обліку застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов таким чином, начебто ця політика застосовувалася завжди, не вимагається
Перспективне застосування	За національними стандартами бухгалтерського обліку застосування нової облікової політики до операцій, які відбулися після дати введення такої політики, не вимагається
Принцип послідовності	Розбіжностей за змістом нема
Критерії та джерела формування облікової політики	На відміну від національних стандартів бухгалтерського обліку, МСБО встановлюють критерії та ієрархію джерел, якими необхідно керуватися при формуванні облікової політики з питань, які не врегульовані діючими нормативними актами. В Україні законодавчо неврегульованим є формування облікової політики, якщо нормативні документи, що регламентують специфічні аспекти бухгалтерського обліку, відсутні або не дозволяють достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства
Відображення змін облікової політики	У національних стандартах бухгалтерського обліку не прописаний порядок ретроспективного застосування змін облікової політики і розкриття виключення з ретроспективного застосування змін в обліковій політиці

Продовження таблиці 5.2

1	2
Підґрунтя зміни облікової політики	Умова внесення змін облікової політики задля надання достовірнішої та доречнішої інформації є загальною і за МСБО та П(С)БО, що відповідає спрямованості облікової політики на складання фінансової звітності. У МСБО внесення змін до облікової політики передбачено, якщо зміна вимагається стандартом або тлумаченням, у той час як в Україні перевага надається вимогам органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності
Суттєвість застосування	В Україні законодавчо неврегульованим є застосування положень облікової політики, коли вплив їх застосування несуттєвий
Обставини, які не є змінами облікової політики	Формулювання схожі, різниця полягає у додатковому критерії щодо операцій, які були несуттєвими
Оформлення прийнятої облікової політики	Відсутність у МСБО положень щодо оформлення прийнятих облікових політик
Порядок розкриття загальної інформації про облікову політику у звітності	На рівні загальних положень відмінностей немає. Фактично відмінності в складі інформації про облікову політику, що розкривається у звітності, визначаються конкретними положеннями (стандартами) за об'єктами обліку
Порядок розкриття інформації про оцінку впливу стандартів і рекомендацій, які опубліковані, але ще не вступили в силу	У національних стандартах бухгалтерського обліку на відміну від МСБО розкриття у фінансовій звітності інформації про оцінку можливого впливу стандартів і рекомендацій, які опубліковані, але ще не вступили в силу, не передбачені
Порядок розкриття інформації у разі зміни в обліковій політиці	МСБО визначає більш детальний перелік інформації, яка має бути розкрита, про зміну облікової політики

Одним з принципових моментів формування облікової політики підприємства є підґрунтя зміни облікової політики. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» передбачено, що на основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики [218]. Відповідна послідовність передбачена в вітчизняному законодавстві. Проте випадки, коли підприємство може внести зміни до облікової політики, в Україні не тотожні міжнародним (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3

**Умови внесення змін до облікової політики підприємств за
міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку**
[авторська розробка]

МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику тільки, якщо зміна:	Облікова політика може змінюватися тільки:
вимагається стандартом або тлумаченням	-
-	якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності
приводить до того, що фінансові звіти надають достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання	якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності
-	якщо змінюються статутні вимоги на підприємстві

Відмінності наявні навіть у формулюванні обов'язковості внесення змін. Так, МСБО зобов'язує вносити зміни за наведених умов, у той час як в Україні лише наголошуються умови, коли підприємство може вносити зміни.

Умова внесення змін до облікової політики задля надання достовірнішої та доречнішої інформації є загальною і за міжнародними стандартами, і за національними, що відповідає спрямованості складання облікової політики на фінансову звітність та надання зацікавленим користувачам інформації. У МСБО внесення змін до облікової політики передбачено, якщо зміна вимагається стандартом або тлумаченням, у той час як в Україні перевага надається вимогам органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує

формування державної фінансової політики, яким є Міністерство фінансів України. Воно затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Тобто спочатку розробляються та розглядаються зміни до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зміни вносяться до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, після чого суб'єкти господарювання дізнаються про такі зміни і можуть змінювати облікову політику. На наш погляд, перевага при визначенні умов внесення змін до облікової політики підприємств має надаватися вимогам законодавства, а не вимогам органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» має бути замінена діюча умова внесення змін до облікової політики підприємств на варіант, передбачений МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Відповідно, зміни до облікової політики підприємств мають вноситися у разі, якщо вони вимагаються національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку.

В цілому, стосовно відповіді на питання відповідності національних нормативних актів, що регулюють облікову політику, міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, маємо зазначити: адаптувати облікову політику локального рівня організації до вимог МСФЗ складно, проте це об'єктивно необхідно.

Облікова політика на загальнодержавному рівні як інструмент регулювання бухгалтерського обліку має створити умови для розроблення підприємством власної облікової політики. Досягнення цієї мети можливе через удосконалення законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Зокрема, діючи нормативні акти, що регулюють формування облікової політики підприємств, містять визначення облікової політики, критерії та джерела формування облікової політики, оформлення прийнятої облікової політики, перелік багатоваріантних методів оцінки, обліку та процедур, складений за діючими

національними стандартами бухгалтерського обліку, порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін. Проте вирішити методологічні питання з метою усунення зазначених невідповідностей чинного національного нормативно-правового забезпечення можливо на рівні розробки та прийняття Положення про облікову політику підприємств (далі Положення) (Додаток Ц).

Діючі нормативні акти, що регулюють формування облікової політики підприємств не замінюють запропонованого документу. В них лише наводяться визначення облікової політики, критерії та джерела формування облікової політики, оформлення прийнятої облікової політики, неповний перелік багатоваріантних методів оцінки, обліку та процедур, складений за діючими П(С)БО, порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін. Методичні аспекти облікової політики підприємств у зазначеному документі не регулюються.

Положення про облікову політику підприємства покликано визначати порядок обрання облікової політики та загальні вимоги до розкриття її елементів. Норми цього положення мають застосовуватися до підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Публічні акціонерні товариства, страховики, підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, та складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, інші підприємства, які самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності мають вибрати: вести бухгалтерський облік відповідно до цього Положення або виходячи з вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних компаній, організацій, утворених відповідно до законодавства інших держав, з місцезнаходженням на території України, також можуть формувати облікову

політику відповідно до цього Положення або виходячи з вимог, встановлених у країні знаходження цих підприємств, якщо ці вимоги не протирічать Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Норми цього Положення не поширюються на вимоги до розкриття інформації про зміни в обліковій політиці, які надані в П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Застосування запропонованого Положення для обрання та розкриття облікової політики дозволить впорядкувати процес формування облікової політики підприємств.

Нормативно-правовою основою для розробки Положення про облікову політику підприємства були:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у частині регулювання визначення сутності облікової політики (ст. 1), принципів послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики (ст. 4); повноважень самостійного визначення підприємствами облікової політики (ст. 8); відповідальності за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві (ст. 8) [103];

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де наведено визначення облікової політики (п. I, п. п. 3); визначення суттєвості інформації (п. п. 3); принцип послідовності застосування підприємствами обраної облікової політики (п. III, п. п. 6); вимога висвітлення обраної облікової політики шляхом опису принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності (п. IV, п. п. 6) [228];

- П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», яке регламентує підґрунтя зміни облікової політики (п. 9); обставини, які не є змінами облікової політики (п. 10); відображення змін облікової політики (п. п. 11-13); порядок розкриття інформації у разі зміни в обліковій політиці (п. 21); порядок розкриття загальної інформації про облікову політику у фінансовій звітності (п. 22) [317].

Положення про облікову політику підприємств базується на МСБО 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових оцінках та помилки» та МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

При формуванні структури Положення про облікову політику підприємств до уваги бралися всі етапи формування облікової політики підприємства: обрання та застосування облікової політики, розкриття облікової політики, крім змін до облікової політики (які стандартизовані у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»). Виходячи з наведеного, структура Положення про облікову політику наступна: загальні положення, обрання та застосування облікової політики, розкриття облікової політики.

I. Загальні положення, у яких визначається сфера застосування Положення про облікову політику підприємств; терміни, що застосовуються та їх значення.

II. Обрання та застосування облікової політики, де наводиться:

- нормативно-правова база для обрання облікової політики;
- фактори, які впливають на обрання облікової політики;
- мета формування облікової політики підприємства, що дозволяє скласти фінансову звітність, яка задовольняє якісним характеристикам, визначеним НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

- критерії вибору принципів, методів і процедур, які має застосовувати підприємство для складання та подання фінансової звітності (принципи, методи і процедури, щодо яких національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності передбачають більш ніж один їх варіант);

- застосування принципу послідовності до обраної облікової політики (постійне – із року в рік) застосування елементів облікової політики.

III. Розкриття облікової політики:

- критерії розкриття у обліковій політиці принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності - підприємство розкриває принципи, методи і процедури, що використовуються для складання та подання фінансової звітності та суттєво

впливають на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності;

- наводяться пороги суттєвості та перелік елементів облікової політики;
- порядок розкриття облікової політики.

Основні категорії, що застосовуються у Положенні про облікову політику підприємства, та їх значення наведені у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4

**Терміни, що пропонуються до застосування у Положенні про
облікову політику підприємства, та їх значення**

[авторська розробка]

Термін	Значення	Джерело
Облікова політика	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [103]
Елементи облікової політики	Принципи, методи і процедури, які визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності та обираються при формуванні облікової політики підприємства з урахуванням особливостей його діяльності	Запропоновано автором
Суттєва інформація	Інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [228]
Поріг суттєвості	Абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації	Лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 № 04230-108 [183]

Отже, маємо зазначити. Питанням облікової політики в науковій літературі приділяють багато уваги. Більшість науковців розглядають облікову політику підприємства як один з головних інструментів організації бухгалтерського

обліку на локальному рівні, який забезпечує надання користувачам якісної облікової інформації, і є спрямованим на складання фінансової звітності організації, але доповнюючи його організаційними та технічними аспектами ведення облікового процесу.

Але зважаючи на те, що організаційні та технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку є складовою предмету організації бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне у ході визначення облікової політики обмежитися питаннями впорядкування методичних аспектів складання фінансової звітності.

Удосконалення нормативної-правової бази бухгалтерського обліку вимагає вирішення проблеми методичного та організаційного забезпечення застосування національних стандартів. Розробка та прийняття нормативного документу методологічного рівня регулювання бухгалтерського обліку стосовно облікової політики підприємств для впорядкування її обрання та розкриття, допоможе підприємствам сформулювати грамотну облікову політику не тільки для складання та подання фінансової звітності, але й у вирішенні господарських спорів з податковими, правоохоронними та іншими контролюючими органами.

5.2. Інституціональне забезпечення формування облікової політики підприємства

В Україні відбувається постійна робота з оновлення інституціонального середовища бухгалтерського обліку, розробляються та доопрацьовуються національні стандарти бухгалтерського обліку та методичне забезпечення до них у рамках реформування бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Чинні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку відповідають міжнародним стандартам та відрізняються

не стільки нормами та вимогами, а перш за все їх застосуванням на практиці, яке визначається обліковою політикою суб'єктів господарювання.

Інформація, яка надається фінансовою звітністю, що складається підприємствами відповідно до нормативних вимог (національних та міжнародних), має певну ступінь деталізації, проте методи і процедури, які обираються підприємством для формування облікової політики з метою складання фінансової звітності, тобто підходи до формування звітних даних, не є універсальними, що призводить до не співставлення окремих звітних позицій. Колектив авторів за редакцією Г. М. Давидова слушно зазначає, що «за допомогою облікової політики можна регулювати розмір балансових статей, впливати на показники фінансового стану і навіть оптимізувати оподаткування, іншими словами – ефективно управляти фінансовим станом підприємства, вибираючи ті альтернативи, які дають змогу, з одного боку, з максимальним ступенем достовірності відображати в обліку факти господарської діяльності, а з іншого – впливати на показники фінансового стану. Недостатнє розуміння цього бухгалтерами-практиками, керівниками, власниками підприємств є одним із суттєвих факторів низької ефективності формування облікової політики в практиці ведення обліку вітчизняних підприємств» [243].

Незважаючи на досить значну кількість теоретичних та практичних напрацювань щодо визначення сутності, змісту та призначення облікової політики, за відсутності нормативних документів методологічного рівня, які впорядковують процес обрання, зміни та розкриття облікової політики на локальному рівні, та її недооцінення серед практиків, формалізація облікової політики на підприємствах характеризується низькою якістю та формальним ставленням до її формування.

Проведене дослідження стану формалізації облікової політики у рамках загальної оцінки організації бухгалтерського обліку, метою якого було встановлення проблемних аспектів та визначення напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку на основі судження фахівців у галузі бухгалтерського обліку, довело, що робота із впорядкування методичних

аспектів складання фінансової звітності на підприємствах здійснюється. Переважна більшість підприємств складають розпорядчий документ про облікову політику (Додаток Ч).

Проте склад елементів облікової політики не є однорідним. Більшість опитаних підприємств (93 % респондентів) у розпорядчому документі про облікову політику розкривають варіативні методи оцінки, обліку і процедур, щодо яких положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності передбачають більш ніж один їх варіант. Крім методичних аспектів, 40 % опитаних підприємств у обліковій політиці розкривають аспекти ведення бухгалтерського обліку: затверджують робочий план рахунків бухгалтерського обліку; форму ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; графік документообігу; форми первинних документів та облікових реєстрів; організацію та порядок проведення інвентаризації; організацію управлінського обліку і контролю (аудиту); перелік та порядок складання й подання оперативної, фінансової та статистичної звітності тощо.

Третина опитаних підприємств (27 % респондентів) в розпорядчому документі про облікову політику розкривають питання організації діяльності бухгалтерської служби (організаційна структура бухгалтерської служби; відповідальність за організацію обліку на підприємстві, порядок призначення та звільнення головного бухгалтера, працівників бухгалтерії; взаємовідносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом структурних підрозділів тощо).

Така ситуація певним чином склалася внаслідок відсутності єдиного підходу та чіткого алгоритму обрання облікової політики та складання розпорядчого документу про облікову політику у законодавчих актах, які регулюють формування облікової політики.

Враховуючи, що виконання норм розпорядчого документу про облікову політику не тільки забезпечує інформаційні потреби тактичного та стратегічного управління підприємством, але також є ефективним інструментом у відносинах підприємства з комерційними, державними,

податковими, контролюючими органами та іншими користувачами фінансової звітності, формалізація облікової політики має відбуватися за єдиного підходу та з дотриманням певних вимог.

Облікову політику підприємства слід розглядати не як формальний документ, а як інструмент організації бухгалтерського обліку, що забезпечує підвищення ефективності процесу тактичного та стратегічного управління підприємством. Облікова політика підприємства є своєрідним зв'язуючим містком між законодавством, яке регулює бухгалтерський облік, та організацією бухгалтерського обліку на локальному рівні.

Кожний вид документів має свої особливості у складанні, оформленні та схемі побудови тексту. Для всіх видів розпорядчих документів (наказів, розпоряджень, ухвал, рішень) застосовується аналогічний порядок складання та оформлення, відповідно до якого можна визначити алгоритм підготовки розпорядчого документу про облікову політику:

- I. Підготовчий етап (вивчення суті питання);
- II. Підготовка проекту розпорядчого документу;
- III. Погодження проекту та підписання розпорядчого документу.

Підготовка проекту розпорядчого документу починається з визначення виконавців. У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів від 27.6.2013 № 635 повноваження щодо формування облікової політики покладені на виконавчі органи управління підприємством без уточнення складу фахівців [214]. Так саме питання делегування функцій з формування облікової політики вирішується МСБО 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових оцінках та помилки». Тобто від рішення власника або виконавчого органу управління підприємством, які обирають суб'єктів, відповідальних за складання розпорядчого документу, залежить формування звітних показників.

Склад виконавців, на яких покладається функція розробки розпорядчого документу про облікову політику залежить від форми ведення бухгалтерського обліку, на вибір якої впливають розмір, організаційна структура, система

управління, обсяг роботи підприємства. При створенні на підприємстві бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером та у разі введення до штату підприємства посади бухгалтера функціональні обов'язки розробки розпорядчого документу про облікову політику покладається на бухгалтерську службу підприємства (особу, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства), до компетенції якої належить ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. За необхідності керівництво підприємства може доручати підготовку проекту організаційного регламенту декільком структурним підрозділам підприємства. Відповідний механізм розробки розпорядчого документу розглянуто у попередньому дослідженні (п. 4.1. дисертаційної роботи).

При формуванні облікової політики одним із головних завдань виконавців, відповідальних за складання відповідного розпорядчого документу, є врахування факторів, які суттєво впливають на неї.

М.С. Пушкар та М.Т. Щирба класифікують фактори, що впливають на облікову політику підприємства: «за місцем виникнення на зовнішні (інфраструктура ринку; вплив інфляційних (дефляційних) процесів; законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування; загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку; особливості оподаткування ; зовнішні користувачі; склад та форми фінансової звітності) та внутрішні (форма власності та організаційно-правова форма; галузева приналежність; організаційна структура управління, наявність структурних підрозділів і їх взаємозв'язки; масштаби діяльності підприємства; тип виробництва і його вид; виробнича структура підприємств; технологічні особливості процесу виробництва та ін.)» [338].

А.Г. Загородній, Г.О. Партин доповнюють фактори, що впливають на формування облікової політики за рахунок часу дії облікової політики та змістовного навантаження. За часом дії вони поділяють фактори на «перспективні (стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани

підприємства; залучення кредитних ресурсів; здійснення інвестиційних програм тощо) та поточні (система ціноутворення; матеріально-технічна база; рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів та ін.)» [300].

Слід відмітити, що наведені чинники та їх класифікація мають досить умовний характер та знаходяться у сфері професійного судження. Тому, загальноновизнаним є факт, що «визначення облікової політики – це надзвичайно складний і трудомісткий процес, який вимагає від учасників неабияких здібностей, комплексних знань усіх процесів, що відбуваються на підприємстві, володіння інформацією про зовнішнє середовище стосовно напрямів і перспектив розвитку галузі та конкурентів, знання стратегії розвитку підприємства, основних пріоритетів амортизаційної, інвестиційної, фінансової політики підприємства» [243].

Наступним етапом підготовки розпорядчого документу є узагальнення та вивчення нормативно-правових актів, які регулюють формування облікової політики з метою обґрунтування вибору методів оцінки, обліку і процедур, які передбачені нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Формування ставлення підприємства до наявних нормативно встановлених методів оцінки, обліку і процедур спрямоване на виявлення одноваріантних, багатоваріантних (варіативних) методів оцінки, обліку і процедур, а також фактів господарської діяльності підприємства, норми щодо яких взагалі відсутні в системі нормативного регулювання, але інформація про які суттєво впливає на рішення користувачів фінансової звітності. При цьому вирішуються наступні завдання:

- 1) визначаються одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур, які встановлені нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- 2) обираються методи оцінки, обліку і процедур з варіантів, запропонованих нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

3) визначаються господарські операції, щодо яких відсутні норми нормативного регулювання.

Якщо підприємство визнає, що метод оцінки, обліку або процедура бухгалтерського обліку, які встановлені нормативними документами, дозволяють підприємству достовірно і повно відобразити господарські операції, то такі одноваріантні методи є обов'язковими, тому, як імперативні для застосування підприємством норми, до розпорядчого документу включати їх недоцільно.

При формуванні облікової політики потрібно закріпити документально методи оцінки, обліку і процедур, які були обрані з варіантів, запропонованих законодавством. Стосовно багатоваріантних методів оцінки, обліку і процедур законодавством України у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства визначено, що «у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно» [214].

Оцінюючи діючі нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, можна згрупувати методи оцінки, обліку і процедур, стосовно яких підприємства мають прийняти рішення при формуванні облікової політики:

1. Методи оцінки, обліку і процедур, варіативність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
2. Методи оцінки, обліку і процедур, опис яких відсутній в нормативних документах з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

3. Методи оцінки, обліку і процедур, варіативність яких обумовлена суперечностями і недосконалістю чинних нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік та складання фінансової звітності.

При формуванні облікової політики для першої групи методів оцінки, обліку і процедур, варіантність яких передбачена національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, підприємство здійснює вибір способів з декількох, що допускаються нормативними актами, які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Міністерство фінансів у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства наводить перелік варіативних методів, застосування яких підприємство може визначити у розпорядчому документі про облікову політику. Проте такий перелік не можна вважати повним та може бути уточненим.

За системного підходу, методи оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку, варіантність яких передбачена національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, є елементами облікової політики підприємства. Тобто, елементи облікової політики – це принципи, методи і процедури, які визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності та обираються при формуванні облікової політики підприємства з урахуванням особливостей його діяльності.

Облікова політика підприємства за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку має розкривати інформацію про елементи, які наведені у Додатку Ш. Курсивом виділені принципи, методи і процедури, які не містяться у переліку, наведеному у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства.

З метою складання та подання фінансової звітності підприємство в обліковій політиці може визначати інші рішення, крім наведених у цій таблиці, які є суттєвими та доречними для її розуміння. При цьому доцільно по кожному обраному елементу облікової політики приводити його нормативне

обґрунтування, тобто вказувати, на підставі якого нормативного документа прийнято те чи інше положення по обліковій політиці.

При виборі елементів облікової політики слід враховувати, що вибір здійснюється або одного варіанта з декількох альтернативних варіантів, які стосуються однієї класифікаційної ознаки, або одного варіанта з декількох альтернативних варіантів, які складаються з двох і більше класифікаційних ознак, або варіанту методів оцінки, обліку і процедур без умови обов'язкового вибору тільки одного (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Варіанти вибору елементів облікової політики

[авторська розробка]

Варіанти вибору елемента	Характеристика	Приклад
Здійснюється вибір одного варіанта з декількох альтернативних варіантів, які стосуються однієї класифікаційної ознаки.	Обирається один варіант із запропонованих	Підприємство вибирає один варіант із двох запропонованих п. 19 П(С)БО 9 «Запаси» методів оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю (може оцінюватися за звітний місяць або на дату кожної операції з вибуття запасів)
Вибір одного варіанта з декількох альтернативних варіантів, які складаються з двох і більше класифікаційних ознак	На вибір варіанта впливають додаткові чинники (розмір підприємства, вид економічної діяльності, тип виробництва тощо)	За Законом № 996-XIV для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації з чотирьох запропонованих. При цьому, по-перше, вибирається група варіантів, виходячи з вибору однієї класифікаційної ознаки; по-друге, вибирається варіант усередині обраної групи: або приймається рішення щодо ведення обліку власними силами або сторонньою особою. Після цього визначається варіант з обраної групи варіантів.
Вибір варіанту методів оцінки, обліку і процедур без умови обов'язкового вибору тільки одного	Можуть обиратися всі варіанти з запропонованих для кожного окремого об'єкта обліку	Для нарахування амортизації основних засобів для кожного окремого об'єкта основних засобів або однорідної групи об'єктів підприємство може застосувати всі методи, які передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби»

Стосовно методів оцінки, обліку і процедур, опис яких відсутній в національних положеннях бухгалтерського обліку, необхідно зазначити, що в Україні законодавчо неврегульованим є питання формування облікової політики, якщо нормативні документи, які регулюють специфічні аспекти бухгалтерського обліку, відсутні.

У національному законодавстві щодо таких випадків відсутні рекомендації. На основі чого можна зробити висновок, що підприємство має виходити лише з запропонованих національними положеннями варіантів.

У МСБО 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових оцінках та помилки» прописана ієрархічна система застосування альтернативних джерел інформації (рис. 5.1).

З урахуванням порядку, який передбачений міжнародними стандартами, можна запропонувати таку послідовність дій при формуванні облікової політики щодо господарських операцій, якщо в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку і фінансової звітності не встановлено відповідних принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку.

Якщо щодо конкретної операції, іншої події та умови в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку і фінансової звітності не встановлено принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, які дозволяють підприємству достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, то при формуванні облікової політики можуть застосовуватися вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що приводять до інформації, яка є доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень та має дати змогу скласти фінансову звітність, що відповідає якісним характеристиками фінансової звітності.

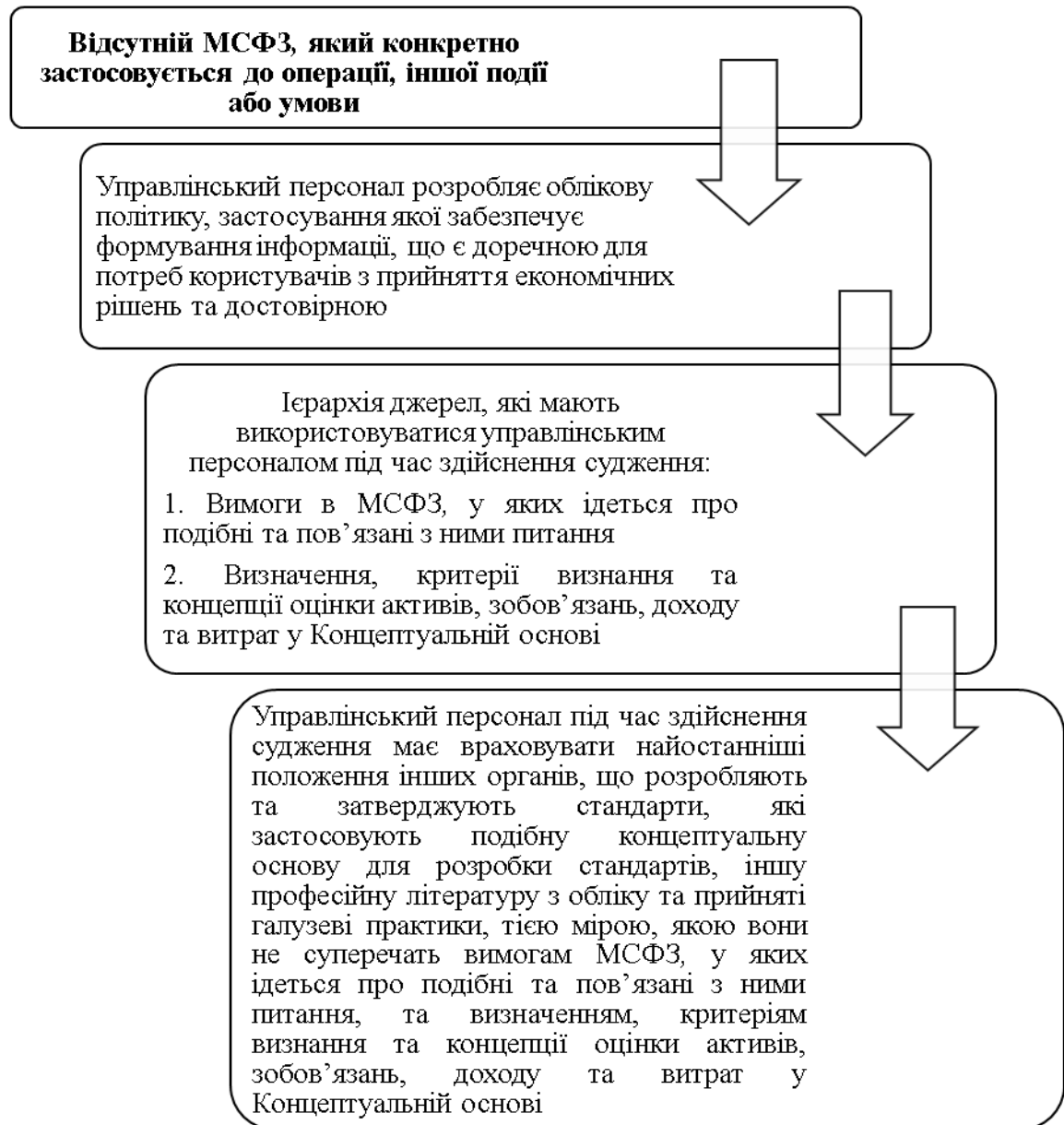


Рис. 5.1. Методика розробки облікової політики за відсутності МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови [218]

Під час застосування до таких операцій, інших подій та умов вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, враховуються у низхідному порядку:

1. Вимоги МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними операції, події та умови.

2. Визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат у Концептуальній основі.

Водночас при застосуванні до таких операцій, інших подій та умов вимог МСФЗ, мають враховуватися найостанніші вимоги нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які затверджені Міністерством фінансів України та вимоги методичних рекомендацій міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, які розроблені на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у межах компетенції міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, відповідно до галузевих особливостей.

Методика розробки облікової політики якщо щодо конкретної операції, іншої події та умови в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку і фінансової звітності не встановлено принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, які дозволяють підприємству достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, наведена на рис. 5.2.

За відсутності нормативно встановлених методів оцінки, обліку і процедур, які дозволяють підприємству достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, у підприємства виникає необхідність виробити і обґрунтувати відмінний від існуючого метод оцінки, обліку і процедур. Але відступ від встановлених правил обліку має бути обґрунтований і розкритий в обліковій політиці та в примітках до річної фінансової звітності виходячи з принципів бухгалтерського обліку. Факти незастосування правил бухгалтерського обліку у випадках, коли вони не дозволяють достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, мають розкриватися з відповідним обґрунтуванням, тому як незастосування правил бухгалтерського обліку може розглядатися як ухилення від їх виконання і визнається порушенням законодавства.

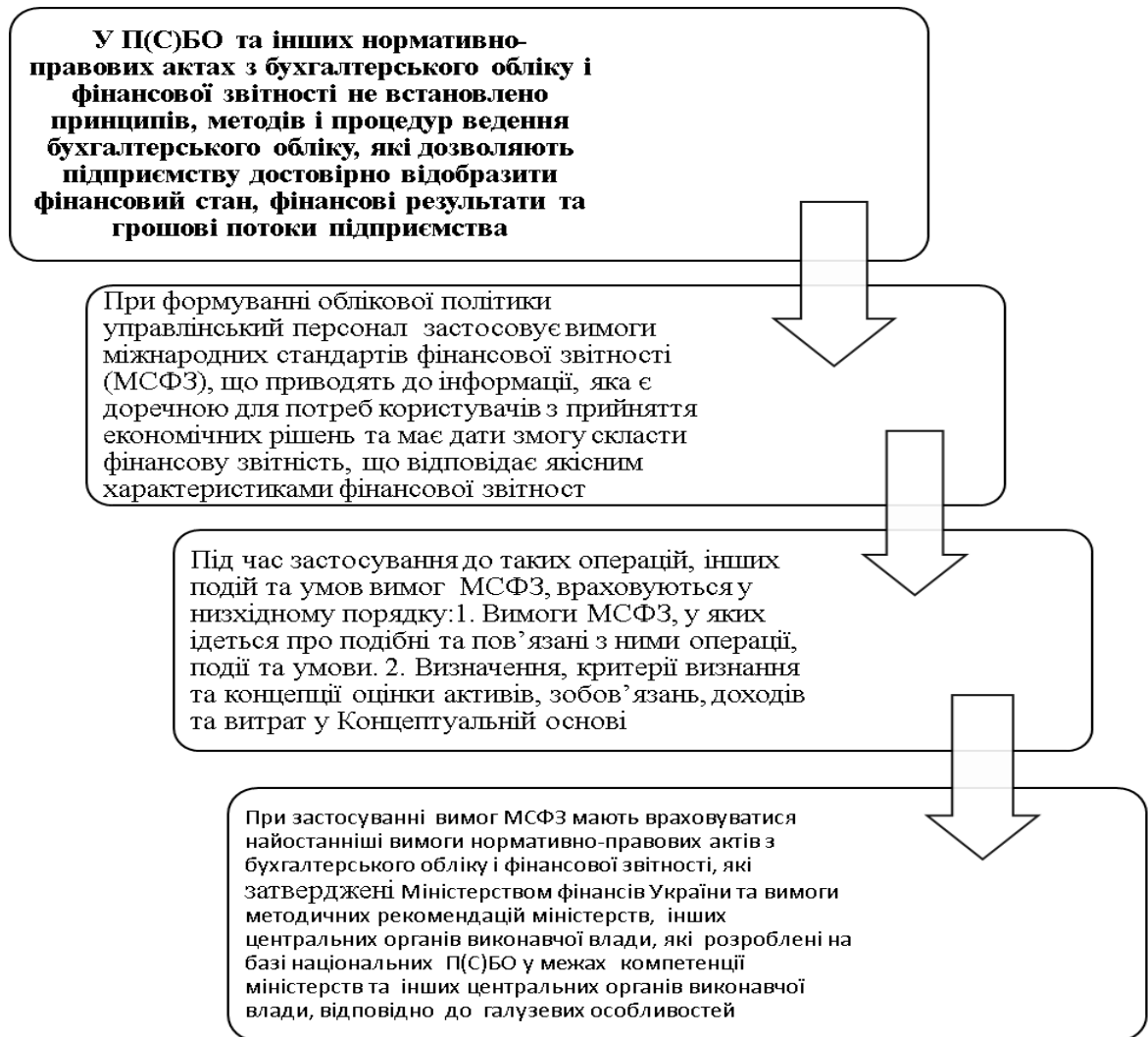


Рис. 5.2. Методика розробки облікової політики підприємства за відсутності в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови
[авторська розробка]

Відповідно, застосування інших методів оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку в порівнянні з загальновстановленими має бути аргументовано і обґрунтовано.

Крім іншого, облікова політика дозволяє вирішити складну ситуацію, коли стосовно одного й того ж методу оцінки, обліку і процедур неможливо однозначно визначити правильність їх застосування, тому що їх трактування не співпадає у різних нормативних актах з бухгалтерського обліку та фінансової звітності або у податковому законодавстві, тобто коли варіативність методів оцінки, обліку і процедур обумовлена суперечностями і недосконалістю діючого законодавства.

Для вирішення колізій у загальному випадку мають застосовуватися певні правила. Законодавчого акту про нормативні акти в Україні не прийнято, тому при вирішенні колізій слід дотримуватися принципу:

- якщо має місце колізія між актами різної юридичної сили, перевага віддається акту більшої юридичної сили (наприклад, перевага буде віддаватися закону перед підзаконним актом);

- якщо має місце колізія між загальною та спеціальною правовими нормами, перевага віддається спеціальній нормі;

- якщо має місце колізія нормативних актів, що вступили в силу в різний час, нормативний акт, який набрав чинності пізніше, має пріоритет перед нормативним актом, який набрав чинності раніше нього.

Проте деякі протиріччя в нормативних актах з бухгалтерського обліку не можна вирішити, навіть якщо скористатися наведеними правилами вирішення колізій. Так при вирішенні протиріччя слід враховувати, що розподіл документів з бухгалтерського обліку між рівнями регламентації досить умовний і нормативно ніде не закріплений.

Наступним етапом роботи над розпорядчим документом є підготовка проекту розпорядчого документу про облікову політику. Дотримуючись погляду, що облікова політика має вирішувати суто методичні питання складання та подання фінансової звітності підприємства, вважаємо, що розпорядчий документ про облікову політику має розкривати у стислому викладі лише суттєві принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, та які є

доречними для її розуміння. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [214] та чинними Методичними рекомендаціями щодо суттєвості у бухгалтерському обліку [183].

Завершальними етапами роботи над розпорядчим документом про облікову політику є погодження та підписання. Розпорядчий документ подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави. Після погодження наказ візується. Візи проставляються на першому примірнику проекту наказу. У випадку незгоди з проектом готується вмотивований висновок. Завізований та перевірений перший примірник наказу підписується.

З обліковою політикою підприємства мають бути ознайомлені:

- власник (керівник) підприємства, який несе відповідальність за її формування;
- головний бухгалтер, який забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- працівники бухгалтерської служби підприємства, за участю яких ведеться бухгалтерський облік на підприємстві.

Облікова політика підприємства та її зміни мають «розкриватися у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документу про встановлення і змінення облікової політики» [214].

Формалізація облікової політики підприємства є типовою управлінською дією кожного суб'єкта господарювання, спрямованою на складання фінансової звітності, результатом якої є складання розпорядчого документу (наказу, розпорядження) підприємства.

Розпорядчий документ про облікову політику є документом внутрішнього користування. На відміну від типової структури розпорядчого документу, який складається, як правило, з двох частин (констатуючої та розпорядчої), до розпорядчого документу про облікову політику не має необхідності давати будь-які пояснення щодо доцільності його видання, тому констатуюча частина не складається. Розпорядчий документ про облікову політику формується з однієї розпорядчої частини, яка формулюється в наказовій формі з дотриманням жорстких вимог, оскільки виконання наказу забезпечує інформаційні потоки для управління підприємством. Формулювання мають бути чіткими та зрозумілими. Не можна вживати слова типу «розвинути», «підвищити», «посилити», «зміцнити» «вжити заходи» тощо. Інформація розпорядчого документу про облікову політику має бути зрозумілою та конструктивною, речення - короткими та чіткими.

При посиланні на нормативно-правові документи, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті розпорядчого документу зазначати джерела інформації. З метою не загромадження текстової частини розпорядчого документу посиланнями на джерела інформації доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до розпорядчого документу.

Структура розпорядчого документа про облікову політику не регламентована. Відповідно до підходу, коли облікова політика розглядається як інструмент вирішення методичних та організаційно-технічних питань, в наукових працях та практичних рекомендаціях, що допомагають упорядкувати процес складання розпорядчого документу про облікову політику, пропонується така його структура, яка включає крім методичного, організаційний та технічний розділи або організаційно-технічний розділ [19, 146, 372, 383, 430]. У цих розділах пропонується «обрання перелічених організаційно-технічних аспектів, які необхідні для організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві» [351].

Дотримуючись підходу, що методичні аспекти складання фінансової звітності та організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку підлягають окремому впорядкуванню, відповідно облікова політика суб'єкта господарювання має бути спрямована на складання фінансової звітності. За такого погляду, структура розпорядчого документу про облікову політику може містити розділи: загальні положення; методичний розділ; організаційний розділ; додатки.

Розділ «Загальні положення» може містити:

- перелік нормативно-правових актів, що регулюють складання фінансової звітності;
- інформацію про організаційно-правову форму та галузеву належність підприємства;
- види діяльності підприємства (основні та додаткові) відповідно до статуту;
- поріг суттєвості;
- тривалість операційного циклу;
- умови зміни облікової політики;
- затверджується особа, яка відповідальна за формування облікової політики.

У «Методичному розділі» визначаються варіативні методи оцінки, обліку і процедур, щодо яких положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, передбачають більш ніж один варіант.

У «Організаційному розділі» встановлюються:

порядок складання та подання фінансової звітності (прикладається як додаток до розпорядчого документу);

відповідальність за складання та подання фінансової звітності;

порядок контролю за виконанням вимог розпорядчого документу про облікову політику;

інші рішення, необхідні для складання та подання фінансової звітності.

Оскільки за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV підприємства зобов'язані формувати облікову політику [103], тому складання розпорядчого документу про облікову політику є типовою управлінською дією кожного суб'єкта господарювання, що вимагає розробки уніфікованої форми. Уніфікована форма має містити визначений склад необхідної інформації та порядок її розміщення. Проект Типового розпорядчого документу про облікову політику наведено у Додатку Ц.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу.

Отже, створення підґрунтя ринкової економіки в Україні викликає необхідність реформування національної системи бухгалтерського обліку. Від жорсткого регулювання держава перейшла до варіативного підходу. Сучасні підприємства в багатьох випадках можуть самостійно визначати параметри системи бухгалтерського обліку. З наданням підприємствам можливості самостійно обирати способи обліку виникає потреба в розробці облікової політики, яка би забезпечувала найкращі економічно обґрунтовані варіанти, що дозволяють розкрити відмінні риси підприємства, проінформувати зацікавлених користувачів про стійкість фінансового стану підприємства, фінансові результати тощо.

В умовах сьогодення нагальним є питання подальшої розробки й удосконалення інституціональних засад формування облікової політики підприємства. Проведення цілеспрямованої загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку через удосконалення методологічного та методичного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів в умовах єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання можливе за рахунок продовження роботи, спрямованої на розробку та прийняття нормативно-правового забезпечення, яке має допомогти підприємствам у організації та веденні бухгалтерського обліку в контексті політичних та економічних змін.

Висновки до розділу 5

Заключний, п'ятий розділ роботи присвячено питанням формування облікової політики підприємства. Саме облікова політика є основним інструментом організації бухгалтерського обліку, який забезпечує підвищення ефективності процесу оперативного, тактичного та стратегічного управління підприємством.

Результати проведеного вивчення інституціональних засад та підходів до формування облікової політики підприємства, а також особливостей її формалізації, дали змогу зробити висновки:

1. Оцінка наукового дискурсу щодо теоретичних основ облікової політики підприємства показала, що серед науковців переважають погляди, коли облікова політика підприємства розглядається як інструмент організації бухгалтерського обліку на локальному рівні. Призначенням облікової політики визначається забезпечення надання користувачам якісної облікової інформації. Формування облікової політики спрямовано на складання фінансової звітності підприємств. Але більшість наукової спільноти доповнюють процес формування облікової політики підприємства організаційними та технічними аспектами ведення облікового процесу. В дисертації обраний підхід, який передбачає окремого впорядкування методичних аспектів складання фінансової звітності (визначення облікової політики) та організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку.

2. Елементами облікової політики є принципи, методи і процедури, які визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами, що регулюють бухгалтерський облік і фінансову звітність, та обираються при формуванні облікової політики підприємства з урахуванням особливостей його діяльності.

3. Облікова політика підприємства має бути спрямована на складання фінансової звітності, яка задовольняє якісним характеристикам, що ставляться до фінансової звітності, та має забезпечувати єдність інтерпретації даних

бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. В роботі проведено огляд та конкретизація завдань, які висуваються до облікової політики підприємства, виконання яких забезпечує складання фінансової звітності, що задовольняє якісним характеристикам, визначеним законодавством.

4. На даний час існують розбіжності стосовно питань обрання, змінення та розкриття облікової політики, які передбачені діючими нормативними актами та міжнародними стандартами, та які не врегульовані чинними нормативно-правовими актами. Проведене дослідження дозволило виділити головні моменти, за якими національні нормативні акти, що регулюють облікову політику, не відповідають міжнародним стандартам або взагалі не регламентуються.

5. Переважна більшість вітчизняних підприємств складають розпорядчий документ про облікову політику, проте за відсутності нормативних документів методологічного рівня, які впорядковують процес обрання та розкриття облікової політики на локальному рівні, формалізація облікової політики на підприємствах характеризується низькою якістю та формальним ставленням до її формування. Така ситуація певним чином склалася внаслідок відсутності єдиного підходу та чіткого алгоритму обрання облікової політики та складання розпорядчого документу про облікову політику у законодавчих актах, які регулюють формування облікової політики.

6. Виходячи з того, що облікова політика на загальнодержавному рівні як інструмент регулювання бухгалтерського обліку має створити умови для розроблення підприємством власної облікової політики, шляхом досягнення цієї мети є удосконалення законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Зокрема, чинні нормативні акти, що регулюють формування облікової політики підприємств, містять визначення облікової політики, критерії та джерела формування облікової політики, оформлення прийнятої облікової політики, перелік багатоваріантних методів оцінки, обліку та процедур, складений за діючими національними стандартами бухгалтерського обліку, порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін. Втім в умовах

сьогодення нагальним є питання подальшої розробки й удосконалення організаційних засад формування облікової політики підприємства.

7. Вирішення проблеми удосконалення державного регулювання формування облікової політики підприємства можливе двома шляхами: перший передбачає розробку Положення про облікову політику підприємства, другий передбачає розробку Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств. Україна пішла другим шляхом. Проте вирішення вимагають не тільки питання переліку елементів облікової політики, які можуть бути обрані у обліковій політиці підприємства. В умовах продовження процесу адаптації законодавства до Міжнародних стандартів на перший план виходять питання усунення відмінностей в підходах до змісту фінансової звітності, які збільшують ризики, значно ускладнюють аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі та глобалізації фінансових ринків. Проведена у роботі оцінка стану нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у контексті адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності дозволила встановити розбіжності стосовно питань обрання, змінення та розкриття облікової політики, які передбачені вітчизняними нормативними актами законодавства та МСБО, та які не вирішені чинним законодавством. Усунути невідповідності чинного нормативно-правового забезпечення пропонується через прийняття Положення про облікову політику підприємств, проект якого було розроблено. Діючі нормативні акти, що регулюють формування облікової політики підприємств не замінюють запропонованого документу.

8. Формалізація облікової політики підприємства є типовою управлінською дією кожного суб'єкта господарювання, спрямованою на складання фінансової звітності, результатом якої є складання розпорядчого документу (наказу, розпорядження) підприємства про облікову політику. З метою уніфікації роботи із складання розпорядчого документу про облікову політику підприємства:

- розроблено алгоритм підготовки розпорядчого документу про облікову політику;
- уточнено перелік методів оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку, варіантність яких передбачена національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- запропонована послідовність дій при формуванні облікової політики щодо господарських операцій, якщо в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку і фінансової звітності не встановлено відповідних принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку;
- розроблено Типовий розпорядчий документ про облікову політику підприємства.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове рішення наукової проблеми формування наукової парадигми організації бухгалтерського обліку з урахуванням динаміки інституціональних змін у сфері бухгалтерського обліку в контексті євроінтеграційних процесів та удосконалення на цій основі державного регулювання бухгалтерського обліку та організації бухгалтерського обліку підприємств. Висновки, одержані в результаті дослідження, наступні.

1. Організація бухгалтерського обліку за наявності спільного з іншими науками об'єкту, має відмінний особливий предмет; виробляє наукові знання, які своєю чергою використовуються для отримання нових знань; має специфічні наукові ознаки; вбирає в себе якості головних галузей наукового знання; є результатом інтелектуальної праці, що підтверджує її самостійний науковий статус.

2. Організація бухгалтерського обліку знаходиться на етапі формування парадигми та вимагає подальшої роботи щодо побудови її теоретичної моделі, котра базується на наявному науковому фундаменті, практичному досвіді господарювання та врахуванні євроінтеграційних процесів, чому сприяє застосування міждисциплінарного підходу. Одержані наукові знання про організацію бухгалтерського обліку із дотриманням міждисциплінарного підходу та залученням категоріального апарату суспільних наук (соціології, політології, права тощо), додержанням історичного принципу, емпіричного підходу дозволили встановити, узагальнити, пояснити тенденції об'єктивних процесів у сфері бухгалтерського обліку з урахуванням впливу різноманітних факторів й процесів та запропонувати на цій основі Концепцію удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу.

3. Одночасно з традиційними підходами до предмету організації бухгалтерського обліку, розвиваються напрями, які ґрунтуються на наукових

теоріях, що висвітлюють питання пристосування економічних систем до змін оточуючого середовища та враховують тенденції розвитку суспільства. Розширення методології дослідження організації бухгалтерського обліку за рахунок дотримання положень інституціональної теорії забезпечило критичний погляд до вивчення організації бухгалтерського обліку; встановлення суперечностей та тенденцій трансформації інститутів у сфері бухгалтерського обліку; врахування сукупності факторів, цивілізаційних закономірностей, національних особливостей як передумов розвитку організації бухгалтерського обліку.

4. Удосконалення понятійного апарату організації бухгалтерського обліку на засадах положень інституціональної теорії через наукову аргументацію змісту базових понять забезпечило встановлення сучасної наукової парадигми організації бухгалтерського обліку, яка врахує об'єктивні економіко-політичні та соціально-культурні процеси у суспільстві. До таких базових понять запропоновано віднести: інститут у сфері бухгалтерського обліку, інституціональна матриця організації бухгалтерського обліку (вихідна, домінуюча, альтернативна), інституціональне середовище бухгалтерського обліку; інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку, інституціональний суб'єкт та агент організації бухгалтерського обліку.

5. Системотворчі особливості національній системі бухгалтерського обліку, такі як цілісність, ієрархічність, інтегративність, цілеспрямованість, надійність, рівень самостійності та відкритості, складність, кваліфікують її як систему. Характерною ознакою національної системи бухгалтерського обліку є її відкритість, що з метою забезпечення повноти отриманих результатів щодо визначення її стану та тенденцій розвитку постулює врахування впливу зовнішнього середовища та визначення зворотного впливу на оточуюче середовище. Декомпозиція та аналіз національної системи бухгалтерського обліку із дотриманням інституціонального підходу дозволили уточнити її структуру як сукупність взаємопов'язаних підсистем та їх елементів: системи регулювання бухгалтерського обліку та системи бухгалтерського обліку

підприємства. Водночас, дотримання принципів системності викликало необхідність ієрархічного дослідження національної системи бухгалтерського обліку.

6. Розширення кола дослідницьких пріоритетів за рахунок врахування процесів створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні, дозволило переглянути онтологічні аспекти організації бухгалтерського через уточнення об'єкта, предмета, мети, структури, принципів, функцій та суб'єктів організації бухгалтерського обліку.

7. Поняття «інституціональна матриця» застосовується для аналізу явищ та процесів у різних галузях наукового знання, але за відсутності єдності його трактування. В роботі під інституціональною матрицею організації бухгалтерського обліку розуміється сукупність інститутів, які регулюють бухгалтерський облік та утворюють підстави взаємодії суб'єктів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку. Інституціональний аналіз світової практики регулювання бухгалтерського обліку дозволив визначити базовий склад інституціональних агентів, за якими встановлені та (або) делеговані функції регулюванні бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні, що стало основою конструювання вихідної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку. Це дозволило запропонувати підходи до удосконалення регулювання бухгалтерського обліку, які відповідають цілям забезпечення сталого розвитку в Україні та сучасним тенденціям кращого світового досвіду у цій сфері, та розробити Стратегію модернізації регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу.

8. Структура вітчизняної діючої (домінуючої) інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку змінювалась у кілька етапів. Головними чинниками інституціональних змін у сфері бухгалтерського обліку є: процеси, які відбуваються у політичному, економічному та культурному середовищі України; перехід на ринкові ланки; обрання євроінтеграційного вектору

розвитку економіки; розширення міжнародної співпраці у сфері бухгалтерського обліку; адаптація національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Тривалість, нелінійність процесу трансформації у сфері бухгалтерського обліку, високій рівень втручання держави в політику у сфері бухгалтерського обліку, незначне залучення професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів до регулювання бухгалтерського обліку обумовлюють необхідність удосконалення домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку через вбудовування комплементарних (додаткових) інститутів та розширення складу інституціональних агентів загальнодержавного рівня.

9. В постіндустріальній економіці актуальним є забезпечення взаємодії державних органів та професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів для спільної роботи щодо регулювання бухгалтерського обліку. Запровадження запропонованої модифікованої моделі взаємодії інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки створює умови для кооперації зусиль державних органів з діями професійних бухгалтерських організацій та підприємств щодо реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку, забезпечуючи синергію їх спільної діяльності, генерацію нових організаційних форматів та формування нових відносин.

10. Роль загальнодержавної облікової політики в Україні на всіх етапах державності залишається вирішальною, що обумовило спрямованість дослідження на визначення особливостей формування загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку та дозволило виділити ключові чинники, які визначають необхідність модернізації регулювання бухгалтерського обліку. В дисертації політика у сфері бухгалтерського обліку подана як трикутник «Міждержавна облікова політика – Загальнодержавна облікова політика – Облікова політика підприємства», кожна складова якого знаходиться у тісному взаємозв'язку та змінюється за умови змін одного з них. Такий підхід базується на врахуванні тенденцій розширення міжнародної співпраці у сфері бухгалтерського обліку, створення законодавчих та

організаційних передумов до запровадження міжнародних стандартів, адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази.

11. Загальнодержавна політика у сфері бухгалтерського обліку реалізується через створення законодавчих та організаційних передумов впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку. Аналіз інституціональних змін та інституціонального середовища бухгалтерського обліку дозволив встановити особливості, проблемні аспекти нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та визначити правові імперативи удосконалення інституціонального середовища бухгалтерського обліку, які мають на меті створення передумов проведення ефективної політики у сфері бухгалтерського обліку в контексті євроінтеграційних процесів.

12. Облікова політика на загальнодержавному рівні як інструмент регулювання бухгалтерського обліку спрямована на створення законодавчих умов для розробки підприємством власної облікової політики. Усунути невідповідності вимог до формування облікової політики підприємства за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку та вирішити питання, які не впорядковані діючим законодавством, пропонується через прийняття Положення про облікову політику підприємства, проект якого розроблено. У цьому контексті в роботі розглянуті: етапи формалізації облікової політики; групування методів оцінки, обліку і процедур, стосовно яких підприємства мають прийняти рішення при формуванні облікової політики; уточнений перелік елементів облікової політики; методика формування облікової політики підприємства за відсутності в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності положень, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови; структура Типового розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

13. Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства в умовах постіндустріального етапу розвитку суспільства може

бути забезпечено за рахунок не лише дотримання вимог діючого законодавства та виконання завдань, що традиційно ставляться до організації бухгалтерського обліку, але й забезпечення відповідальності перед суспільством. Такий підхід передбачає проведення певної переорієнтації мети ведення бухгалтерського обліку, налагодження взаємозв'язку елементів системи бухгалтерського обліку підприємства, їх взаємодій із зовнішнім середовищем та приведення внутрішніх взаємодій у стан, який сприяє максимально ефективному досягненню мети та завдань організації бухгалтерського обліку та забезпеченню дотримання положень соціальної відповідальності.

14. Одним з основних інструментів удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємства в контексті загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку визначено формування внутрішньої регламентації бухгалтерського обліку. Підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку та діяльності облікової служби підприємства, дотримання вимог законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку в умовах державного регулювання пропонується постачати за рахунок удосконалення методичного забезпечення застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку. З метою впорядкування організації бухгалтерського обліку та діяльності облікової служби підприємства розроблено Проект Методичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку підприємства та Проект Типового положення про бухгалтерську службу підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ачкасов А. Є. Конспект лекцій з дисципліни «Організація обліку» / А. Є. Ачкасов, А. П. Косяк. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 134 с.
2. Аузан А. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория / А.А. Аузан. – М.: ИНФРА – М, 2005. – 416 с.
3. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т. В. Барановська / Нац. аграр. ун-т. – К., 2005. - 21 с. – укр.
4. Бачинин В. А. Социология. Академический курс / В. А. Бачинин. – СПб.: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. – 871 с.
5. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятии / П. С. Безруких. – М.: Финансы, 1966. – 208 с.
6. Белл Д. Прихід постіндустріального суспільства / Д. Белл // Сучасна зарубіжна соціальна філософія. – К., 1996. – С. 194-251.
7. Белуха Н. Т. Научная организация бухгалтерского учета в легкой промышленности / Н. Т. Белуха. – К.: УкрНИИИНТИ, 1969. – 40 с.
8. Бернал Дж. Наука в історії суспільства / Дж. Бернал. — М., 1956. — 250 с.
9. Білуха М. Т. Курс аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
10. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку / М. Т. Білуха. – К.: 2000. – 692 с.
11. Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и системным счетоводством / Н. А. Блатов. – М., 1926.
12. Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М. І. Бондар // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 721 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 58–62.

13. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю: Монографія / М. І. Бондар – К.: КНЕУ, 2008. – 256 с.
14. Бондаренко О. С. Особливості організації бухгалтерського обліку у зарубіжній і вітчизняній практиці / О. С. Бондаренко // Проблеми економіки та управління. – 2010. – №683. – С.154-157.
15. Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - Випуск 4. - С.10-14.
16. Брац С. М. Курс двойной бухгалтерии / С. М. Брац. – С.-П., 1900.
17. Бренан Дж., Бьюкенен Дж. Причина правил / Дж. Бренан., Дж. Бьюкенен. – СПб.: Экономическая школа, 2005. – 272 с.
18. Брокгауз Ф. А., Ефрон И. А. Энциклопедический словарь: В 86-ти т. / Ред: И. Е. Андреевский, К. К. Арсеньев, Ф. Ф. Петрушевский. - М.: ТЕРРА, 1992. - Т. 40, 40 а. - 1992. - 954 с.
19. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с.
20. Бутинець Ф. Ф., Івахненко С. В., Давидюк Т. В., Шахрайчук Т. В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк та ін. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – Житомир, 2002. – 544 с.
21. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність / Ф. Ф. Бутинець., Н. М. Малюга / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2001.– 512 с.
22. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців / За заг. ред. Ю. А. Кузьмінського. – К.: КНЕУ., 2007. – 648 с.
23. Бухгалтерський облік для економістів і правознавців у схемах та таблицях / Л. Г. Ловінська, Я.В. Олійник, Л.О. Галат. – К.: КНЕУ, 2010. – 390 с.

24. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, О. О. Дорошенко, Н. М. Старченко; передм. Т. І. Єфименко. – (Серія «Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання»). – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 944 с.
25. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С. В. Івахненко, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська, С. В. Бердаш, Т. А. Бутинець, В. М. Пархоменко, О. М. Петрук; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Житомир. інж.-технол. ін-т. - Житомир: ПП "Рута", 2001. - 220 с.
26. Бухгалтерский учет: основы теории и практики / А. Н. Лысюк., Т. П. Михайлова, Е. Д. Чацкис – Донецк, 2003. – 466 с.
27. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / Редкол.: М. Я. Азаров (голова) та ін. – Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в Україні / В. А. Копилов, Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська та ін. – К.: НДФІ, 2007. – 752 с.
28. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / Редкол.: М. Я. Азаров (голова) та ін. – Т. 3: Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / Т. І. Єфименко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко. – К.: НДФІ, 2007. – 552 с.
29. Бьюкенен Дж. М. Конституция экономической политики: сочинения: пер. с англ. Т. 1 / Дж. М. Бьюкенен // Гл. ред. кол. Р. М. Нуреев и др. – М.: Таурус Альфа, 1997. (Нобелевские лауреаты по экономике).
30. Валуев Б. И. Теория бухгалтерского учета / Б. И. Валуев, Н. А. Лоханова, В. Д. Кубик и др.; и. о. Одес. гос. экон. ун-т; [под ред. Б. И. Валуева]. – Одесса: Принт Мастер, 2002. – 272 с.
31. Васільєва Л. М. Принципи формування облікової політики / Л. М. Васільєва, Н. В. Бондарчук, Г. Є. Павлова // Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 2. – С. 322-324.

32. Введение в институциональную экономику / Под ред. Д. С. Львова. – М.: «Изд-во «Экономика», 2005. – 639 с.
33. Вейцман Н.Р. Ажур, как проблема времени и организации. // Счетоводство. – 1923. – № 2. – С. 111–117.
34. Вейцман Н. Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н. Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.
35. Великий енциклопедичний юридичний словник / Ред.-упоряд. Ю. С. Шемшученка. - К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка»», 2007. — 992 с.
36. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад.: голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. – 1440 с.
37. Величко О. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, С. Зубілевич та ін. – К., 2005. – 584 с.
38. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку: Пер. з англ. / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
39. Вербило О. Ф., Бойко З. І., Кондрицька Т. П., Ярошинський В. М. Бухгалтерський облік (Національний аграрний університет) / О. Ф. Вербило, З. І. Бойко., Т. П. Кондрицька та ін. – К.: НАУ, 2004. – 424 с.
40. Вербицкая Л. В. Организация бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса в Украине / Л. В. Вербицкая. – К.: МАУП, 2000. – 116 с.
41. Вери́га Ю. А., Деню́га С. М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія / Ю. А. Вери́га, С. М. Деню́га. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.
42. Вері́га Г., Савро А. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств відповідно до принципів МСФЗ / Г. Вері́га, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 19-25.

43. Вернадський В. І. Проблеми біохімії / В.І. Вернадський. — М., 1988. — 474 с.
44. Вигівська І. М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика : Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / І. М. Вигівська. — Житомир, 2010. — 21 с.
45. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади : дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / О. П. Войналович. — Житомир, 2006. — 309 с.
46. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах / Р. М. Воронко — Львів: «Магнолія 2006», 2012. — 744 с.
47. Воронина Л. И. Теория бухгалтерского учета / Л. И. Воронина. — М.: Эксмо, 2007. — 416 с.
48. Воронова, Е.А. Неоинституциональный анализ учетного процесса [Текст]: монография / Е.Ю. Воронова. — М.: «МГИМО-Университет», 2010. — 230 с.
49. Воротін В. Є. Макроекономічне регулювання в умовах глобальних трансформацій: Монографія / В. Є. Воротін. — К.: Вид-во НАДУ, 2002 — 392 с.
50. Гайдай Т. В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т. В. Гайдай // Економічна теорія. — 2006. — № 2. — С. 53–54.
51. Галаган А. М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган. — Москва. Ленинград, 1939. — 304 с.
52. Галаган А.М. Основные принципы счетоведения / А.М. Галаган. — М.: ОРУ, 1925. — 314 с.
53. Галаган А.М. Основы общего счетоведения / А.М. Галаган. — М.: Изд-во наркомторга СССР и РСФСР, 1928. — 436 с.
54. Ганін В. І., Синиця Т. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку / В.І. Ганін, Т.В. Синиця. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 336 с.

55. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С. Ф. Голов. – К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
56. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: Зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 43-54.
57. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3-13.
58. Голов С. Система глобального бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 4. – С. 3-12.
59. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
60. Городянська Л. Особливості технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 17-22.
61. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
62. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку / Н.М. Грабова. – К.: Вища школа, 1973. – 344 с.
63. Гура Н. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об'єкти / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 3-8.
64. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція і реалізація / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 11-17.
65. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми теорії бухгалтерського обліку / З.Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. - С. 14-19.

66. Гуцайлюк З. В., Мачуга Р. І. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні промисловим виробництвом: рівні формування та напрями використання / З. В. Гуцайлюк, Р. І. Мачуга // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – Ч. 2. – С. 70-74.
67. Гуцайлюк З., Медведчук С. Актуальні питання теоретичних засад бухгалтерського обліку по його реформуванню / З. Гуцайлюк, С. Медведчук // Галицький економічний вісник. – 2004. – № 1. – С. 98-104.
68. Даниленко Я. Принципы и методы организации в счетном деле / Я. Даниленко // Счетоводство. – 1925. – № 5 (20). – С. 594–603.
69. Даньків Й., Остап'юк М. Історія становлення обліково-правової культури України / Й. Даньків, М. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 34-39.
70. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети: Монографія / за ред. З.С. Варналія. – К.: НІСД, 2007. – 820 с.
71. Джон Блейк, Ориол Амаг. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / Блейк Джон, Амаг Ориол / Перевод с англ. – М: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1997. – 400 с.
72. Дмитриченко Л. И. Государственное регулирование экономики: методология и теория. Монография / Л. И. Дмитриченко. – Донецк: УкрНТЭК, 2001. – 329 с.
73. Добренков В. И., Кравченко А. И. Социология / В. И. Добренков. – М. ИНФРА-М, 2003. – 624 с.
74. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 № 336 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.440.0>.
75. Емельянов Е. Н., Поварницына, С. Е. Психология бизнеса / Е. Н. Емельянов, С. Е. Поварницына. – М.: АРМАДА, 1998. – 511 с.

76. Єфименко Т. І. Проблеми та завдання реформування бухгалтерського обліку в Україні / Т. І. Єфіменко // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах з перехідною економікою: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ: ІМАпрес. – 2007. – 204 с.

77. Жарикова Л. А. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах / Л. А. Жарикова, Н. В. Наумова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та. - 2008. – 160 с.

78. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: [Моногр.] / І. В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.

79. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19-23.

80. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами / І. В. Жолнер – К.: НУХТ, 2012. – 335 с.

81. Жук В. М. Застосування інституціональної теорії для розв'язання проблем розвитку бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 115-123.

82. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: мотивація досліджень / В.М. Жук // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С. 15-19.

83. Жук В. М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101-110.

84. Жук В. М. Інституціональний підхід для розв'язання проблем бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 100-113.

85. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. - 648 с.

86. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14-22.

87. Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь / В. М. Жук. – К.: Інститут аграрної економіки. 2008. – 90 с.

88. Жук В.Н. Научное обоснование потребности в новой - институциональной теории бухгалтерского учета / В.Н. Жук // Облік і фінанси. - 2013. - № 3 (61). - С.29-34.

89. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография / В.Н. Жук. – Спб: АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.

90. Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.

91. Жук В. Н. Проблемы адаптации МСФО в Украине в свете требований отраслевого управления АПК к учету и отчетности / В. Н. Жук // Конверсия бухгалтерского учета на основе МСФО: материалы Междунар. научн.-практ. конф., г. Душанбе, 7-8 ноября 2005 г. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2005. – С. 25-28.

92. Жук В. М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4-13.

93. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин ; за ред. П. Я. Хомина. - К.: Професіонал, 2009. - 319 с.

94. Загородній А. Г., Партін Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики / А. Г. Загородній, Г. О. Партін, Л. М. Пилипенко. – 4-е вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с.

95. Задорожний З. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. унту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 163-169.
96. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 237 с.
97. Задорожний З.-М. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З.-М. В. Задорожний // Збірн. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ «Економічний аналіз».- Випуск № 9. – Ч. 2. – Тернопіль, 2011.- С. 10-13.
98. Задорожний З.-М.В. Інноваційна діяльність в системі інвестиційної політики України / З.-М.В. Задорожний // Інвестиції: практика та досвід. – 2009.– № 4.– С. 26-29.
99. Задорожний З.-М. В. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку / З.-М. В. Задорожний // Вісник ТНЕУ, №3, 2015.- С. 43-53.
100. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2009. – Вип. 4. – С. 350-353.
101. Закон Верховної Ради УРСР «Про Раду Міністрів Української РСР» від 19.12.1978 № 4157-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4157-09/card2#Card>
102. Закон СРСР «О преобразовании Советов Народных Комиссаров СССР и союзных республик в Советы Министров» от 15 марта 1946 г. // «Ведомости Верховного Совета СССР», 1946. – № 10.
103. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// [http:// zakon.rada.gov. ua/go/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14)

104. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів» N 5463-VI від 16.10.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.nau.ua/doc/?code=5463-17](http://zakon.nau.ua/doc/?code=5463-17)

105. Закон України «Про внесення зміни до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 14.01.2009 № 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-17](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-17)

106. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12 травня 2011 року № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17)

107. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15)

108. Закон України «Про Кабінет Міністрів України» від 16.05.2008 № 279-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/go/279-17](http://zakon.rada.gov.ua/go/279-17)

109. Закон України «Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами» від 10.11.1994 № 237/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov. ua/laws/show/237/94-вр](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/237/94-вр)

110. Звіт Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [ttp://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf)

111. Звітність підприємств / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 240 с.

112. Инновационный потенциал: современное состояние и перспективы развития : монография / В. Г. Матвейкин, С. И. Дворецкий, Л. В. Минтко, В. П. Таров и др. – М. : Изд-во «Машиностроение-1», 2007. – 284 с.
113. Исаков В. И., Королев М. А. Проектирование механизированного учета / В. И. Исаков, М. А. Королев. – М. Госстандарт, 1957. – 244 с.
114. Исламутдинов В. Ф. Синтез институционального и эволюционного подходов к теоретическому обоснованию инновационных процессов / В. Ф. Исламутдинов – Ханты-Мансийск, ИИЦ ЮГУ, 2010. – 144 с.
115. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи / С.В. Івахненко. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
116. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко, 4-те вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2008. – 343 с.
117. Івахненко С. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки : Автореф. дис. кан. екон. наук: 08.06.04 / С. В. Івахненко. – Нац. аграр. ун-т. – К., 1999. – 19 с.
118. Івахненко С. В. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. – № 3. – С. 48-52.
119. Інструкції, методичні рекомендації та роз'яснення з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293537
120. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] / за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – 226 с.
121. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] / за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – Т. 2: Методологія формування

фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, І. К. Дрозд та ін. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – 336 с.

122. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

123. Канаєва Т. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / Т. В. Канаєва. – К.: Книга, 2004. – 180 с.

124. Канцуров О. О. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. - Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в Україні / О. О. Канцуров, Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська та ін. – К.: НДФІ, 2007. – 752 с.

125. Канцуров О. О. Еволюція інституту бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // Облік і фінанси. – 2014. - № 3 (65). – С. 42-46.

126. Канцуров О. О. Інституціональний аналіз як метод бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // Фінанси України. – 2010. – № 12 – С. 87-107.

127. Канцуров О. О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: [монографія] / О. О. Канцуров. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2014. – 380 с.

128. Канцуров О. О. Концептуальні засади управління інституціональними змінами / О. О. Канцуров // Інвестиції: практика та досвід: наук.-практ. журн. – 2014. – № 17. – С. 25–30.

129. Канцуров О. О. Мета і функції інституту бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць – К.: КНЕУ, 2012 Спец. випуск. – С. 5–14.

130. Канцуров О. О. Суспільна основа регулювання бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць. – К.: Типографія «Інтердрук», – 2014. – Вип. 2(13). – С. 88–96.

131. Канцуров О. О. Удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // Збірник наукових праць Луганського національного

аграрного університету. – Луганськ : Вид-во ЛНАУ, 2006. – № 62 (85). – С. 310–314.

132. Карпушенко М. Ю. Організація обліку / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.

133. Кіндрацька Л. М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л. М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.

134. Кирдина С. Г. Институциональный поход к изучению социально-региональной структуры российского общества / С.Г. Кирдина // Социальная траектория реформируемой России. Исследование Новосибирской экономико-социологической школы – Новосибирск: АО «Наука РАН», 1999. – 365 с.

135. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г. Г. Кірейцев // Научный доклад на 6–ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико–методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18–19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

136. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г. Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

137. Класифікатор професій ДК 003:2010, затверджений і введений в дію Наказом Держспоживстандарту України «Про затвердження, внесення зміни та скасування нормативних документів» від 28.07.2010 № 327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://hrliga.com/index.php?module=norm_base&op=view&id=433

138. Клаус Г. Кибернетика и общество / Г. Клаус; перевод с немецкого. – М.: Прогресс, 1967. – 432 с.

139. Клейнер Г. Эволюция институциональных систем / Г. Клейнер. – М.: Наука, 2004. – 240 с.

140. Козлова М. О. Класифікація національних систем бухгалтерського обліку: аналіз наукових підходів та спроба переосмислення / М. О. Козлова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 22 (52). – С. 116-122.
141. Компендіум / Проект Тасіс Європейського Союзу «Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні». – К.: Делегація Європейської Комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. – 136 с.
142. Корінько М. Д. Бухгалтерський облік в умовах інституціональних змін в Україні: напрями наукових досліджень / М. Д. Корінько, В. В. Травін // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : збірник наукових праць. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – Вип. 1(6). – С. 110–116.
143. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Пер. с англ. / Р. Коуз. – М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
144. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. Фінансовий облік / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] – 2-ге вид., доп. і перероб.– К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 551 с.
145. Кужельний М. В. Організація обліку / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 352 с.
146. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
147. Кудря-Висоцька О. П. Організація обліку / О. П. Кудря-Висоцька. – К., 2007. – 223 с.
148. Кудря-Висоцька О. П., Ключ-Лампіка М. І. Особливості організації обліку в системі корпоративного управління у контексті розвитку та удосконалення / О. П. Кудря-Висоцька., М. І. Ключ-Лампіка // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії; 2011. – Вип. 36. – С. 204-209.
149. Кузнецова С. Обрання форми організації ведення бухгалтерського обліку / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 7. – С. 28-34.

150. Кузнецова С. Організація бухгалтерського обліку з огляду на організаційну структуру суб'єктів господарювання / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 8-13.
151. Кузнецова С. Організація облікової служби на підприємстві / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 16-20.
152. Кузнецова С. А. Оцінка концептуальних підходів до реформування облікової системи в Україні / С. А. Кузнецова // Економіка і регіон. – №2 (13). – Полтава: ПолтНТУ, 2007. – С.109-111.
153. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування / С. А. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - №4. – С. 12-16.
154. Кузьмин Я., Радаев В., Яковлев А., Ясин Е. Институты: от заимствования к выращиванию / Я. Кузьмин, В. Радаев, А. Яковлев и др.// Вопросы экономики. – 2005. – № 5. – С. 5-27.
155. Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты: учебник для студентов вузов / Я. И. Кузьминов, К. А. Бендукидзе, М. М. Юдкевич. – М.: Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2006. – 442 с.
156. Кузьминский А. Н. Проблемы организации и использования аналитической информации на уровне промышленных объединений и министерств. Дис. д-ра экон. наук/ А. Н. Кузьминский. - К., 1980. – 342 с.
157. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета / А. Н. Кузьминский. К., 1990. – 311 с.
158. Кузьминский А. Н., Сопко В. В. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – К., 1986. – 256 с.
159. Кузьминский А. Н., Сопко В. В. Организация бухгалтерского учета и экономического анализа в промышленности / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 200 с.

160. Кузьмінський Ю. Бухгалтерська інформація в управлінських рішеннях підприємств харчової промисловості / Ю. Кузьмінський, Р. Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 13.
161. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.
162. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія/ В. А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
163. Кулик В. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів / В. Кулик, М. Любимов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 12-18.
164. Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун. – М.: Прогресс, 1975. – 278 с.
165. Купалова Г. І., Матвієнко Т. О. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи / Г. І. Купалова, Т. О. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2010. – Випуск 118. – С. 31-34.
166. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета / М. И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
167. Лангазова В. В. Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / В. В. Лангазова. – К., 2004. – 19 с.
168. Левицька С. О., Осадча О. О. Економічна вигода як оцінка доходу в бухгалтерському обліку: методичні та організаційні підходи визнання / Левицька С. О. // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013.- №5. - С. 20-28.
169. Левицька С. О., Осадча О.О. Критерії ефективності документаційних процесів / Левицька С. О. // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - №1. - С.10-18.

170. Левицька С. О., Осадча О. О. Обліково-аналітичне забезпечення податкового менеджменту підприємств-платників податків / Левицька С. О. // Бухгалтерський облік і аудит. - 2014.- №2. - С. 32-41 .

171. Левицька С. Організація обліку господарської діяльності підприємства// Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №6. – с. 6-13.

172. Левицька С. О. Соціальна складова підприємницької діяльності як об'єкт обліку / Левицька С. О. // Наукові записки. Серія «Економіка»: збірник наукових праць. – Острог: В-во Національного університету «Острозька академія», 2013. - Випуск 26. – С. 114-119.

173. Левицька С. О. Стандартизація документаційних процесів в сучасних умовах економічного реформування / Левицька С. О. // Збірник наукових праць КНТЕУ. - 2012р. - №2(154). - С. 87-91.

174. Левицька С. О. Фактори сталого розвитку господарської діяльності як об'єкти обліку / Левицька С. О. // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Тези виступів Другої міжнародної науково-практичної конференції – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015.- С. 150-153.

175. Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейєрабенда : PRO ET CONTRA / С. Ф. Легенчук // Економіка : реалії години : наук. журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 88–91.

176. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010 – 652 с.

177. Лень В. С. Елементи системи організації бухгалтерського обліку та їх класифікація / В. С. Лень // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: Науковий збірник / Черніг. держ. технол. ун-т – Чернігів: Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – № 3 (68). – С. 25-35.

178. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку / В. С. Лень. – К.: ЦУЛ, 2006 – 682 с.
179. Лігоненко Л. О . Систематизація трактувань змісту поняття «економічне управління підприємством» / Л. А. Лігоненко // Економіка та управління. – 2012. – №3. – С. 61-67.
180. Лигоненко Л. А. Теория социальных организаций как методологическая основа экономического управления предприятием / Л. А. Лигоненко // Проблемы экономики. – 2013. – №3. – С. 233–238.
181. Липов В. В. Мотивація інституціональних змін у трансформаційній економіці / В. В. Липов. – Х.: НФаУ, 2004 – 184 с.
182. Лист Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 № 04230-04108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://ua-info.biz/legal/baseye/ua-cmwnt.htm>
183. Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування в бухгалтерському обліку норм чинного законодавства» від 17.07.2007 № 31-34000-30-27/14518 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1139.1.297>
184. Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку» від 09.12.2003 № 31-04200-30-5/7021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1139.1.297>
185. Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку» від 02.07.2007 № 31-34000-10-27/13453 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1139.1.297>
186. Лист Міністерства фінансів України «Щодо Положення про головних бухгалтерів, затвердженого постановою Ради Міністрів СРСР від 24.01.80 № 59» від 25.07.2008 № 31-34000-2-6/5213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1139.1.297>

187. Лист Міністерства фінансів України «Щодо чинності деяких нормативних документів з урахуванням відповіді Міністерства юстиції України» від 17.10.2003 № 31-04200-30-23/148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/?uid=1139.1.297>

188. Лист Міністерства фінансів України «Щодо чинності Положення про головних бухгалтерів» від 06.11.2003 № 31-04200-10-23/161 <http://zakon.nau.ua/?uid=1139.1.297>

189. Литвинцева Г. П. Институциональная экономическая теория: Учебник / Г. П. Литвинцева. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2003. – 336 с.

190. Ловінська Л. Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. - 2014. - №9. - С. 21–30.

191. Ловінська Л. Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні: мета та сфера впливу / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – № 4. – С. 56-66.

192. Ловінська Л. Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні / Л. Г. Ловінська // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах з перехідною економікою. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ: ІМА-прес. – 2007. – 204 с.

193. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

194. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09/ Л. Г. Ловінська / КНЕУ імені Вадима Гетьмана. – К., 2007. – 31 с.

195. Ловінська Л. Г. Реформування бухгалтерського обліку в Україні в контексті євроінтеграційних процесів / Л. Г. Ловінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/2009_13/13_32.pdf

196. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки / Л. И. Лопатников. – М.: Дело, 2003. – 520 с.
197. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько – К.: Знання, 2006. – 236 с.
198. Лучко М. Р. Історія обліку. Світ та Україна, погляд крізь роки // М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк.– Тернопіль : Зорепад, 1998. – 108 с.
199. Мазур О. Є. Управління інституціональною динамікою: узагальнення сучасних підходів // Проблеми економіки. – 2013. – №3. – С. 254–260.
200. Мазуренко А. А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит / А. А. Мазуренко – М.: КНОРУС, 2005. – 240 с.
201. Макаренко В. О., Прищепчук І. О. Побудова моделі фінансової системи України на основі системного підходу / В. О. Макаренко, І. О. Прищепчук // Фінанси України. 2010. – № 5. – С. 31-38.
202. Малий бізнес в Україні: економіка, фінанси, бухгалтерський облік / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, О. О. Канцуров та ін.; за ред. Л. Г. Ловінської. – К.: НДФІ, 2006. - 368 с.
203. Максюта М. Є. Філософія науки / М. Є. Максюта. – К.: Урожай, 2004. - 420 с.
204. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н. М. Малюга. – ЖДТУ, 2005. – 548 с.
205. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Ш. Маргулис. – М.: Финансы, 1973. – 456 с.
206. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21-26.

207. Мачуга Р. Організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві / Р. Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 12. – С. 35-41.

208. Международный стандарт ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ksovok.com/doc/iso_fdis_26000_rus.pdf

209. Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій від 08.11.2002 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0001201-02>

210. Меморандум про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності від 24.02.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/691-2012-%D1%80>

211. Менар К. Экономика организаций / К. Менар. - М.: ИНФРА-М, 1996.- 160 с.

212. Метелиця В. М. Інституціональні основи розвитку бухгалтерської професії в Україні/ В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2012. - №1. - С. 40-46.

213. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.6.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536

214. Метьюс М. Р., Перера М. Х. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Метьюс, М. Х. Перера. – М., 1999. – 548 с.

215. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Миддлтон – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.

216. Министерство финансов Российской Федерации [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. - Режим доступу: http://www.minfin.ru/mej_standart_fo/docs

217. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_010

218. Міжнародна федерація бухгалтерів [Електронний ресурс] : [Веб-сайт] : – Електронні дані. - Режим доступу: <http://www.ifac.org>

219. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : у 2 т. / Т. І. Єфименко, С.С. Гасанов, П. М. Леоненко та інш. ; за ред. О.В. Шлапака, Т.І. Єфименко ; ДННУ «Акад. фін. упр авління». Т. 2. – К., 2014. – 784 с.

220. Моссаковський В. Гармонізація обліку / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 24-32.

221. Моссаковський В. Б. Новації в організації облікового процесу / В. Б. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. – № 2 – С. 41-47.

222. Моссаковський В. Б. Який облік потрібен Україні? / В. Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 24-30.

223. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. – М., 1999. – 136 с.

224. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку» від 26 вересня 2003 р. N 269 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0001201-02>

225. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24 травня 1995 р. № 88 і зареєстроване в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. № 168/704 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

226. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. авторів; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 784 с.

227. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

228. Національний класифікатор України «Класифікатор професій ДК 003:2010, затверджений наказом Держспоживстандарту України 28.07.2010 № 327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://trudovepravo.com.ua/klasifikatorprofesiy/644klasifikatorprofesiy>

229. Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. - Режим доступу:– <http://www.nkbfe.ru>

230. Нельсон Р. Д. Уинтер С. Дж. Эволюционная теория экономических изменений / Р. Д. Нельсон, С. Дж. Уинтер. – М.: Дело, 2002. – 536 с.

231. Нидлз Б., Андерсон Х, Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 496 с.

232. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

233. Новикова Т. В. Бизнес-процессы в организационном планировании предприятия / Т. В. Новикова // Проблемы экономики.- 2012. – № 1. – с. 77-80.

234. Новый словарь иностранных слов. – by EdwART, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_fwords/383/ЭКСПЛУАТАЦИЯ

235. Норт Д. Институциональные изменения: рамки анализа [Доклад на конференции по проблемам экономических реформ в России. Вашингтон, март 1996 г.] / Д. Норт// Вопросы экономики. – 1997. – № 3. – С. 6-17.

236. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение / Д. Норт // THESIS. – 1993. – Т. 1. – Вып. 2. – С. 69-91.

237. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
238. Облік і звітність за міжнародними стандартами / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2011. – 660 с.
239. Облік і звітність у системі оподаткування/ М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін.; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко; передм. Т. І. Єфименко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 584 с.
240. Облікова політика підприємства / за ред. Гаврилюка В. М., Жука В. М., Михайлова М. Г. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.
241. Облікова політика підприємства / За ред. Лузана Ю. Я., Гаврилюка В. М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328 с.
242. Облікова політика / В. М. Савченко, О. В. Пальчук, Л. В. Саловська та ін.; за ред. Г. М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
243. Олейник А. Н. Институциональная экономика / А. Н. Олейник – М.: ИНФРА-М, 2002. – 416 с.
244. Олейник А.Н. К институциональной теории науки / А. Н. Олейник// Общественные науки и современность. - 2014.- № 1. - С. 29-35.
245. Олійник Я. В. Адаптація нормативно-правового забезпечення обліку в Україні до законодавства Європейського союзу як складова підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємств / Я. В. Олійник // Економіка підприємства: теорія і практика: зб. мат. III Міжнар. наук.-практ. конф. 21 жовт. 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 224-226.
246. Олійник Я. В. Актуальні питання щодо підходів до призначення облікової політики підприємств / Я. В. Олійник// Актуальні питання економіки та управління. Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (м.

Дніпропетровськ, 27-28 квітня 2012 року). - Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2012. - С. 120-122.

247. Олійник Я. В. Встановлення правил документообороту та технології обробки облікової інформації суб'єктами малого підприємництва. Інформаційні технології, економіка та право: стан та перспективи розвитку / Я. В. Олійник // Інформаційні технології, економіка та право: стан та перспективи розвитку. (ІТЕП-2012): Матеріали міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених та студентів / У 2 частинах/ М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ПВНЗ «Буковинський університет» (м. Чернівці, 28-31 березня 2012 р.). - Ч. 1. - Чернівці: Книги-XXI. - 2012. - С. 173-175.

248. Олійник Я.В. Визначення статусу організації бухгалтерського обліку як галузі наукового знання/ Я.В Олійник// Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 70-річчю кафедри бухгалтерського обліку підприємницької діяльності (м. Київ, 3-4 квітня 2014 р.). – К.: КНЕУ. – 2014. – С. 137-140.

249. Олійник Я. В. Визначення сутності системи бухгалтерського обліку / Я. В. Олійник // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 28-29 квітня 2011 р.). - Львів: Видавництво Львівської комерційної академії. - 2011. – С. 324-326.

250. Олійник Я. В. Застосування методологічних основ інституціоналізму стосовно бухгалтерського обліку / Я. В. Олійник // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2012. – С. 405-411.

251. Олійник Я. В. Інституціональні засади організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: [монографія] / Я. В. Олійник. – К.: ТОВ «Лазуріт-Поліграф», 2014. – 320 с.

252. Олійник Я. В. Концептуальні засади нормативного забезпечення облікової політики / Я. В. Олійник // Фінанси України. - 2014. - №5. – С. 116-125.

253. Олійник Я. В. Методичні аспекти облікової політики підприємств / Я. В. Олійник // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку» № 722 – Львів, 2012. – С. 206-211.

254. Олійник Я. В. Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій / Я. В. Олійник // Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України: Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 27-28 жовтня 2011 р.) – Тернопіль – С. 191-192.

255. Олійник Я. В. Міжнародний досвід регулювання діяльності неприбуткових організацій // Економіка підприємства: теорія і практика: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 12 жовтня 2012 р.). – К.: КНЕУ, 2012. - С. 311-313.

256. Олійник Я. В. Нормативно-правове забезпечення обліку суб'єктів малого підприємництва в контексті державної податкової політики / Я. В. Олійник // Інтеграційні економіко-правові напрями розвитку України та країн близького зарубіжжя: матеріали I міжнародної науково - практичної Інтернет конференції (м. Львів, 31 січня 2012 року). – Львів, 2012. – С. 46-48.

257. Олійник Я. В. Облікова політика: аспекти регламентації / Я. В. Олійник // Вісник Львівської комерційної академії / Економічні науки – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – вип. 36. – С. 273-277.

258. Олійник Я. В. Облікова політика як інструмент вирішення методичних питань складання фінансової звітності підприємств / Я. В. Олійник // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Київ, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», 2012. – С. 347-354.

259. Олійник Я. В. Організаційні аспекти складання та погодження розпорядчого документа про облікову політику підприємства / Я. В. Олійник //

Управлінські, фінансово-економічні та правові аспекти євроінтеграції України: тези доп. І Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція (Донецьк, 29-30 травня 2012 року). - К.: Донецький державний університет управління, 2012. – С. 25-28.

260. Олійник Я. В. Організаційні засади бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва / Я. В. Олійник // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 15 берез. 2012 р.). – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – С. 112-113.

261. Олійник Я. В. Організаційно-методичне забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємства / Я. В. Олійник // Майбутнє – аудит: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг, 09 грудня 2011 року).– Кривий Ріг: Видавець ФО-П Чернявський Д. О., 2011. – С. 107-109.

262. Олійник Я. В. Організаційно-правові аспекти обліку залучення підприємствами банківських кредитів / Я. В. Олійник // Формування ринкової економіки: наук. збірник. - Випуск № 25 – К.: КНЕУ, 2012. – С. 521-529.

263. Олійник Я. В. Організація обліку як галузь наукового пізнання / Я. В. Олійник // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф.; (м. Київ, 6-7 груд. 2012 р.) – К.:КНЕУ, 2012. – С. 273-275.

264. Олійник Я. В. Оцінка стану нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку суб'єктів малого бізнесу в Україні/ Я. В. Олійник // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». – 2012. - № 19. - С.187-190.

265. Олійник Я. В. Перспективи вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні / Я. В. Олійник // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 14 травня 2010 р.) – К.: КНЕУ. - 2010. – С. 112-114.

266. Олійник Я. В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління / Я. В. Олійник // Проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 124-135.

267. Олийнык Я. В. Развитие украинской системы бухгалтерского учета, ориентированной на МСФО / Я. В. Олийнык // Международное научное издание «Современные фундаментальные и прикладные исследования» – № 4(7) – 2012 г. – Кисловодск: Изд-во УЦ «МАГИСТР», 2012. – С. 144-146.

268. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку в Україні: стан, проблеми, орієнтири / Я. В. Олійник // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. - К.: КНЕУ. - 2010. – Вип. №24 – С. 487-495.

269. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій: стан, проблеми, шляхи удосконалення / Я. В. Олійник // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. - 2012. – Вип. № 9 (33). – Ч. 2. – С. 513-520.

270. Олійник Я. В. Реформа бухгалтерського обліку в Україні: стан, проблеми, орієнтири / Я. В. Олійник // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – Ч. 2. – С. 183-184.

271. Олійник Я. В. Система бухгалтерського обліку: питання термінології / Я. В. Олійник // Фінанси України. Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України. – 2011. - №5 (186). – С. 112-118.

272. Олійник Я. В. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва / Я. В. Олійник // Вчені записки. Збірник наукових праць. - К.: КНЕУ. - 2012. – Вип. № 14. – Ч. 2. – С. 174-178.

273. Олійник Я. В. Створення організаційно-правових умов у сфері бухгалтерського обліку, спрямованих на підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності підприємств України / Я. В.

Олійник // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр.: у 2 ч. – Ч. II. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 318-324.

274. Олійник Я. В. Стан та напрями забезпечення публічного контролю за діяльністю неприбуткових організацій / Я. В. Олійник // Механізми і методи управління соціально-економічним розвитком підприємств і галузей економіки: Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція: матеріали конференції, ДонДДУ (м. Донецьк, 3 квітня 2012 р.). – Донецьк: ТОВ «Технопак». - 2012. – С. 169-171.

275. Олійник Я. В. Сучасний стан та перспективні напрями адаптації законодавства України у сфері бухгалтерського обліку в контексті Євроінтеграції / Я. В. Олійник // Сучасні проблеми економічної теорії та практики господарювання в ринкових умовах: Збірник наук. праць II-ї Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 8 жовтня 2010 р.) / Міністерство освіти і науки України, Одеський державний економічний університет. – Одеса: ОДЕУ, 2010. – С. 417-422.

276. Олійник Я. В. Сучасні тенденції реформування бухгалтерського обліку в Україні / Я. В. Олійник // Майбутнє – Аудит: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: тези доповідей (м. Кривий Ріг, 15 грудня 2010 р.). – Кривий Ріг: Видавничий дім. – С. 187-188.

277. Олийнык Я. В. Теоретические основы институционального анализа бухгалтерского учета / Я. В. Олийнык // Актуальные вопросы современной науки: сборник научных трудов. – Новосибирск: ООО агентство «СИБПРИНТ», 2013. – Вып. № 25 - С. 199-208.

278. Олійник Я. В. Удосконалення звітності неприбуткових організацій з метою забезпечення публічного контролю їх діяльності / Я. В. Олійник // Перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в контексті інтеграційних і глобалізаційних процесів: Матеріали всеукраїнської наук.-метод. конф./ Мін-во освіти, науки, молоді та спорту України, Севастоп. нац. техн. ун-т (м. Севастополь, 26-28 квітня 2012 р.). – Севастополь, СевНТУ. - 2012. – С. 74-75.

279. Олійник Я. В. Удосконалення нормативного забезпечення облікової політики підприємств / Я. В. Олійник // Регіональна бізнес економіка та управління. – 2012. – № 2 (24) – С. 131-135.

280. Олійник Я. В. Удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку неприбуткових підприємств як фактор підвищення їх правової захищеності / Я. В. Олійник // Збірник наук. праць ДонДУУ «Управління економічним розвитком промислових підприємств». – Серія «Економіка». – Т. XIII. – Вип. 220. – Донецьк: ДонДДУ, 2012. – С. 147-150.

281. Олійник Я. В. Удосконалення нормативно-правового забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку підприємств / Я. В. Олійник // Механізми реалізації стратегії розвитку національної економіки: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет – конф. (м. Тернопіль, 20-21 жовтня 2011 р.). – Тернопіль: Крок. - 2011. – С. 267-269.

282. Олійник Я. В. Фінансова звітність як джерело інформаційного забезпечення публічного контролю діяльності неприбуткових організацій / Я. В. Олійник // Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 25 травня 2012 р.). - Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету. - 2012. - С. 173-175.

283. Олийнык Я. В. Формирование институциональной инфраструктуры бухгалтерского учета / Я. В. Олийнык // Современные фундаментальные и прикладные исследования. Международное научное издание. – 2013 г. - №1 (8). – Т. 2. - С. 108-110.

284. Олійник Я.В. Формалізація облікової політики підприємства як інструменту забезпечення інформаційних потоків системи управління / Я. В. Олійник // Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте ` 2011: сборник научных трудов по материалам научно-практической конференции (г. Одесса, 21-30 июня 2011 г.). - Том 9. Экономика. – Одесса: Черноморье. - 2011. - С. 63-70.

285. Олійник Я. В. Формування облікової політики підприємств з урахуванням вимог податкового законодавства / Я. В. Олійник // Формування ринкової економіки: Збірник наукових праць. - К.: КНЕУ. - 2012.- Вип. № 27 – С. 428- 436.

286. Олійник Я. В. Формування ставлення до нормативно встановлених методів оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку з метою обрання облікової політики підприємствами України / Я. В. Олійник // Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку економіки: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. ПДАТУ (м. Кам'янець-Подільський, 15-16 листопада 2011р.). - Ч.2. - Тернопіль: Крок. - 2011. - С. 227-229.

287. Опарін В. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): Моногр. / В. Опарин – 2 вид. – К.: КНЕУ, 2006. – 240 с.

288. Організація бухгалтерського обліку / за ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

289. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир, 2002. – 592 с.

290. Організація і методика обліку та аудиту за міжнародними стандартами / За редакцією кандидата економічних наук В. П. Бондаря. – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2006. – 320 с.

291. Основи методології та організації наукових досліджень / за ред. А. Є. Конверського. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

292. Основной закон (Конституция) союза Советских Социалистических Республик. Принят второй сессией ЦИК СССР первого созыва 6 июля 1923 года и в окончательной редакции II съездом Советов СССР 31 января 1924 года. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hist.msu.ru/ER/Text/cnst1924.htm>

293. Основы управления организацией / под ред. Л. А. Горшковой. – М. : КНОРУС. – 2012. – 264 с.

294. Островерха Р. Е. Організація обліку / Р. Е. Островерха – К. : «Центр учбової літератури», 2012. – 568 с.
295. Отенко В. И., Серикова Т. И. Теория бухгалтерского учета / В. И. Отенко, Т. И. Серикова. – Харьков: Издательство ХГЭУ, 2002. – 216 с.
296. Палий В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – №3. – С. 46.
297. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М., 1984. – 279 с.
298. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита / В. В. Панков. – М. : ИнформБюро, 2011. – 168 с.
299. Партин Г. О., Загородній А. Г. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / Г. О. Партин, А. Г. Загородній // Фінанси України. – 2001. - №1. – с. 54-60.
300. Пархоменко В. М. Законодавче та нормативно-методичне забезпечення регулювання бухгалтерського обліку / В. М. Пархоменко, О. М. Петрук // Вісник ЖІТІ. 2002. – № 18. – С. 107–117.
301. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативно-правове забезпечення: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04/ В. М. Пархоменко / Ін-т аграр. Екон. УААН. – К., 2002. – 19 с.
302. Пасько О. В. Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 38-50.
303. Перелік типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання документів, що затверджений наказом Головархіву України від 20.07.98 №41 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
304. Петрик О. А. Вплив процесу глобалізації на розвиток аудиту / О. А. Петрик // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством:

теорія і практика: матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. (19-21 червня 2009 р.); від. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – С. 67-69.

305. Петрук О. М. Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку: Монографія / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

306. Петрук О. М. Глобалізація як передумова трансформації контрольних функцій держави / О. М. Петрук, Н. Г. Виговська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Луцьк, 2011. – Випуск 8(29) – С. 346-359.

307. Петрук О. М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ. – 2005. – №3 (33): Економічні науки. – С. 156–167.

308. Петрук О. М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.

309. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Автореф. доктора екон. наук. / Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / О. М. Петрук; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 33 с. – укр. – К., 2006. – 34 с.

310. Петрушевський Ю. Л., Стрельніков О. І. Сутність національної системи бухгалтерського обліку, як об'єкта державного регулювання / Ю. Л. Петрушевський, О. І. Стрельніков // Економіка і організація управління. – 2008. – Випуск № 3. – С. 80-88.

311. Пилипенко А. А., Отенко В. І. Організація обліку і контролю / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 288 с.

312. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення системи конкурентної розвідки промислового підприємства / А. А. Пилипенко // Проблеми економіки. – 2010. – № 1. – С. 72-79.

313. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 21 грудня 1999 р. за № 892/4185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0892-99>

314. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755- VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

315. Политология / А. Ю. Мелвиль [и др.]. - М: Московский государственный институт международных отношений (Университет) МИД России, ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 618 с.

316. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

317. Постанова Верховної Ради України «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР» від 12 вересня 1991 року № 1545-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/154512>

318. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» від 3 квітня 1993 р. № 250 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/250-93%D0%BF>

319. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

320. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Програми діяльності Кабінету Міністрів України" від 09.12.2014 № 695 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/695-2014-%D0%BF>

321. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

322. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 16.08.1999 № 1496 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF>

323. Постанова Кабінету Міністрів України «Питання Міністерства фінансів України» від 27 лютого 1993 р. № 147 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/147-93-п>

324. Постанова Кабінету Міністрів України «Про концепцію побудови національної статистики України та Державної програми переходу на міжнародну систему обліку та статистики» від 4 травня 1993 р. № 326 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/326-93-%D0%BF>

325. Постанова Кабінету Міністрів України «Про програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>

326. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004 № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

327. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 15.12.2004 № 637 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0040-05>

328. Постанова Правління Національного банку «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках

України» від 30.12.1998 № 566 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0056-99>

329. Постанова Ради Міністрів УРСР «Про додаткові заходи по вдосконаленню бухгалтерського обліку в народному господарстві» від 22 травня 1985 р. № 212 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/212-85-%D0%BF>

330. Постанова Ради Міністрів СРСР «Про затвердження Положення про головних бухгалтерів» від 24.01.80 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0059400-80>

331. Постанова Ради Міністрів УРСР «Про заходи по вдосконаленню організації бухгалтерського обліку і підвищенню його ролі в раціональному та економному використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів» від 15 травня 1980 р. № 333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/333>

332. Правдюк Н. Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2007. - №11-12. – С. 185-188.

333. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

334. Пушкар М. С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія: Монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2007. – 359 с.

335. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 141 с.

336. Пушкар М. С. Розробка системи обліку/ М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2003. – 198 с.

337. Пушкар М. С. Теорія і практика форм облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль, 2010. – 260 с.

338. Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://rnba.com.ua/Ua/zagalni>

339. Радева М. М. Інституціональна матриця корпоративної економіки/ М. М. Радаєва // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. - Випуск № 40-3. - С. 218-223
340. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан / пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
341. Ревенко С. О. Інституціональне середовище формування організованого аграрного ринку/ С. О. Ревенко// Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. - 2014. - № 153. - С.84-87.
342. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, С. Зубілевич та ін.; за наук. ред. С. Голова. – К., 2003. – 584 с.
343. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо / Перевод под редакцией М. Н. Смит. - Том 1. Начала политической экономии и налогового обложения. – М.: Госполитиздат, 1955.
344. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі», та «Порядку заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі» від 22.06.2010 № 981 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0707-10>
345. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про схвалення Концептуальних основ системи звітності учасників фондового ринку» від 3 липня 2001 р. № 242 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/baseme/ua-xmpeoe.htm>
346. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування / Т. І. Єфименко, С. Л. Лондар, Ю. Б. Іванов [та ін.]; ДННУ «Акад. фін. управління». – К., 2011. – 246 с.

347. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>

348. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Монографія / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с.

349. Свірко С. В. Оновлені організаційні позиції бухгалтерського обліку в бюджетних установах України / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. Випуск 1 (23) - К.: КНЕУ, 2014. – С. 282-299.

350. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 380 с.

351. Свірко С. В. Організація забезпечення бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. – К.: КНЕУ, 2002. - Вип. 10. – С. 266-275.

352. Свірко С. В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ / С. В. Свірко // Економіка і підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених і аспірантів. – К.: КНЕУ, 2002. - Вип. 8. – С. 137-148.

353. Свірко С. В. Розвиток принципів організації бухгалтерського обліку: світовий історичний досвід та вітчизняні напрацювання сучасності / С. В. Свірко // Вчені записки. Науковий збірник. – К.: КНЕУ, 2008. - Вип. 10. – С. 202-207.

354. Семенишена Н. В. Бухгалтерський облік і інституційна економічна теорія до питання міждисциплінарних зв'язків / Н. В. Семенишена // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. - Вип. 3. – С. 323–325.

355. Семенишена Н. В. Теорія інституційного ізоморфізму та її прояв в реформуванні національної системи бухгалтерського обліку / Н.В. Семенишена // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 2. – С. 16-19.

356. Словник іншомовних слів / За ред. О. С. Мельничука. – К.: Головн. ред. УРЕ АН УРСР, 1974. – 473 с.

357. Сльозко Т. М. Основні проблеми бухгалтерського обліку та звітності / Т. М. Сльозко // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 110-124.
358. Сльозко Т. М. Організація обліку. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
359. Сльозко Т. М. Предмет бухгалтерського обліку: підходи до визначення / Т. М. Сльозко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: зб. наук. праць. – К.: НАУ, 2009. - Вип. 22. – С. 84-87.
360. Сльозко Т. Процедура бухгалтерського обліку: організаційний та методичний підходи / Т. М. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 31-36.
361. Сльозко Т. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі/ Т. Сльозко// Вісник КНТЕУ. - 2012.- № 3 - С.84-93.
362. Слезко Т. М. Факторы, влияющие на состояние системы бухгалтерского учета / Т. М. Слезко // Проблеми обліку та аудиту за умов нестабільної економіки: Мат. міжнар. наук.-практ. конф. — Хмельницький : ТУП, 1996. — С. 68–70.
363. Сльозко Т. М. Чинники, що викликають протиріччя облікової методології / Т. М. Сльозко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : зб. наук. пр. — К. : Держ. акад. статистики, 2009. — Вип. 3. — С. 129–133.
364. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495с.
365. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
366. Соколов Я. В. Тенденции развития учета / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. - 2004. – № 22. – С. 5-7.
367. Соловьева О. В. Международная практика учета и отчетности: учебник / О. В. Соловьева. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 332 с.
368. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В. В. Сопко – К., 2006. – 526 с.

369. Сопко В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – с. 3-11.
370. Сопко В. В. Организация контроля и учета в объединениях / В. В. Сопко, Н. В. Кужельный, Е. М. Шпирко. – К.: Техника, 1984. – 199 с.
371. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
372. Сопко В., Карев В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 11-16.
373. Социологический энциклопедический словарь: на русском, английском, немецком, французском и чешском языках / Под ред. академика Российской академии наук Г. В. Осипова. - М.: Издательская группа ИНФРА-М., 1998. - 488 с.
374. Спілька аудиторів України [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://spilka-audit.org.ua/про-організацію/місія-спілки.html>
375. Сталий людський розвиток: забезпечення справедливості: Національна доповідь / кер. авт. колективу Е. М. Лібанова // Інститут демографії та соціальних досліджень ім. М. В. Птухи. – Умань: Видавничо-поліграфічний центр «Візаві», 2012. – 412 с.
376. Стан та оцінка можливих ризиків розвитку економіки України у 2012 році (науково-аналітична записка) / За ред. В. М. Гейця. – Київ, 2012. – 36 с.
377. Степанюк А. Л. Учет и экономический анализ в производственных объединениях / А. Л. Степанюк. – К.: Техника, 1983. – 247 с.
378. Стратегічні виклики ХХІ століття суспільству та економіці України: Т. 1. Економіка знань – модернізаційний проект України / За ред. В. М. Гейця та ін. – К., 2007. – 544 с.

379. Стрельніков О.І. Механізми державного регулювання національної системи бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис... канд. наук з держ. упр.: 25.00.02 / О.І. Стрельніков ; Донец. держ. ун-т упр. — Донецьк, 2009. — 20 с.
380. Структурні реформи економіки: світовий досвід, інститути, стратегії для України: монографія / Б. М. Андрушків, О. І. Амоша, С. С. Аптекарь [та ін.]; наук. ред. В. І. Ляшенко, Є. В. Савельєв. — Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2011. — 848 с.
381. Сумцов А. И. Методы и формы бухгалтерського учета и проблемы их совершенствования / А. И. Сумцов. — М.: Изд. «Статистика». — 1969. — 216 с.
382. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку / Л. К. Сук, П. Л. Сук. — К.: Каравела; Піча Ю. В., 2009. — 624 с.
383. Сучасні концепції менеджменту / За. ред. д-ра екон. наук, проф. Л. І. Федулової. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 536 с.
384. Сушко Н. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 11. — С. 25-31.
385. Тамбовцев В. Л. Теории институциональных изменений / В. Л. Тамбовцев. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 154 с.
386. Теорія бухгалтерського обліку / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; за заг. ред. В. Б. Захожая. - К.: МАУП, 2003. — 176 с.
387. Ткач В. І., Ткач В. М. Международная система учета и отчетности / В. І. Ткач., В. М. Ткач. — М., 1991. — 160 с.
388. Ткаченко А. М. Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: Монографія / А. М. Ткаченко. — Запоріжжя: Видавництво Запорізької державної інженерної академії, 2002. — 504 с.
389. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність / Н. М. Ткаченко. — К., 2007. — 954 с.

390. Ткаченко Н. М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины / Н. М. Ткаченко – К.: А. С. К., 2004. – 864 с.
391. Толковый словарь живого великорусского языка В. И. Даля [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vidahl.agava.ru>
392. Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку / За редакцією д.е.н. проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
393. Тощенко Ж. Т. Социология управления / Ж. Т. Тощенко. – М.: Центр социального прогнозирования и маркетинга, 2011. – 300 с.
394. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая контрактация» / Научное редактирование и вступительная статья В.С. Каткало; пер. с англ. Ю.Е. Благова, В.С. Каткало, Д.С. Славнова, Ю.В. Федотова, Н.Н. Цытович. – СПб.: Лениздат; 1996. – 702 с.
395. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_%28body%29.pdf
396. Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998 № 615/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/615/98>
397. Указ Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні» (Розд. VII) від 22 липня 1998 року № 810/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/810/98>
398. Указ президента України «Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010 - 2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»

від 12.03.2013 № 128/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>

399. Указ Президента України «Про Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 30.08.2000 № 1033/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1033/2000>

400. Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системі обліку та статистики» від 23 травня 1992 р. № 303/92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/303/92>

401. Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» № 1081 від 26 серпня 1999 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1081-99-п>

402. Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» № 446/2011 від 08.04.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>

403. Указ Президента України «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу» від 14.09.2000 № 1072/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1072/2000>

404. Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. - Режим доступу: <http://www.uacaa.org/index.php/pro-uasba/opis-asotsiatsiji>

405. Уманців Г. Облік у системі мікро- та макроекономічного управління / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 17-24.

406. Управління людськими ресурсами: філософські засади / Під ред. В. Г. Воронкової. – ВД: «Професіонал», 2006. – 576 с.

407. Фабіянська В. Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств / В. Ю. Фабіянська // Економіка АПК. – 2006. – № 12. – С. 105-110.

408. Фаріон І. Д., Перевозова І. В. Організація обліку, контролю і аналізу / За ред. І. Д. Фаріона. – Тернопіль, 2004. – 487 с.
409. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/01/main/FZ_o__bukh_uchete_s_izmen__s_1_yanvary_a_2014_g._-_09.01.2014.pdf.
410. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. - 4-е изд. - М.: Политиздат, 1980. - 444 с.
411. Франчук В. И. Основы общей теории социального управления / В. И. Франчук / Институт организационных систем. — М., 2000. — 180 с.
412. Франчук В. И. Общая теория социальных организаций / В. И. Франчук / Академия социологии и управления. – М.: Изд-во МГСУ «Союз», 2001. – 236 с.
413. Фуруботн Э. Г. Институты и экономическая теория: достижения новой институциональной экономической теории / Э. Г. Фуруботн, Р. Рихтер; пер. с англ. под ред. В.С. Каткало, Н.П. Дроздовой. – СПб. : Издат. дом С.-Петербурб. гос. ун-та, 2005. – 702 с.
414. Хегарті Д. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту / Д. Хегарті, Ф. Гелен, А. К. Х. Баррос // Школа професійного бухгалтера. - 2006. – № 7 (67). – С. 17-31.
415. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учёта / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова] / – М.: Финансы и статистика, 1997. – 567 с.
416. Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. / Дж. Ходжсон. – М.: Дело, 2003. – 464 с.
417. Холден Н. Кросс-культурный менеджмент. Концепция когнитивного менеджмента / Н. Холден. – М.: ЮНИТИ, 2005. – 384 с.

418. Хомин П. Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. - Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 298 с.
419. Хоптинський Ю. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку / Ю. Хоптинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С. 36-39.
420. Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова] / Ч. Г. Хорнгрен, Дж. Фостер. // – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
421. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57.
422. Чайковская Л. А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход / Л. А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2007. – №12. - С. 61–68.
423. Чапкіс Ю. Д., Гейєр Е. С., Наумчук О. А., Власова І. О. Організація бухгалтерського обліку / Ю. Д. Чапкіс, Є. С. Гейєр, О. А. Наумчук, І. О. Власова. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
424. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія/ Л. В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
425. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення / А. Чухно // Економіка України. — 2008. — № 6. — С. 4–13.
426. Чухно А. А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та її значення для України / А. А. Чухно. – К. – 2003. – 631 с.
427. Чухно А. А. Сучасні економічні теорії / А. А. Чухно – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
428. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті стратегічних рішень: монографія / А. В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.

429. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку / В. Г. Швець. - К.: Знання, 2008. – 535 с.
430. Шигун М. М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2(52). – С. 216-218.
431. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета и оперативного экономического контроля на промышленном предприятии/ А. Д. Шмигель. – К.: Ред. – изд. отд. Киевского ин-та нар. хоз-ва им. Д. С. Коротченко, 1973. – 245 с.
432. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности/ А.Д. Шмигель. – К.: Вища школа, 1978. – 208 с.
433. Шпак В. А. Концептуальна модель організації бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії; 2011. – Вип. 36. – С. 450-453.
434. Шпак В. А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – С. 203-205.
435. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід: [монографія] / В. А. Шпак. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.
436. Шпак В. А. Умови та засоби бухгалтерського обліку як фактори Облікового середовища/ В. А. Шпак // Вісник Хмельницького національного університету. - 2014. - № 6. - Т. 1. – С. 134-138.
437. Эклз Роберт Дж., Герц Роберт Х., Киган Э. Мери, Филипс Дейвид М. Х. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Пер. с англ. Н. Барышниковой / Р. Дж. Эклз, Р. Х. Герц, Э. М. Киган и др. – М., 2002, – 400 с.
438. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: [пер. с англ. под ред. А. М. Петрачкова] / Р. Энтони, Дж. Рис. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 560 с.

439. Юхименко-Назарук І. Аналіз інституційних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні / І. Юхименко-Назарук // ВІСНИК ЖДТУ. - 2013. - № 4 (66). –С.126-130.

440. Юхименко-Назарук І. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку/ І. Юхименко-Назарук // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. (м. Кам'янець-Подільський) – Тернопіль : Крок, 2014. - Випуск 2. – С.48-51.

441. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія / І. Й. Яремко. – Л., 2002. – 192 с.

442. Яровий К. О. Завдання і джерела контролю бухгалтерського обліку на підприємстві / К. О. Яровий //Економіка промисловості – 2012. - № 3-4 (59-60). – С.132-134.

443. Bahr Gottfried. Buchfuhrung und Jaresabschlu / Gottfried Bahr: Wolf F. Fischer- Winkelman (Unler Mitarb. von Jorn Brandstatter) – 4., uberarb. und erw. Aufl. – Wiesbaden: Cabler, 1992. – 548 с.

444. Bell D. Notes on the Post-Industrial Society / D. Bell // The Public Interest, 1967. – № 7. – P. 102-118.

445. Botzem S.The Rule of Standards: Codifying Power in the Transnational Arena [Electronic resource] // Abstract to 25th EGOS Colloquium Barcelona 2009 “Passion for creativity and innovation”. Sub-theme 13: The social dynamics of standardization. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.dobusch.net/pub/uni/BotzemDobusch\(2009\)The_Rule_of_Standards-EGOS09.pdf](http://www.dobusch.net/pub/uni/BotzemDobusch(2009)The_Rule_of_Standards-EGOS09.pdf)

446. Coase Ronald. The Nature of the Firm / R. Coase // Economica, 1937. – Vol. 4, – № 16, November. – P. 386-405.

447. Davenport T. H. Process innovation: reengineering work through information technology / T. H. Davenport. – Boston, Mass.: Harvard Business SchoolPress, 1993. – 337 p.

448. Davenport T. H., Short J. E. The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign / T. H. Davenport, J. E. Short // Sloan Management Review, 1990, (Summer). – P. 11–27.

449. Delbeke L. Stochastic integral representation and properties of the wavelet coefficients of linear fractional stable motion / L. Delbeke, P. Abry // Stochastic Processes and their Application. – 2008. – Vol. 86, iss. 2. – P. 177 – 182.

450. Douppnik T. S., Tsakumis G. T. A critical review of tests of gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research / T. S. Douppnik, G. T. Tsakumis // Journal of Accounting Literature, – 2004. – Vol. 23. – P. 1-48.

451. Gilbert Gé lard National standard setters: a new role in a globalizing world [Electronic resource] // Deloitte IAS Plus [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iasplus.com/resource/0905gelard.pdf>

452. Global Competitiveness Reports / World Economic Forum. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.weforum.org/reports>

453. Gray S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting of accounting systems internationally / S. J. Gray // Abacus, – 1988. – Vol. 24. – P. 1-15.

454. Hassab Elnaby, Hassan R., Epps, Ruth W., Said, Amal A. The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study / Hassan R., Elnaby Hassab, Ruth W. Epps, Amal A. Said // Critical Perspectives on Accounting. – Vol. Issue 3, April 2003. – P. 273-292.

455. Jaggi B., Low P. Y. Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures / B. Jaggi, P. Y. Low // The International Journal of Accounting, 2000. – Vol. 35. – P. 495-519.

456. Kerwer D. Rules that Many Use: Standards and Global Regulation // Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions, October 2005. – Vol. 18, No. 4, pp. 611–632.

457. Mueller G. G., Gernon H., Meek G., Accounting: An International Perspective / G. G. Mueller., H. Gernon, G. Meek Illinois: IRWIN, Homewood, 1987.

458. Oliinyk Y.V. Institutional environment of accounting: ukrainian realities / Y.V. Oliinyk // Independent auditor.– 2015. - №11 (I) - P. 55-60.

459. Oliinyk Y.V. The theory of instytutes as a metodolohycal analysis of basik development of organization of accounting / Y.V. Oliinyk // Independent auditor. – 2015. - №12 (II) - P. 64-69.

460. Puxty, A.G. Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accounting in four countries / A.G. Puxty, H.C. Willmott, D.J. Cooper, A.E. Lowe // Accounting, Organisations and Society, 1987. – № 12 (3). – P. 273-291.

461. Salter S. B., Niswander F. Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's theory / S. B. Salter, F. Niswander // Journal of International Business Studies, 1988. – Vol. 26. – P. 379-397.

462. Stephen A. Zeff & Christopher W. Nobes Commentary: Has Australia (or Any Other Jurisdiction) 'Adopted' IFRS? // Australian Accounting Review. – June 2010. - Volume 20. - Issue 2. – pp. 178-184.

463. Th e Global Competitiveness Report: 2012–2013 / ed. by K. Schwab ; World Economic Forum. – Geneva, 2012. – xiv, 527 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf.

Додаток А

Структура Анкети ADI

Компоненти	Показники
А «Нормативно-правова база»	А.1 фінансової звітності та розкриття А.2 аудиту А.3 екологічної, соціальної та управлінської звітності А.4 вимог до корпоративної звітності: введення в дію, контроль виконання та дотримання А.5 ліцензування аудиторів А.6 корпоративне управління А.7 етики А.8 розслідування, дисципліна та розгляд звернень
В «Інституційні рамки»	В.1 стандарти фінансової звітності - інституційні аспекти В.2 стандарти аудиту - інституційні аспекти В.3 екологічні, соціальні та управлінські - інституційні аспекти В.4 дотримання вимог, контроль і виконання - інституційні аспекти В.5 регулювання аудиту – інституційні аспекти В.6 координація 48 В.7 етика - інституційні аспекти В.8 бухгалтерська професія - інституційні аспекти
С «Людський потенціал»	С.1 професійна освіта і навчання С.2 професійні навички та загальна освіта С.3 оцінка можливостей і компетенцій у сфері бухгалтерського обліку С.4 вимоги щодо практичного досвіду С.5 безперервний професійний розвиток С.6 просунутий рівень та спеціалізоване навчання після первісного професійного розвитку С.7 регулятори та інші установи у ланцюжку подання звітності С.8 вимоги до професіоналів бухгалтерського обліку
Д «Процес інституційної розбудови»	не є частиною методології вимірювання, але використовується в якості основи для подальшого поліпшення високоякісної корпоративної звітності

Додаток Б

Анкетне опитування фахівців, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком

Загальна мета проведення опитування - забезпечення проведеного дослідження організації бухгалтерського обліку в Україні в умовах міжнародної інтеграції репрезентативною, статистично надійною та достовірною інформацією щодо поглядів українських фахівців, що працюють у сфері бухгалтерського обліку щодо:

- розвитку бухгалтерського обліку;
- рушійних факторів реформування бухгалтерського обліку;
- оцінки реформи бухгалтерського обліку;
- оцінки очікувань щодо регулювання бухгалтерського обліку (інституціональний аспект);
- оцінки ставлення до професійних об'єднань бухгалтерів;
- очікувань щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- оцінки проблемних аспектів організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- визначення напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- оцінки змін у сфері професійної освіти.

Дослідження складалося з етапів:

1. Кабінетне дослідження (аналіз вторинних даних).
2. Телефонні інтерв'ю з бухгалтерами підприємств.
3. Особисті інтерв'ю з бухгалтерами підприємств.

При побудові вибірки для проведення дослідження враховувалися такі фактори:

1. Наявність трьох різних категорій респондентів:
 - бухгалтери великих підприємств (4 підприємства),
 - бухгалтери середніх підприємств (3 підприємства),
 - бухгалтери малих підприємств (12 підприємств).

2. *Методичною базою вибірки фахівців-респондентів, діяльність яких пов'язана з бухгалтерським обліком, слугував стратифікований відбір, за алгоритмом якого генеральну сукупність поділено на чотири групи за видом підприємств, на яких працюють респонденти (великі, середні, малі).*

Респонденти обиралися у результаті випадкового відбору квотно (за посадою): головний бухгалтер, бухгалтер.

3. *Інструментарій опитування* - анкета обсягом 30 питань, складена самостійно.

Додаток В

ОПИТУВАЛЬНА АНКЕТА

Підприємство _____

за ЄДРПОУ

Територія _____

за КОАТУУ

Організаційно-правова форма господарювання _____

за КОПФГ

Вид економічної діяльності _____

за КВЕД

Середня кількість працівників _____

Адреса, телефон _____

№	Питання	Обрати необхідне
I	Організація бухгалтерського обліку на підприємстві	
1.	Будь ласка, розставте завдання, що ставляться до організації бухгалтерського обліку (від 1 до 13) з нижчеперелічених:	
	- ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства	
	- застосування затверджених у встановленому порядку типових уніфікованих форм первинної облікової документації та дотримання порядку її оформлення	
	- забезпечення достовірності та правильності оформлення інформації, включеної до облікових реєстрів	
	- складання на підставі даних бухгалтерського обліку та своєчасне подання звітності у встановленому порядку	
	- своєчасне та у повному обсязі перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів	
	- здійснення поточного контролю за веденням бухгалтерського обліку, складанням та поданням звітності, дотриманням законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності	
	- дотримання вимог нормативно-правових актів щодо використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій	
	- дотримання вимог нормативно-правових актів щодо проведення інвентаризації необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків та інших статей балансу	
	- забезпечення збереження, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів	
	- забезпечення ефективного отриманих коштів цільового фінансування	
	- дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги	
	- оформлення, зберігання та передавання у встановленому порядку до архіву оброблених первинних документів, облікових реєстрів та звітності	
	- визначення організаційної структури бухгалтерської служби підприємства та виконуваних нею функцій;	
	- забезпечення взаємовідносин між структурними підрозділами та центральною бухгалтерією підприємства	
	- немає відповіді	

Продовження Додатку В

	Питання	Обрати необхідне	
		Так	Ні
2.	Організація бухгалтерського обліку має базуватися на застосуванні принципів соціальної відповідальності?		
3.	Чи складається на Вашому підприємстві розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку		
4.	Чи затверджуються на Вашому підприємстві:		
	- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку		
	- форма ведення бухгалтерського обліку на підприємстві		
	- форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форм облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності		
	- Графік документообігу		
	- перелік посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна		
	- перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна		
	- порядок та строки проведення інвентаризації		
	- порядок організації управлінського обліку		
	- порядок внутрішньогосподарського контролю		
	- організаційна структура бухгалтерської служби		
	- порядок призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби		
	- затвердження прав та обов'язків головного бухгалтера		
	- затвердження прав та обов'язків працівників бухгалтерської служби		
	- порядок ведення архіву підприємства		
5.	Чи складається на Вашому підприємстві розпорядчий документ про облікову політику		
6.	У складі якого розпорядчого документу затверджуються організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку, які були наведені у 4-му питанні		
	- розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку підприємства		
	- розпорядчий документ про облікову політику підприємства		
7.	Структура розпорядчого документу про облікову політику на Вашому підприємстві включає наступні розділи:		
	- Загальні положення		
	- Методичний розділ: визначаються варіативні методи оцінки, обліку і процедур, щодо яких положення (станданти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, передбачають більш ніж один їх варіант		
	- Технічний розділ: затверджуються аспекти, необхідні для організації бухгалтерського обліку (робочий план рахунків бухгалтерського обліку; форма ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; графік документообігу; форми первинних документів та облікових реєстрів; організація та порядок проведення інвентаризації; організація управлінського обліку і контролю (аудиту); перелік та порядок складання й подання оперативної, фінансової та статистичної звітності; складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства; інші аспекти)		
	- Організаційний розділ: встановлюються аспекти, необхідні для організації бухгалтерської служби (організаційна структура бухгалтерської служби; відповідальність за організацію обліку на підприємстві, порядок призначення та звільнення головного бухгалтера, працівників бухгалтерії; взаємовідносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом структурних підрозділів; інші аспекти)		

Продовження Додатку В

8.	Чи складається на Вашому підприємстві організаційні регламенти працівників бухгалтерської служби:	
	- Положення про бухгалтерську службу	
	- посадові інструкції працівників бухгалтерської служби	
	- графіки	
	- операційні інструкції	
	- регламенти робочого дня	
	- тощо	
9.	Хто, на Вашу думку, являється основною рушійною силою забезпечення якості ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємствами?	
	- органи державної влади	
	- професійні об'єднання бухгалтерів та аудиторів	
	- бухгалтери та аудитори в цілому	
	- власники та керівники підприємств	
	- навчальні заклади	
	- немає відповіді	
II	Регулювання бухгалтерського обліку в Україні	
	Питання	Обрати необхідне
1.	Хто, на Вашу думку, повинен здійснювати регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні?	
	- Уряд України та його виконавчі органи	
	- Міністерство фінансів	
	- професійні об'єднання бухгалтерів і аудиторів	
	- нові незалежні організації, спеціально створені для цілей регулювання	
	- немає відповіді	
2.	Як Ви оцінюєте діяльність Міністерства фінансів України у якості центрального органу виконавчої влади, відповідального в даний час за формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку, у наступних областях:	
2.1.	Здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності в Україні	
	- негативно	
	- позитивно	
	- немає відповіді	
2.2.	Розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку	
	- негативно	
	- позитивно	
	- немає відповіді	
2.3.	Розробка національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку	
	- негативно	
	- позитивно	
	- немає відповіді	
2.4.	Розробка методичного забезпечення для застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку	
	- негативно	
	- позитивно	
	- немає відповіді	
2.5.	Забезпечення контролю дотримання національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності	
	- негативно	
	- позитивно	
	- немає відповіді	
2.6.	Забезпечення моніторингу факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку	
	- негативно	
	- позитивно	
	- немає відповіді	

Продовження Додатку В

2.7.	Залучення професійних громадських об'єднань та іншої зацікавленої громадськості до розробки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності		
	- негативно		
	- позитивно		
	- немає відповіді		
2.8.	Організація взаємодії з міждержавними, міжурядовими, професійними організаціями та іншою зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів фінансової звітності у сфері бухгалтерського обліку		
	- негативно		
	- позитивно		
	- немає відповіді		
2.9	Адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності		
	- негативно		
	- позитивно		
	- немає відповіді		
3.	Хто, на Вашу думку, являється основною рушійною силою реформування бухгалтерського обліку в Україні?		
	- органи державної влади		
	- професійні об'єднання аудиторів і бухгалтерів		
	- бухгалтери та аудитори в цілому		
	- власники та керівники підприємств		
	- навчальні заклади		
	- немає відповіді		
4.	Хто, на Вашу думку, повинен являтися основною рушійною силою реформування бухгалтерського обліку в майбутньому?		
	- органи державної влади		
	- професійні об'єднання аудиторів і бухгалтерів		
	- бухгалтери та аудитори в цілому		
	- власники та керівники підприємств		
	- навчальні заклади		
	- немає відповіді		
III	Застосування підприємствами МСФЗ		
	Питання	Обрати необхідне	
		Так	Ні
1.	Застосовує Ваше підприємство МСФЗ для підготовки фінансової звітності?		
2.	Чи надає Ваше підприємство послуги з підготовки фінансової звітності за МСФЗ?		
3.	Застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності, як Ви вважаєте, приносить користь?		
4.	Чи вважаєте Ви, що використання МСФЗ підвищує ступінь довіри користувачів до фінансової звітності підприємства?		
5.	Будь ласка, розставте наслідки, які на Вашу думку, викликає застосування МСФЗ для складання фінансової звітності (від 1 до 8) з нижчеперелічених, якщо вони, на Ваш погляд, існують:		
	- вихід на світовий фінансовий ринок		
	- підвищення якості управлінської інформації		
	- залучення нових інвесторів		
	- підвищення можливостей для залучення позикових коштів		
	- стандартизація фінансової звітності		
	- прозорість фінансової звітності		
	- достовірність фінансової звітності		
	- міжнародна співпраця		
	- немає переваг		

Продовження Додатку В

6.	Будь ласка, розставте перешкоди або труднощі переходу на МСФЗ, якщо такі є (від 1 до 5) з нижчеперелічених:	
	- немає переваг та користі від застосування МСФЗ	
	- МСФЗ не обов'язкові для застосування в Україні	
	- необхідність капіталовкладень	
	- недостатність фахівців у галузі переходу на застосування МСФЗ	
	- недостатність навчальних курсів по МСФЗ	
	- відсутність зацікавленості з боку власників та керівників	
	- немає перешкод або труднощів	
	- власний варіант	
IV	Професійна освіта	
	Питання	Обрати необхідне
1.	Як, на Вашу думку, відреагувала за останні 5 років система вищої освіти на зміну потреб у навчанні бухгалтерів?	
	- ніяк не відреагувала	
	- мало відреагувала	
	- значно відреагувала	
	- немає відповіді	
2.	Як Ви оцінюєте зміни професіоналізму бухгалтерів за останні п'ять років?	
	- майже немає змін	
	- помітні зміни	
	- значні поліпшення	
	- немає відповіді	
3.	Як Ви оцінюєте зміни рівня освіти бухгалтерів за останні п'ять років?	
	- майже немає змін	
	- помітні зміни	
	- значні поліпшення	
	- немає відповіді	
4.	Як Ви оцінюєте зміни рівня соціальної відповідальності бухгалтерів перед суспільством?	
	- майже немає змін	
	- помітні зміни	
	- значні поліпшення	
	- немає відповіді	
5.	Чи поліпшилася в Україні за останні 5 років якість навчання МСФЗ?	
	- майже немає змін	
	- помітні зміни	
	- значні поліпшення	
	- немає відповіді	
6.	Чи з'явилося в Україні за останні 5 років більше можливостей отримати освіту та / або підвищити професійну кваліфікацію за МСФЗ?	
	- майже немає змін	
	- помітні зміни	
	- значні поліпшення	
	- немає відповіді	

Продовження Додатку В

V Професійні об'єднання бухгалтерів		
	Питання	Обрати необхідне
1.	Будь ласка, розставте повноваження щодо організації бухгалтерського обліку (від 1 до 8) з нижчеперелічених сфер діяльності, до яких, на Ваш погляд, мають бути залучені професійні об'єднання:	
	- служити державним інтересам	
	- представляти та захищати інтереси професійних громадських об'єднань	
	- участь у розробці або ініціативна розробка проектів високопрофесійних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та сприяння їхньому дотриманню	
	- узагальнення та поширення передового досвіду ведення бухгалтерського обліку та складання звітності	
	- розробка норм професійної етики та контроль дотримання їх членами професійних громадських об'єднань	
	- контроль дотримання членами професійних громадських об'єднань національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та моніторинг факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку	
	- взаємодія з міждержавними, міжурядовими, професійними організаціями та іншою зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів фінансової звітності у сфері бухгалтерського обліку	
	- підвищення кваліфікації членів професійних громадських об'єднань, організація та проведення атестації фахівців у сфері бухгалтерського обліку з метою підвищення професійного статусу	
2.	Як Ви вважаєте, підвищилася або знизилася за останні 5 років довіра громадськості до професійних об'єднань бухгалтерів в Україні?	
	- знизилася	
	- не змінилася	
	- підвищилася	
	- немає відповіді	
3.	Як Ви вважаєте, хто отримує найбільшу користь від діяльності професійних об'єднань?	
	- дійсні члени об'єднання	
	- вище керівництво об'єднання	
	- держава	
	- громадськість	
	- немає відповіді	
VI Профіль цільової аудиторії		
	Питання	Обрати необхідне
1.	Укажіть, будь ласка, тип Вашого підприємства?	
	мале підприємство	
	середнє підприємство	
	велике підприємство	
2.	Укажіть, будь ласка, скільки всього фахівців бухгалтерської служби на Вашому підприємстві?	
	До 5	
	6-10	
	11-50	
	більше 50	

Продовження Додатку В

3.	До якої сфери діяльності належить Ваше підприємство?	
	Промисловість	
	Торгівля	
	Сільське господарство	
	Фінанси, страхування	
	Послуги	
	Наука, освіта	
	Медицина	
	Державні органи	
	Реклама, маркетинг	
4.	Чи є Ви членом професійного об'єднання аудиторів або бухгалтерів?	
	- так	
	- ні	
5.	Викладаєте Ви МСФЗ?	
	- так	
	- ні	
6.	Укажіть, будь ласка, скільки років становить Ваш практичний досвід роботи в області бухгалтерського обліку?	
	- 3 роки і менше	
	- 3-5 років	
	- 6-10 років	
	- більше 10 років	
7.	Як би Ви визначили Ваш рівень знань за МСФЗ?	
	- мінімальний	
	- середній	
	- відмінний	
	- рівень викладача (можу викладати)	

Додаток Г

Аналіз змісту категорії «організація бухгалтерського обліку» в наукових працях

	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
1	Безруких П.С. [5, с. 12]	Грабова Н.М. [62, с.319]	Даниленко Я. [68, с. 88]	Кузьмінський А.М., Сопко В.В. [158, с.21]	Маргуліс А.Ш. [206, с.15]	Німчинов П.П. [233, с. 221]	Степанюк А.Л. [378, с.8]	Шмігель О.Д. [433, с.19]	Білуха М.Т. [10, с.302]	Бутинець Ф.Ф. [19, с.32]	Загородній А.Г., Пилипенко Л.М [94, с.168]	Івахненко С.В. [115, с. 114-118]	Кундря-Висоцька О.П. [147, с.617]	Кузьмінський Ю.А. та інші. [22, с.617]	Левицька С.О. [172, с.133]	Пилипенко А.А., Отенко В.І [312, с.10]	Свірко С.В. [351, с.7]	Сльозко Т. М. [159, с.12-13]	Сопко В.В., Завгородній В.П. [372, с.6]	Сук Л.К., Сук П.Л. [383, с.16]	Ткаченко Н.М. [391, с.174]	Чапкіс Ю.Д та ін. [424, с.16-17]
Впорядкування методології бухгалтерського обліку							■	■						■			■					
Впорядкування облікового процесу	■		■	■	■		■	■			■	■	■	■		■	■					■
Удосконалення методології бухгалтерського обліку							■	■						■					■			
Удосконалення облікового процесу							■	■				■	■	■		■			■		■	
Цілеспрямована діяльність				■				■				■	■	■		■			■			
Вибір (пошук) раціональної системи бухгалтерського обліку						■				■					■			■		■		
Оптимізація системи бухгалтерського обліку			■					■									■				■	
Сукупність (система) умов	■								■								■	■			■	■
Сукупність методичних прийомів			■																			

Продовження додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Комплекс заходів власника (керівника)																						
Забезпечення:																						
– контролю																						
– аналізу																						
– виконання норм (плану)																						
– отримання облікової інформації																						
– управління																						
– виробництва																						
Впорядкування побудови облікової служби																						

Додаток Д

Еволюція категорії «організація бухгалтерського обліку»

№	Автор	Категорія	Визначення
1	2	4	5
1.	Даниленко Я.	Організація рахівництва	“Організацію рахівництва ми визначаємо як науку, що вивчає методи дослідження всіх факторів, які впливають на ведення облікових записів, і встановлює загальні принципи побудови і впровадження в життя такого плану робіт по веденню обліку, при якому задачі, що стоять перед обліком, вирішувались би швидко (проблема ажуру) і з мінімальними витратами (проблема оптимуму)” [68, с. 88]
2.	Безруких П.С.	Організація бухгалтерського обліку	Науковообґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і збереження бухгалтерської інформації в умовах оперативного контролю за правильним використанням засобів на підприємстві [5, с. 12]
3.	Маргуліс А.Ш.	Організація бухгалтерського обліку	Система документування операцій і документообороту, встановлення графіку облікових робіт, тобто правил і термінів надання і обробки первинних документів і внутрішньовиробничої звітності, побудови плану рахунків і вибір форми рахівництва; система узагальнення рахункових записів, контролю за здійсненням господарських операцій, забезпечення підприємств обґрунтованими нормативами і кошторисами витрат, нормами запасів оборотних засобів і плановими калькуляціями; побудова облікового апарату і визначення виконуваних ним функцій при централізації обліку у виробничих об'єднаннях (комбінатах, підприємствах), а в окремих випадках – децентралізацію його по цехах великих заводів [206, с. 15]
	Шмігель О.Д.	Організація обліку	Цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку, а також робочих процесів збору первинної обліково-економічної інформації, її обробки, узагальнення і отримання відомостей, необхідних для управління підприємством (432, с. 9) Цілеспрямована діяльність по створенню системи обліково-економічної інформації та безперервному її впорядкуванню і удосконаленню з метою найповнішого забезпечення процесу виробництва і управління необхідними обліково-економічними даними [433, с. 19]
4.	Грабова Н.М.	Організація бухгалтерського обліку	Раціональною є така організація бухгалтерського обліку, яка може своєчасно надавати повну інформацію про хід та результати виконання плану, що необхідна для оперативного управління, контролю і економічного аналізу, при мінімальних витратах коштів і праці [62, с. 319]

1	2	4	5
5.	Німчинов П.П.	Організація бухгалтерського обліку	Рациональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його побудову, при якій він забезпечує необхідну інформацію: про наявність, рух і збереження засобів, наявних у господарстві; для контролю за процесом виконання планів у всіх його підрозділах; для наукового обґрунтування управлінських рішень і розробки різних заходів щодо удосконалення виробництва і управління [233, с. 221]
	Степанюк А.Л.	Організація господарського (інакше – бухгалтерського) обліку	Комплексна система прийомів збору, класифікації, групування і обробки обліково-економічної інформації для контролю і регулювання господарської діяльності [378, с. 8]
6.	Кузьмінський А.М., Сопко В.В.	Організація обліку і аналізу	У вузькому розумінні означає цілеспрямоване впорядкування і вдосконалення їх функціонування як систем, тобто управління ними [159, с. 21]
7.	Сопко В.В. і інш.	Організація обліку	Цілеспрямоване впорядкування і удосконалення механізму, структури і процесів обліку. Основними вузлами облікової системи є механізм обліку (мета, предмет, метод), система в статичності (структура, кадри, техніка) і система в динамічності (процеси) [371, с. 7-8]
8.	Івахненко С.В.	Організація бухгалтерського обліку	Цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню та постійному впорядкуванню і вдосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення внутрішніх та зовнішніх по відношенню до підприємства користувачів необхідною інформацією [117, с. 14]

1	2	4	5
9.	Білуха М.Т.	Організація обліково-аналітичного процесу	Створення організаційних передумов для дослідження й аналітичної обробки економічної інформації в системі бухгалтерського обліку з метою активного впливу на оптимізацію результатів підприємницької діяльності [10, с. 302]
10	Івахненко С.В.	Організація бухгалтерського обліку	Організація бухгалтерського обліку розглядається в трьох аспектах: по-перше, організації бухгалтерського обліку як побудова системи обліку, до друге — визначення, у яких використовується системний підхід до організації обліку як важливої функції управління, до третьої — визначення організації обліку як управління обліковим персоналом [115, с. 114-118]
11	Пилипенко А.А., Отенко В.І.	Організація обліку і контролю	Цілеспрямована діяльність стосовно створення системи обліково-економічної інформації й безупинного її впорядкування й удосконалення з метою цілкового забезпечення процесу виробництва й управління необхідними даними [312, с.10]
12.	Сопко В.В., Завгородній В.П.	Організація бухгалтерського обліку	Цілеспрямоване вдосконалення механізму, структури й процесів бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності як певних сукупностей Упорядкування всіх вузлів (елементів) системи бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності притаманне їхній організації в широкому розумінні Упорядкування частини вузлів (елементів) системи характеризує організації у вузькому розумінні [372, с. 6]
	Свірко С.В.	Організація бухгалтерського обліку	Сукупність засобів і методів упорядкування та оптимізації існування системи бухгалтерського обліку [351, с. 7]
13.	Ткаченко Н.М.	Організація бухгалтерського фінансового обліку	Система методів, способів и мероприятий, обеспечивающих оптимальное функционирование такого учета и дальнейшее его развитие [391, с. 174]

1	2	4	5
14.	Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л.	Організація бухгалтер- ського обліку	Вибір суб'єктів, методики й техніки ведення бухгалтерського обліку, забезпечує процес ведення бухгалтерського обліку в умовах конкретного суб'єкта господарювання та відповідно до потреб його керівництва Організація бухгалтерського обліку є необхідною та обов'язковою передумовою його ведення [19, с. 32]
15.	Лень В. С.	Організація бухгалтер- ського обліку	Сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [179, с. 6]
16	Загородній А.Г., Партін Г.О., Пилипенко Л.М.	Організація бухгалтер- ського обліку	Передбачає організацію облікового процесу; організацію облікового апарату і праці облікових працівників [94. с. 168]
17	Кузьмінський Ю.А. та інш.	Організація обліку	Цілеспрямована діяльність з упорядкування і вдосконалення бухгалтерського обліку [22, с. 617]
18	Левицька С.О.	Організація бухгалтер- ського обліку	Пошук раціональної системи відображення господарських операцій та узагальнення її в звітних формах, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень [172, с. 133]
19	Кундря-Висоцька О.П.	Організація бухгалтерськог о обліку	Цілеспрямоване вдосконалення механізму, структури і процесів обліку, власністю підприємства інформацією зовнішніх та внутрішніх користувачів впорядкування всіх елементів системи бухгалтерського обліку [147, с.12]
20	Сльозко Т. М.	Організація бухгалтерськог о обліку	Науково- обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності [159, с. 12-13]

Продовження ДодаткуД

1	2	4	5
21.	Сук Л.К., Сук П.Л.	Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу	Комплекс заходів власника (керівника) підприємства, направлених на створення раціональної системи бухгалтерського обліку та ведення його відповідно до встановлених вимог і завдань. Організовуючи облік, необхідно пам'ятати, що він потрібний для контролю та задоволення інформаційних потреб користувачів [383, с. 16]
22.	Чапкіс Ю.Д., Гейер Е.С., Наумчук О.А., Власова І.О.	Організація бухгалтерського обліку	Система умов і елементів побудови облікового процесу з метою одержання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням його ресурсів [424, с. 16-17]

Додаток Е

Нормативно-правові акти, що регулюють організацію бухгалтерського обліку в СРСР, УСРС та Україні

№	Нормативно-правовий акт	Нормативно-правовий акт, яким було затверджено	Нормативно-правовий акт, на основі якого втрачено чинність
1	О мерах по устранению серьезных недостатков в организации бухгалтерского учета и усилению его роли в осуществлении контроля в народном хозяйстве от 6 ноября 1964 г. N 923	Постановление Совета Министров СССР «О мерах по устранению серьезных недостатков в организации бухгалтерского учета и усилению его роли в осуществлении контроля в народном хозяйстве» от 6 ноября 1964 г. N 923	Постанова Ради Міністрів УРСР «Про заходи по вдосконаленню організації бухгалтерського обліку і підвищенню його ролі в раціональному та економному використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів» від 15 травня 1980 р. N 333
2	Про заходи по вдосконаленню організації бухгалтерського обліку і підвищенню його ролі в раціональному та економному використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів від 15 травня 1980 р. N 333	Постанова Ради Міністрів УРСР «Про заходи по вдосконаленню організації бухгалтерського обліку і підвищенню його ролі в раціональному та економному використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів» від 15 травня 1980 р. N 333	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» від 03.04.1993 № 250
	Про додаткові заходи по вдосконаленню бухгалтерського обліку в народному господарстві від 22 травня 1985 р. N 212	Постанова Ради Міністрів УРСР «Про додаткові заходи по вдосконаленню бухгалтерського обліку в народному господарстві» від 22 травня 1985 р. N 212	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» від 03.04.1993 № 250
4	Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 03.04.1993 № 250	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» від 03.04.1993 № 250	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності від 28.02.2000 N 419
5	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України від 30.12.1998 № 566	Постанова Національного банку «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України» від 30.12.1998 № 566	діючий

Додаток Ж.

Застосування дефініції «система» стосовно бухгалтерського обліку

	Автори, формулювання поняття	Сутність поняття
1	2	4
Конструктивний підхід		
1	Білуха М. – єдина інтегрована система господарського обліку [10, с.16]	включає бухгалтерський (базовий), внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний і податковий облік господарських операцій
2	Блатов Н.А. – система рахівництва [11, с. 14]	Закінчена організація облікових записів, що виступає логічним розвитком єдиного принципу і якій притаманна повнота, всебічність і універсальність
4	Брац С.М. – система бухгалтерії [16, с. 2]	сукупність торгових книг, які взаємно доповнюють одна одну і пов'язані єдністю принципу. Покладеного в основу самої бухгалтерії
5	Левицька С. - єдина інтегрована система господарського обліку [171, с.6]	включає бухгалтерський (базовий), внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний і податковий облік господарських операцій
6	Сук Л., Сук П. - єдина система народногосподарського обліку [383, с.10]	три види обліку – оперативний, статистичний і бухгалтерський між собою тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного, становлять єдину систему народногосподарського обліку
7	Пушкар М. –система обліку [336, с. 24]	упорядкована сукупність взаємопов'язаних елементів, щодо яких властиві визначені закономірності
8	Бутинець Ф., Івахненко С., Давидюк Т., Шахрайчук Т. - бухгалтерський облік як система [20, с.16]	сукупність елементів певного змісту і форми, які пов'язані між собою та об'єднані регулярною взаємодією
10	Правдюк Н. – облікова система [332, с.186]	розкривається через загальновизнані об'єкти, категорії, принципи і показники, визначені нормами і правилами національних облікових стандартів
11	Шайкан А. - система бухгалтерського обліку [428, с.34]	система взаємопов'язаних елементів методу обліку
Дескриптивний підхід		
12	Петрук О. – бухгалтерський облік як система [309, с.5]	система підготовки та подання інформації про діяльність підприємства заінтересованим особам для прийняття рішень
13	Голов С. – глобальна система бухгалтерського обліку [58, с.6]	система збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної і своєчасної фінансової і не фінансової інформації про минулі й майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища

1	2	3
Компромісний (комбінаційний)		
15	Сопко В. – система бухгалтерського обліку (рахунковедення) [369, с.5]	самостійна система знань – наука, що має свою теорію, практику, мету, предмет та метод, методологію, системну організацію, яка побудована на ринкових засадах та відображує практично всі елементи ринкових відносин у суспільстві
16	Кузьмінський Ю. – система бухгалтерського обліку [161, с.11]	це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться
17	Маренич Т. – облікова система [206, с.24]	сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів і важелів впливу на одержання та перетворення економічної інформації, що дає змогу на основі вхідного масиву даних одержати вихідні облікові показники, які необхідні для складання звітних форм, планування, аналізу, контролю, прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами, а також управління ними
18	Кузнецова С. – облікова система [153, с.13]	відокремлена сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює визначену цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дає змогу їй виконувати в середовищі визначені функції
19	Ткач В.І., Ткач В.М. – система бухгалтерського обліку [387, с.8]	визначений логічний комплекс, сформований на основі Плану рахунків заданої опції (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), який узагальнює процес виробництва, забезпечення й реалізації, вирішує чітко визначену мету на мікро- та макрорівнях, забезпечує управління підприємством та його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних та стратегічних рішень
20	Городянська Л. – система бухгалтерського обліку [60, с. 18]	є видом складної штучної організаційної системи, створеної людьми, які визначають процес її функціонування з метою отримання інформації та досягнення певних господарських результатів
21	Гуцайлюк З., Мачуга Р. - інформаційна система бухгалтерського обліку [66, с.74]	складається з окремих елементів, має свою конкретну функцію, мету та завдання; основною метою й основним завданням є формування інформаційної бази про діяльність господарюючого суб'єкта у вигляді, найбільш придатному для використання потенційними користувачами

Додаток 3

**Проблемні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні
станом на 2013 рік за результатами Анкети ADI**

Показник	Вади
1	2
Компонент А – нормативно-правова база	
А.1. Фінансова звітність та оприлюднення інформації	Відсутність встановлених вимог до усунення чи врегулювання будь-яких сумнівів або розбіжностей з приводу застосування стандартів бухгалтерського обліку
	Відсутність вимоги дотримання МСФЗ у незмінній формі для консолідованої фінансової звітності малими та середніми підприємствами
А.3 Екологічна, соціальна звітність та звітність про управління	Відсутність вимоги розкривати інформацію про викиди підприємств, що мають відношення до зміни клімату
	Відсутність інструкції для розрахунку викидів підприємств, що мають відношення до зміни клімату, та звітності з таких викидів
	Відсутність вимоги представляти підприємствам звіти екологічної стійкості (через нормативи або ініціативи з торгівлі цінними паперами)
	Відсутність інструкції, яка чітко визначає порядок підготовки звітів з екологічної стійкості, включаючи наступні аспекти: - економічний ефект - вплив на навколишнє середовище - трудові відносини, включаючи питання гігієни праці - техніки безпеки - права людини - недопущення корупції
	Відсутність вимоги обов'язкового підтвердження достовірності звітів підприємств про екологічну стійкість відповідно до офіційно визнаного стандарту достовірності
А.4 Вимоги до корпоративної звітності: забезпечення, моніторинг дотримання та контроль	Відсутність практики класифікації результатів аудиту за формальними критеріями
А.8 Перевірка, дисциплінарні заходи та оскарження	Відсутність санкцій накладення штрафів за недотримання процедур перевірки для професійних бухгалтерів
	Відсутність процедури координації паралельних розслідувань відносно професійних бухгалтерів

Продовження Додатку 3

1	2
Компонент В – інституційна основа	
В.1. Стандарти фінансової звітності: інституційні аспекти	Відсутність процедури відображення голосів членів правління зі стандартів у публічних звітах
	Недоступність для громадськості річної фінансової звітності
В.3 Екологічна, соціальна та управлінська звітність: інституційні аспекти	Членство у складі управлінської структури установи корпоративного управління представників органів виконавчої влади
В.7 Етика: інституційні аспекти	Відсутність довгострокового механізму фінансування установи, відповідальної за питання етики для професійних бухгалтерів
	Відсутність офіційної процедури забезпечення того, щоб механізми фінансування розслідувань та накладень дисциплінарних стягнень не впливали на її незалежність для професійних бухгалтерів
В.8 Професійна організація бухгалтерів: інституційні аспекти	Відсутність механізму координації діяльності ПОБ
	Членами ПОБ не є більшість бухгалтерів і аудиторів в країні
Компонент С – кадровий потенціал	
С.4 Вимоги до практичного досвіду	Відсутність системи для оцінки та підтвердження адекватності умов професійного стажування кандидата до її початку для професійних бухгалтерів
	Відсутність сформованої системи моніторингу, що дозволяє відстежити та відобразити у звітності накопичений практичний досвід для професійних бухгалтерів
	Непроведення періодичних (як мінімум щорічних) оглядів якостей і навичок, необхідних професійним бухгалтерам, що допомагає забезпечити актуальність і корисність досвіду роботи
С.5 Постійне підвищення кваліфікації (ППК)	Неможливість відкликання атестації (сертифікату) осіб, які не прослухали необхідну кількість годин і/або не пройшли ППК в необхідній формі для професійних бухгалтерів
	Необов'язковість ППК для поновлення та/або збереження ліцензії для професійних бухгалтерів

Додаток К
Класифікація моделей обліку за Мюлером, Герноном, Міком [457]

Модель обліку	Регламентация обліку	Головні фактори впливу	Орієнтація обліку	Стан розвитку облікової професії	Країни
Британо-американська модель	Відсутнє або слабе державне регулювання Стандарти розробляються незалежними професійними обліковими організаціями	Розвинений ринок цінних паперів	Інформаційні запити інвесторів і кредиторів	Високий рівень системи загальної та професійної освіти	Австралія, Багами, Барбадос, Бенін, Бермуди, Ботсвана, Великобританія, Венесуела, Гана, Гонконг, Домініканська Республіка, Замбія, Зімбабве, Ізраїль, Індія, Індонезія, Ірландія, Кіпр, Кайманові острови, Канада, Кенія, Колумбія, Ліберія, Малаві, Малайзія, Мексика, Нігерія, Нідерланди, Нова Зеландія, Пакистан, Панама, Папуа-Нова Гвінея, Пуерто-Ріко, Сінгапур, США, Танзанія, Тринідад і Тобаго, Уганда, Фіджі, Філіппіни, центральноамериканські країни, ПАР Ямайка
Континентальна модель	Законодавча регламентація, консерватизм, домінування податкового законодавства	Тісні зв'язки бізнеса та банків, обліку та оподаткування, державою	Задоволення вимог уряду, орієнтація на державні потреби, зокрема щодо оподаткування	Слабкий розвиток професійних організацій, консультаційна роль	Австрія, Алжир, Ангола, Бельгія, Буркіна-Фасо, Берег Слонової Кістки, Гвінея, Греція, Данія, Єгипет, Заїр, Іспанія, Італія, Камерун, Люксембург, Малі, Марокко, Норвегія, Португалія, Сенегал, Сьєрра-Леоне, Того, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія
Південно-американська модель	Державне регулювання, контроль за виконанням податкових приписів	Високі темпи інфляції	Потреби держави (перш за все податкові), методики обліку уніфіковані	Слабкий розвиток професійних організацій	Аргентина, Болівія, Бразилія, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чилі, Еквадор

Додаток Л

ПРОЕКТ

Стратегія модернізації регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до Європейського Союзу

Загальні питання

Від 1991 року Україна стала на шлях ринкових перетворень та євроінтеграції, що призвело до необхідності адаптації законодавства до ринкових умов та законодавства Європейського Союзу.

Інституціональні та структурні зміни в Україні визначально вплинули на інституціональний контекст, в якому розвивається бухгалтерський облік. В Україні сформована система бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, методологічно і методично забезпечує відкритість та прозорість облікової інформації. Зміни, що відбулися у сфері бухгалтерського обліку зумовлені реалізацією заходів, передбачених Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р.

Законодавче регулювання сфери фінансової звітності в Україні здійснює Верховна Рада України. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Мінфіном України. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Водночас регулювання бухгалтерського обліку та звітності відбувається лише на рівні центральних виконавчих органів, без залучення професійних бухгалтерських організацій, що створені для спільної реалізації своїх професійних інтересів з питань фінансів, обліку та аудиту, наукових установ, експертів та бухгалтерів-практиків. В Україні не створено ефективних інституціональних механізмів координації діяльності із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів між органами влади, професійними організаціями, вищими навчальними закладами та іншими зацікавленими особами. Відсутнє стратегічне бачення у питанні зміцнення кадрового потенціалу сфери бухгалтерського обліку. Залишаються неврегульованими питання нагляду дотримання нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік, порядку складання та подання «корпоративної звітності» в широкому розумінні, що включає фінансову і нефінансову (екологічну, соціальну) звітність для усіх категорій звітуючих суб'єктів.

У контексті ухвалення Генеральною Асамблеєю ООН «Порядку денного із Цілей стабільного розвитку до 2030 року» суспільними пріоритетами визначено питання забезпечення сталого розвитку. Успішне вирішення поставлених завдань залежить від вжиття заходів щодо створення гнучкої інфраструктури регулювання, забезпечення економічної стабільності, врахування тенденції глобалізації, суспільних питань, завдань захисту навколишнього середовища. Це вимагає створення сучасної системи регулювання бухгалтерського обліку, яка відповідає цілям інформаційного забезпечення сталого розвитку, забезпечує ефективне поєднання принципів централізації та децентралізації, залучення широких кіл громадськості.

2. Мета та завдання Стратегії

Мета Стратегії: розробка та запровадження нових підходів регулювання бухгалтерського обліку, які відповідають цілям забезпечення сталого розвитку в Україні та сучасним тенденціям кращого світового досвіду у цій сфері.

Завданнями Стратегії є:

- створення законодавчих та організаційних передумов розвитку бухгалтерського обліку в Україні;
- забезпеченні інформаційного підґрунтя соціальної відповідальності та підзвітності підприємств та організацій усіх інституціональних секторів національної економіки.

3. Основні напрями реалізації Стратегії

Основними напрямами реалізації Стратегії є:

- удосконаленні механізму державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку;
- встановлення нових партнерських стосунків між державою та професійними бухгалтерськими організаціями щодо регулювання бухгалтерського обліку, координації діяльності із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів;
- законодавче врегулювання порядку нагляду дотримання вимог нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік, та своєчасного виявлення порушень.

4. Заходи реалізації Стратегії

Основними заходами реалізації Стратегії є:

- проведення оцінки стану довіри держаним органам виконавчої влади, що забезпечують формування державної фінансової політики в розрізі інституціональних секторів економіки;
- розробка концепції удосконалення регулювання бухгалтерського обліку;
- проведення форуму з питань модернізації державного регулювання, зустрічей вищих посадових осіб з різних інституціональних секторів та громадськості;
- законодавче делегування повноважень з питань державного регулювання бухгалтерського обліку від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України;
- законодавче закріплення функцій здійснення наглядової діяльності за дотриманням вимог при складанні звітності та проведення моніторингу факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку, за відповідним органом;
- забезпечення реалізації делегованих повноважень фінансовими і людськими ресурсами та юридичними гарантіями;
- законодавче врегулювання порядку створення системи короткострокового, середньострокового і довгострокового програмування державної політики у сфері бухгалтерського обліку;
- законодавче врегулювання порядку складання та подання нефінансової звітності (екологічної, соціальної);
- розробка та прийняття Кодексу корпоративного управління;
- законодавче врегулювання місця та функцій професійних організацій бухгалтерів і аудиторів у процесі формування та реалізації політики у сфері бухгалтерського обліку

Продовження Додатку Л

- розробка політики, критеріїв якості і процедури перекладу, редагування, експертизи якості, опублікування і моніторингу змін перекладу текстів МСФЗ та пов'язаних документів відповідно до вимог IASB і кращої світової практики;
- створення прозорої процедури розробки нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та прийняття рішень щодо регулювання бухгалтерського обліку із залученням іншої зацікавленої громадськості, включаючи користувачів облікової інформації;
- розроблення концепції професійної освіти бухгалтерів та аудиторів та її широке обговорення та доопрацювання з урахуванням кращого світового досвіду;
- створення організаційних та правових передумов зміцнення кадрового потенціалу у сфері бухгалтерського обліку, запровадження системи підготовки та підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів та національної сертифікації бухгалтерів, яка б визнавалась провідними світовими та європейськими професійними інституціями;
- забезпечення координації діяльності із професійної підготовки, підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів і аудиторів між державними органами, професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів, вищими навчальними закладами та іншими зацікавленими сторонами.

5. Очікувані результати

Запровадження Стратегії підвищить ефективність регулювання бухгалтерського обліку та забезпечить виконання визначальних для інтеграції України до Європейського Союзу завдань створення умов сталого розвитку:

- ідентифікація рівня довіри державним інституціям щодо регулювання бухгалтерського обліку в розрізі інституціональних секторів економіки;
- розмежування делегованих повноважень, функцій та відповідальності між державними виконавчими органами, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку, та професійними бухгалтерськими організаціями;
- створення комунікаційних та інформаційних стратегій взаємодії державних виконавчих органів, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку, професійних бухгалтерських організацій із зацікавленою громадськістю, включаючи користувачів облікової інформації;
- зміцнення кадрового потенціалу у сфері бухгалтерського обліку;
- здійснення контролю дотримання нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та проведення моніторингу факторів, які заважають розвитку бухгалтерського обліку в Україні;
- реалізація інших заходів, що забезпечують функціонування національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з визначеними глобальними цивілізаційними пріоритетами та напрямками розвитку.

Додаток М

Міжнародні стандарти соціальної звітності

Назва стандарту	Розробник	Характеристика стандарту
Стандарт ISO 14000	Британський інститут стандартизації, 1992 р.	Стандарт в галузі систем екологічного менеджменту. Став основою для впровадження Міжнародною організацією із стандартизації (international Organization for Standardization) стандартів екологічного менеджменту, які допомагають компаніям ефективно вирішувати екологічні питання, проводити моніторинг та впроваджувати процедури виміру прямого чи непрямого впливу на оточуюче середовище
Стандарт SA 8000	Агентство з акредитації Ради з економічних пріоритетів (Council on Economic Priorities Accreditation Agency), 1997 р.	Орієнтований на дотримання трудового законодавства. Встановлює нормативи поведінки роботодавця відносно своїх працівників
Стандарт AA 1000 (Account Ability)	Інститут соціальної та етичної звітності (institute of Social and Ethical AccountAbility), 1999 р.	Має універсальний характер. Передбачає взаємодію зацікавлених сторін (державних органів, інвесторів, кредиторів, співробітників, постачальників, споживачів, громадських організацій, експертів) з компанією, яка в свою чергу враховує їх думки при аналізі своєї діяльності. Основними етапами процесу соціальної звітності є: планування, звітність, підготовка звіту та проведення аудиту зовнішньою організацією.
Стандарт GRI (Global Reporting initiative)	Некомерційна організація «Глобальна ініціатива зі звітності», 2000 р.	Містить набір критеріїв, на яких будується звітність з економічної, екологічної та соціальної результативності компанії на основі концепції сталого розвитку. Сприяє підвищенню конкурентоспроможності, залученню інвестицій та участі в тендерах міжнародних організацій

Додаток Н

Обов'язки інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку локального рівня, пов'язані з організацією документування

Обов'язки головного бухгалтера	Обов'язки власника (керівника)
Забезпечення: - правильності ведення первинного спостереження, реєстрації фактів господарського життя; - збереження оброблених документів протягом термінів та у порядку, визначеному Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання документів затверджений наказом Головархіву України від 20.07.98 № 41. Керівництво розробкою технології обробки облікової інформації, графіку документообороту та облікової політики підприємства. Запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку. Підготовка переліку працівників, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Контроль: - за дотриманням порядку оформлення, обробки та передавання на зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку - за дотриманням порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, первинних документів і подання їх до бухгалтерії для їх відображення у бухгалтерському обліку.	Затвердження графіку документообороту. Забезпечення: - документування всіх господарських операцій, пов'язаних з одержанням і розподілом доходів, різними витратами, змінами в складі і стані майна, зобов'язань, капіталу тощо; - виконання всіма працівниками правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності. Видання розпорядчого документу (наказу, розпорядження) про затвердження переліку працівників, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна; - розпорядчого документу (наказу, розпорядження) про створення комісії з перевірки цінності документів, протягом якої виявляються документи, термін зберігання яких закінчився (має проводитись щороку). Створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку. В разі зникнення або знищення документів повідомлення правоохоронних органів та видання наказу про створення комісії для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі чи знищення. При необхідності, призначення службового розслідування та видання розпорядчого документу (наказу, розпорядження) про залучення до відповідальності осіб, винних у втраті документів

Додаток П

Обов'язки відповідальних осіб підприємства, пов'язані з організацією інвентаризації

Відповідальні особи	Обов'язки
Власник (керівник) підприємства	Несе відповідальність за створення необхідних умов для організації та проведення інвентаризації; своєчасне прийняття управлінських рішень за результатами інвентаризації
Головний бухгалтер (бухгалтер, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) підприємства	Бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства
Інвентаризаційна комісія	- Здійснює комплекс послідовних дій, пов'язаних з безпосередньою перевіркою фактичної наявності і стану активів та зобов'язань підприємства, правильності їх визнання та оцінки; - додержує порядок проведення інвентаризації; - забезпечує повноту та достовірність отриманих за результатами інвентаризації даних; - розробляє та відображає у протоколі інвентаризаційної комісії пропозиції щодо регулювання розходження фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку
Матеріально відповідальні особи	Здійснюють підготовку об'єктів до інвентаризації, що полягає в їх розміщенні у порядку, зручному для перевірки (за найменуваннями, сортами, видами, розмірами). На матеріальних цінностях матеріально-відповідальні особи вивішують ярлики з докладними відомостями, що характеризують ці цінності, зі вказанням їх якості, кількості, ваги та міри
Керівники структурних підрозділів підприємства	Зобов'язані сприяти інвентаризаційній комісії в проведенні інвентаризації

Додаток Р

Оцінка стану складання організаційних регламентів, необхідних для впорядкування організації та ведення бухгалтерського обліку, на підприємствах України

Організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку	Підприємства														
	Великі				Середні		Малі								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	13	15	16
Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку	+	+	+	+	-	+	+	-	+	-	+	-	+	+	+
Форма ведення бухгалтерського обліку на підприємстві	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+
Форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форм облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності	+	+	+	+	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	+
Графік документообігу	+	-	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження Додатку Р

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	13	15	16
Перелік посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Порядок та строки проведення інвентаризації	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Порядок організації управлінського обліку	+	-	+	+	+	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-
Порядок внутрішньогосподарського контролю	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-
Організаційна структура бухгалтерської служби	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження Додатку Р

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	13	15	16
Порядок призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Затвердження прав та обов'язків головного бухгалтера	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Затвердження прав та обов'язків працівників бухгалтерської служби	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Порядок ведення архіву підприємства	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-

Додаток С ПРОЕКТ МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ШОДО ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Методичні рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку підприємства (далі Методичні рекомендації) можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичним особам (далі - підприємствами), створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати звітність згідно з законодавством.
2. Методичні рекомендації розроблені відповідно до вимог Конституції України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, , законів України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 (далі Закон), наказів Мінфіну, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.
3. Бухгалтерський облік підприємствами ведеться безперервно з дня реєстрації (створення) до припинення його діяльності.
4. Дотримання основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття рішень забезпечуються обліковою політикою і внутрішніми процедурами підприємства, що проводяться відповідно до законодавства України без будь-яких відхилень.
5. За організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе відповідальність власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством.
6. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.
7. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:
забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Продовження Додатку С

8. Підприємство для забезпечення ведення бухгалтерського обліку, керуючись Законом, самостійно обирає форми його організації:

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- 4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Випадки, передбачені в підпунктах "2", "3" і "4" цього пункту, рекомендується застосовувати суб'єктами малого підприємництва, визнаними такими відповідно до чинного законодавства.

ЗАГАЛЬНІ ПРАВИЛА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

9. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку, підприємство може самостійно обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способів реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

10. Всі господарські операції, які відбувались на підприємстві протягом звітного періоду, мають бути відображені у бухгалтерському обліку методом подвійного запису із застосуванням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 21 грудня 1999 р. за №892/4185.

11. Підприємства можуть використовувати різні форми обліку: Журнал - Головну, журнальну форму з використанням ручної і комп'ютерної технології обробки даних.

Регістри бухгалтерського обліку та Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. N 356.

Регістри бухгалтерського обліку мають бути побудовані за кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку, що встановлена Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 і зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за N 893/4186.

12. Малі підприємства узагальнення інформації про господарські операції можуть здійснюватися за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку, реєстри яких побудовані на застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року N 186 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 травня 2001 року за N 389/5580.

Регістри бухгалтерського обліку та Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. N 422.

Продовження Додатку С

Облік та узагальнення інформації про позабалансові активи і зобов'язання такі підприємства здійснюють з використанням позабалансових рахунків класу 0 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за N 892/4185.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку спрощеного Плану рахунків і на позабалансових рахунках для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань, про доходи і витрати, факти фінансово-господарської діяльності такі підприємства мають здійснювати відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за N 893/4186.

13. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за N 893/4186, встановлюється підприємством, виходячи з норм цієї Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

14. Підприємства можуть затвердити робочий План рахунків, приймаючи за основу Плани рахунків, затверджені наказами Міністерства фінансів України.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть доповнюватися введеннями нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Планів рахунків, затверджених наказами Міністерства фінансів України.

Робочий план рахунків має містити опис характеристики кожного субрахунку (рахунків другого, третього порядків) або групи рахунків, порядок їх відкриття та закриття.

Робочий план рахунків розробляється під керівництвом головного бухгалтера, включається до розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку підприємства та затверджується як його складова.

15. Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, узагальнюють інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису за простою формою бухгалтерського обліку.

Регістри бухгалтерського обліку та Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.

16. Підприємство для ведення бухгалтерського обліку, керуючись Законом, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності самостійно формує облікову політику.

Продовження Додатку С

Впорядкування процесу обрання облікової політики підприємств, розкриття інформації про її елементи та зміни в обліковій політиці здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій про облікову політику підприємств, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від __.__.20__ № __.

ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

17. Всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві, оформляються первинними документами, які підтверджують факт їх здійснення. На основі первинних документів на підприємстві ведеться бухгалтерський облік.

18. Документування господарських операцій, ведення реєстрів бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється українською мовою.

Поряд з українською мовою може застосовуватись національна мова більшості населення тієї чи іншої місцевості, або мова, прийнята для населення даної місцевості у порядку визначеному в статті 11 Закону УРСР «Про мови в Українській РСР». Реквізити бланків первинних документів, складених іншою мовою, оформляються двома мовами (українською та іноземною мовами).

18. Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок здійснюється відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.95 р. за N 168/704 (із змінами).

19. Додаткові вимоги до первинних документів регулюються нормативно-правовими актами:

ведення касових операцій - Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні затверджене постановою правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637;

ведення банківських операцій - Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою Національного Банку України від 21.01.2004 № 22;

рух цінних паперів - Законом України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» № 475/96 – ВР від 30.10.96 р., Законом України «Про обіг векселів в Україні» № 2374-III від 05.04.2001 р. та іншими нормативно-правовими актами затвердженими Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку;

правила підтвердження первинними документами сум нарахованих податків, правила їх заповнення, оформлення, реєстрації, правила ведення Єдиного реєстру податкових накладних - Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755- VI;

рух товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна - нормативно-правовими актами, затвердженими спеціалізованими міністерствами та відомствами.

20. Документи складаються на паперових та електронних носіях.

Первинні документи у письмовій формі складаються на паперовому носії інформації.

Використання електронних документів в бухгалтерському обліку регулюється Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV та Законом України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003р. № 851-IV.

Продовження Додатку С

Для додавання юридичної чинності і доказовості документам на електронних носіях слід керуватися ДСТ 6.10.4-84 "Уніфіковані системи документації. Додавання юридичної чинності документам на машинному носії і роздруківці, створеним засобами обчислювальної техніки. Основні положення".

Первинні документи у електронній формі за необхідності мають бути роздруковані на паперовому носії інформації.

Підприємство зобов'язане забезпечити контрагентів копіями первинних документів роздрукованих на паперовому носії інформації.

21. Первинні документи, які не містять обов'язкових реквізитів, є недійсними і не можуть бути підставою для бухгалтерського обліку. До обов'язкових реквізитів документу відносяться:

назва документа (форми);

дата і місце складання документа;

назва підприємства, установи, від імені яких складений документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиниці виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);

посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий чи електронний підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Крім обов'язкових реквізитів первинні документи можуть містити і додаткові: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

22. При складанні первинних документів в письмовій формі незаповнені рядки підлягають обов'язковому прокресленню.

23. При реалізації товарів з використанням касових апаратів допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо.

24. У випадках, визначених Правилами виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України, Служби безпеки України, Міністерства внутрішніх справ України від 25.11.1993 № 98/118/740, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності.

Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади за погодженням із спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики і Міністерством фінансів України.

Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, спосіб нанесення якої (нумератором, типографським способом) встановлюють відповідні органи державної влади.

25. У тексті та цифрах первинних документів необумовлені виправлення та підчистки не допускаються. Помилки в первинних документах, що створені ручним способом, виправляються коректурним способом, що передбачає наступні дії:

неправильний текст або цифри закреслюються так, щоб можна було прочитати виправлене, і над закресленим надписується правильний текст або цифри;

робиться напис "виправлено";

виправлення підтверджується підписами осіб, що підписали даний документ;

зазначається дата виправлення.

Продовження Додатку С

26. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

27. Для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах призначені облікові реєстри.

Інформація з прийнятих до обліку первинних документів переноситься до облікових реєстрів (книг, відомостей, журналів, ордерів тощо) в міру їх надходження до місця обробки, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської, податкової і статистичної звітності, розрахунків.

Відображення господарських операцій в облікових реєстрах здійснюється у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

28. Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів проводиться після їх перевірки:

за формою – перевірка наявності в документі обов'язкових реквізитів;

за змістом – перевірка відповідності господарської операції чинному законодавству та логічної ув'язки окремих показників;

арифметичної – перевірка правильності арифметичних розрахунків та суми господарської операції.

29. Обов'язкові реквізити облікових реєстрів:

назва документа (форми);

дата і місце складання;

назва підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильне її оформлення;

підпис (особистий або електронний) або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції;

30. Облікові реєстри складаються щомісяця.

Малі підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, самостійно обирають періодичність складання реєстрів - місяць або квартал залежно від обсягу господарських операцій.

31. Облікові реєстри підписуються виконавцями і головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

32 Для відтворення у зручному для читання вигляді облікових реєстрів, збережених на електронних носіях, підприємство має бути забезпечене відповідними технічними засобами.

33. В реєстрах бухгалтерського обліку, створених ручним способом виправлення помилок здійснюються коректурним способом.

Якщо помилка виявлена після запису підсумків у Головну книгу, то вона виправляється способом сторно.

При виправленні помилок минулих років обов'язковим є складання бухгалтерської довідки, в якій зазначається зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка.

Продовження Додатку С

34. Господарські операції відображаються у облікових регістрах в гривнях і копійках, а операції в іноземній валюті - у грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням установленого Національним банком України курсу грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни на дату здійснення операції.

35. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

36. Всі первинні документи, що пройшли обробку ручним способом мають зберігатись у архіві.

Для передачі до архіву первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного регістру бухгалтерського обліку в хронологічному і систематичному (по відношенню до регістру) порядку, нумеруються і переплітаються (зшиваються) із зазначенням належності до регістру і періоду.

До підготовлених для передачі до архіву первинних документів складається супроводжуюча довідка.

37. Бланки суворої звітності зберігаються в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність.

38. Електронні документи зберігатись на електронних носіях інформації таким чином, щоб забезпечувалась цілісність протягом терміну їх зберігання, який відповідає терміну зберігання даного виду документу на папері.

39. Термін зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства визначається згідно з Преліком типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та організацій, із зазначенням строків зберігання документів затвердженим Наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України 20.07.98 № 41.

Мінімальний термін зберігання первинних документів – три роки.

Термін зберігання рахується з 1 січня року, наступного за роком їх оформлення.

40. У разі зникнення або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів, керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх зникнення або знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуюються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, а також державній податковій інспекції в 10-денний строк.

41. Порушення законодавства щодо зберігання документів тягне за собою попередження або накладання штрафу згідно ст. 92-1, 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, ст. 121 Податкового Кодексу України та ст. 194 Кримінального кодексу України.

42. Щороку підприємства мають проводити експертизу цінності документів з метою виявлення документів, що підлягають знищенню.

Для проведення експертизи розпорядчим документом (наказом, розпорядженням) власника (керівника) підприємства створюється експертна комісія у складі керівників служби діловодства і архівного підрозділу, головного бухгалтера, працівників структурних підрозділів, а також представників експертно-перевірних комісій (експертних комісій) державних архівів (архівних відділів райдержадміністрацій, міських рад), у зоні

Продовження Додатку С

комплектування яких перебувають підприємства, яка очолюється власником (керівником) підприємства або його заступником.

Підприємства, у діяльності яких не утворюються документи Національного архівного фонду, складають акти про вилучення для знищення документів після підготування описів справ тривалого (понад 10 років) зберігання та з особового складу.

Експертна комісія підприємства більшістю голосів приймає рішення про схвалення та подання актів про вилучення для знищення документів та описів справ до експертно-перевірної комісії відповідних державних архівних установ.

Рішення експертної комісії оформляється протоколом, який підписують голова (у разі його відсутності - заступник) і секретар комісії. Рішення набирає чинності з моменту затвердження протоколу власником (керівником), за рішенням якого була утворена експертна комісія.

43. Документи, що не мають науково-історичного значення, строк зберігання яких минув, можуть знищуватись одним із способів:

І спосіб - передача організаціям, які займаються заготівлею вторинної сировини. Здавання документів оформляється приймально-здавальною накладною, в якій обов'язково зазначається вага паперової макулатури, що передана для переробки. Дата здачі документів, їх вага та номер приймально-здавальної накладної обов'язково зазначається в актах про вилучення та знищення документів.

II спосіб – спалювання. Використання даного способу дозволяється лише в тому випадку, якщо обсяг документів, що підлягають знищенню, незначний, про що обов'язково зазначається в актах про вилучення та знищення документів.

44. Вилучення документів можливе не лише для знищення, але і за вимогою відповідних органів. Кримінально-процесуальним кодексом України передбачено випадки, коли дозволяється вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів. Вилучення здійснюється тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законодавством України.

У разі вилучення первинних документів згідно постанови уповноважених державних органів, пред'явленої керівнику підприємства лише для ознайомлення та вчинення відповідних дій, керівник підприємства чи заступник керівника зобов'язаний зробити копію постанови, засвідчити її своїм підписом та прийняти до виконання в разі відповідності цього документа вимогам законодавства України.

У присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні службові особи підприємства зобов'язані зняти копії документів і скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення. Копії вилучених документів з відміткою про вилучення зберігаються в справах, з яких були вилучені їх оригінали.

Вилучення оформляється протоколом, в якому зазначаються дата його складання, прізвище та посада особи, яка провела вилучення, повний перелік вилучених документів та день, в який ці документи мають бути повернені.

В протоколі має бути точно вказано, за чією вимогою та дозволом проводиться вилучення.

Протокол підписує керівник підприємства (заступник керівника підприємства), головний бухгалтер (заступник головного бухгалтера) та представник установи, для якої вилучаються документи. Керівнику підприємства (заступнику керівника підприємства), документи якого були вилучені, після закінчення перевірки і проведення вилучення документів надається копія протоколу про вилучення.

Продовження Додатку С

У разі повернення представниками уповноважених органів раніше вилучених документів, ці документи приймаються під розписку керівником підприємства (його заступником) або головним бухгалтером підприємства (його заступником). Зазначені документи разом із рішенням про повернення вилучених документів підшиваються до тих самих справ, з яких вони були вилучені.

45. З метою раціоналізації документообороту, забезпечення оптимальної кількості підрозділів і працівників бухгалтерської служби, посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку на підприємстві має бути розроблений та затверджений Графік документообороту (додаток 1).

Графік документообороту розробляється на основі структурної схеми підприємства, Положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби, операційних інструкцій, регламентів робочого дня та інших організаційних регламентів працівників бухгалтерської служби підприємства, що визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби підприємства.

Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки, обробки документів та передавання їх на зберігання, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма працівниками бухгалтерської служби із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Графік документообороту має містити форми документів, якими підприємство користується при веденні бухгалтерського обліку та складанні та поданні звітності.

Графік документообороту регламентує терміни складання, надання та обробки первинних документів; визначає перелік документів, час їх просування, обробки та передавання на зберігання; визначає посадових осіб, відповідальних за складання документів; строк надходження документів до бухгалтерії, термін обробки і проходження документів всередині бухгалтерської служби підприємства, термін завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та подання звітності; порядок подання документів до відповідних органів.

При складанні графіку документообороту враховуються терміни подання управлінської (внутрішньогосподарської), фінансової, статистичної та податкової звітності.

Графік документообороту розробляється під керівництвом головного бухгалтера, затверджується власником (керівником) підприємства.

Витяг з графіку документообороту доводиться до працівників бухгалтерської служби під розписку, де вказується перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків працівника, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються дані документи.

38. Обов'язки головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) підприємства, пов'язані з організацією документування:

забезпечення правильності ведення первинного спостереження, реєстрації фактів господарського життя;

керівництво розробкою технології обробки облікової інформації, графіку документообороту;

запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку;

підготовка переліку працівників, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

Продовження Додатку С

контроль за дотриманням порядку оформлення, обробки та передавання на зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку;

забезпечення збереження оброблених документів протягом термінів та упорядку визначеному Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання документів затверджений наказом Головархіву України від 20.07.98 №41;

контроль за дотриманням порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, первинних документів і подання їх до бухгалтерії для їх відображення у бухгалтерському обліку.

39. **Обов'язки власника (керівника) підприємства, пов'язані з організацією документування:**

затвердження графіку документообігу;

забезпечення документування всіх господарських операцій, пов'язаних з одержанням і розподілом доходів, різними витратами, змінами в складі і стані майна, зобов'язань, капіталу тощо;

видання розпорядчого документу (наказу, розпорядження) про затвердження переліку працівників, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна.

забезпечення виконання всіма працівниками правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності;

створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку;

в разі зникнення або знищення документів повідомлення правоохоронних органів та видання наказу про створення комісії для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі чи знищення. При необхідності, призначення службового розслідування та видання розпорядчого документу (наказу, розпорядження) про залучення до відповідальності осіб, винних у втраті документів,

видання розпорядчого документу (наказу, розпорядження) про створення комісії з перевірки цінності документів, протягом якої виявляються документи, термін зберігання яких закінчився (має проводитись щороку).

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ МАЙНА ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

40. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію майна та зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Методологічні засади організації та проведення інвентаризації на підприємстві, визначення та оформлення її результатів регулюються нормами Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» затвердженої наказом Мінфіну №69 від 11.08.1994р. та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 26.08.1994р. за №202/412 (далі – Інструкція №69).

Продовження Додатку С

41. Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік об'єктів, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються підприємством, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим відповідно до п.3 Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» затвердженої наказом Мінфіну №69 від 11.08.1994р.:

- а) при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів - за рішенням власника (керівника) підприємства один раз на п'ять років або щорічно з охопленням інвентаризацією не менше 20 відсотків одиниць бібліотечного фонду з обов'язковим завершенням розпочатої інвентаризації цього майна в структурному підрозділі (у матеріально відповідальній особі) протягом тридцяти днів;
- в) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);
- г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- д) за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до законодавства має право вимагати проведення такої інвентаризації. У цих випадках інвентаризація має розпочатися у термін, зазначений у належним чином оформленому документі зазначених органів, але не раніше дня отримання підприємством відповідного документа;
- е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);
- є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;
- ж) у разі ліквідації підприємства.

42. Визначення об'єктів, кількості, строків та способу проведення інвентаризації на підприємстві затверджується календарним планом проведення інвентаризацій, який розробляє бухгалтерська служба і затверджує власник (керівник) підприємства.

З метою забезпечення раптовості проведення інвентаризації, не допускається розголошення інформації, наведеної в календарних планах інвентаризацій.

43. Порядок проведення, об'єкти, строки та способи перевірки, порядок документального оформлення та відображення в обліку результатів інвентаризації визначаються розпорядчим документом (наказом, розпорядженням) власника (керівника) підприємства на проведення інвентаризації.

44. Для проведення інвентаризації розпорядчим документом (наказом, розпорядженням) власника (керівника) підприємства створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються власником (керівником) підприємства або його заступником.

Члени постійно діючої інвентаризаційної комісії:

- проводять профілактичну роботу по забезпеченню збереження майна;
- організовують проведення інвентаризацій і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

Продовження Додатку С

— здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибірккові інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання та переробки в міжінвентаризаційний період, що забезпечують здійснення контролю за збереженням цінностей, дотриманням матеріально відповідальними особами правил їх зберігання і ведення первинного обліку;

— перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх збереження;

— при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять за дорученням власника (керівника) підприємства повторні суцільні інвентаризації.

У випадку проведення інвентаризації за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до законодавства має право вимагати проведення такої інвентаризації, посадові особи відповідного органу (за їх згодою) можуть бути присутні при проведенні інвентаризації.

45. На середніх та великих підприємствах через великий обсяг робіт для безпосереднього проведення інвентаризації розпорядчим документом власника (керівника) підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкти інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником власника (керівника) підприємства, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд.

Члени робочої інвентаризаційної комісії:

— здійснюють інвентаризацію майна та зобов'язань підприємства;

— разом з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку;

— вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшенню обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

— оформляють протокол інвентаризаційної комісії де повинні бути наведені відомості про причини і про осіб, винних у нестачах, втратах і лишках та про вжиті до них заходи.

46. На малих підприємствах, визнаних такими відповідно до чинного законодавства, інвентаризація може проводитись членами постійно діючої інвентаризаційної комісії.

47. Під час підготовки до проведення інвентаризації члени інвентаризаційної комісії здійснюють:

перевірку наявності належним чином укладених договорів про повну матеріальну відповідальність;

отримання від матеріально відповідальних осіб розписки, де підтверджується, що до початку проведення інвентаризації всі прибуткові і видаткові документи передані до бухгалтерії, а об'єкти, які надійшли на їхню відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули - списані;

огляд місця проведення інвентаризації з метою перевірки умов зберігання майна та визначення послідовності інвентаризації;

перевірку мірників, засобів електронного обліку, ваговимірювального господарства у випадку інвентаризації об'єктів, кількість яких визначається за допомогою зважування;

опломбування місць зберігання майна, що мають окремі виходи та входи.

Продовження Додатку С

48. Під час підготовки до проведення інвентаризації бухгалтерська служба підприємства здійснює:

обробку документів, що засвідчують збільшення (зменшення) майна та зобов'язань;
формування залишків майна та зобов'язань;
підготовку бланків первинних документів для документального оформлення результатів інвентаризації.

49. Матеріально-відповідальні особи здійснюють підготовку об'єктів до інвентаризації, що полягає в їх розміщенні у порядку, зручному для перевірки (за найменуваннями, сортами, видами, розмірами). На матеріальних цінностях матеріально-відповідальні особи вивішують ярлики з докладними відомостями, що характеризують ці цінності, зі вказівкою їх якості, кількості, ваги та міри.

50. Проведення інвентаризації передбачає здійснення інвентаризаційною комісією комплексу послідовних дій, пов'язаних з безпосередньою перевіркою фактичної наявності і стану майна та зобов'язань підприємства, правильності їх визнання та оцінки.

51. Інвентаризаційною комісією під час проведення інвентаризації застосовуються органолептичні (огляд, обмір, зважування, перерахунок) та документальні прийоми інвентаризації (дослідження документів, нормативно-правова перевірка, зустрічна перевірка, документування результатів).

52. Під час проведення інвентаризації здійснюються наступні інвентаризаційні процедури:

1) при інвентаризації майна підприємства:

- перевірка фактичної наявності об'єктів інвентаризації;
- перевірка складу і стану об'єктів інвентаризації;
- перевірка правильності визнання та оцінки майна підприємства;
- визначення справедливої вартості об'єктів інвентаризації;
- перевірка дотримання вимог нормативно-правових актів щодо умов та порядку збереження майна;
- дослідження документів, якими оформлені операції з надходження на підприємство майна та зміни його вартості;
- перевірка наявності та відповідності технічної документації (технічних паспортів та ін.) на майно підприємства;
- перевірка правильності віднесення сум первісної вартості майна в дебет відповідних рахунків обліку;
- перевірка стану реєстрів аналітичного обліку (інвентарних карток, інвентарних книг, описів);
- виявлення майна, що не використовується внаслідок непридатності до експлуатації чи консервації;
- складання актів довільної форми щодо зіпсованих та непридатних до використання об'єктів інвентаризації, які являтимуться підґрунтям для списання вказаних об'єктів з Балансу підприємства;
- документальне відображення отриманих результатів перевірки.

2) при інвентаризації зобов'язань підприємства:

- перевірка наявності, правильності оформлення і дотримання умов договорів та інших документів, що визначають права та обов'язки сторін;
- перевірка відповідності здійснених операцій законодавчо-правовим нормам;
- формальна, арифметична, нормативно-правова перевірка достовірності складання документів з проведених розрахунків;
- формування та надсилання актів звірки розрахунків контрагентам з метою визначення достовірності бухгалтерських даних та реальності сум заборгованостей;

Продовження Додатку С

- перевірка термінів виникнення та сум заборгованості;
- перевірка термінів виникнення та сум заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- встановлення тотожності розрахунків;
- перевірка достовірності та повноти відображення сум зобов'язань в Балансі підприємства;
- документальне відображення отриманих результатів перевірки.

53. Одержана в результаті інвентаризації інформація про фактичну наявність, стан і оцінку майна та зобов'язань підприємства відображається в інвентаризаційних описах, типові форми яких затверджені Постановою Державного комітету статистики СРСР «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» від 28.12.1989 р. №241 та Наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» від 21.06.1996 р. № 193.

Заповнені інвентаризаційні описи передаються до бухгалтерії за переліком під розписку.

54. На основі інвентаризаційних описів бухгалтерія підприємства складає порівняльні відомості, за формами, що визначені Постановою №241, в яких фіксуються розходження між даними інвентаризаційних описів і даними обліку. На підприємствах, де великі об'єми матеріальних цінностей, допускається складання порівняльних відомостей лише по тих активах, по яким виявлені відхилення.

55. За результатами інвентаризації формується протокол інвентаризаційної комісії із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про залік нестач та лишків за пересортицею, списанню нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

56. Розходження фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку, що встановлені при інвентаризації, відповідно до Інструкції №69, регулюються у такому порядку:

взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці здійснюється за умови, що вони виявлені щодо запасів однакового найменування, в тотожній кількості, утворились в один і той же інвентаризаційний період та в однієї і тієї ж відповідальної особи;

виявлені лишки оприбутковують та зараховують до інших операційних доходів з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;

нестача в межах норм природного убутку за рішенням власника або керівника підприємства списується на витрати підприємства;

нестачі цінностей понад норми природного убутку в разі не виявлення конкретних винних осіб відносяться до складу інших витрат операційної діяльності;

понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей в разі виявлення конкретних винних осіб відносяться на останніх в розмірах визначених згідно норм Кодексу законів про працю України, Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 06.06.1995 № 217/95-ВР та Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996р. №116.

57. Затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня місяця звітного року.

ЗАКЛЮЧНІ ПОЛОЖЕННЯ

Додаток 1
до Методичних рекомендацій щодо
організації бухгалтерського обліку
підприємства

[illegible]

Додаток Ф

Проект

ТИПОВЕ ПОЛОЖЕННЯ
про бухгалтерську службу підприємства**І. Загальні положення**

1. Це Положення про бухгалтерську службу (далі Положення) визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби, повноваження її керівника - головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) та вимоги до його професійно-кваліфікаційного рівня.
2. Норми цього Положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичним особам (далі - підприємствами), створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати звітність згідно з законодавством.
3. Бухгалтерська служба у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, цим Положенням, установчими і внутрішніми документами підприємства при дотриманні пріоритету законодавчих актів.
4. Структура бухгалтерської служби визначається підприємством самостійно залежно від організаційних форм бухгалтерського обліку, умов організації і технології виробництва, обсягу виконуваних облікових робіт, рівня автоматизованої обробки облікової інформації тощо.
5. Бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ підприємства на чолі з головним бухгалтером або до штату підприємства вводиться посада бухгалтера, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби.
6. Розрізняють дві форми організації бухгалтерського обліку - децентралізовану і централізовану:
 - 1) децентралізована форма поряд з бухгалтерською службою, що входить в апарат управління підприємства, передбачає існування самостійних бухгалтерських служб філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства.
За такої форми бухгалтерські служби філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів здійснюють основні функціональні обов'язки з ведення бухгалтерського обліку з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.
 - 2) централізована форма передбачає здійснення функціональних обов'язків бухгалтерської служби єдиним обліковим підрозділом підприємства - центральною бухгалтерією.
7. Бухгалтерська служба з питань ведення бухгалтерського обліку підпорядковується головному бухгалтеру.
8. Функціонування бухгалтерської служби регламентується організаційними регламентами - нормативними документами, що визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби.

Продовження Додатку Ф

9. До складу організаційних регламентів працівників бухгалтерської служби належать:

- 1) Положення про бухгалтерську службу,
- 2) посадові інструкції працівників бухгалтерської служби,
- 3) графіки,
- 4) операційні інструкції,
- 5) регламенти робочого дня тощо.

10. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція бухгалтера, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) закріплює статус та місце бухгалтерської служби як самостійного підрозділу в системі управління підприємством, розподіл функціональних обов'язків та внутрішню організацію роботи бухгалтерської служби.

11. Положення про бухгалтерську службу є уніфікованим організаційно-розпорядчим документом і має містити розділи: загальні положення; цілі і завдання; функції; права і відповідальність; службові зв'язки; організація роботи.

Розділ "Загальні положення" включає інформацію про чисельність і штат бухгалтерської служби; її структуру; перелік законодавчих документів, якими керується бухгалтерська служба у своїй діяльності; вимоги, які висуваються до головного бухгалтера.

Розділ "Цілі і завдання" визначає цілі та завдання, які висуваються до бухгалтерської служби в ході виконання функціональних обов'язків бухгалтерської служби відповідно до покладених завдань.

Розділ "Функції" визначає функціональних обов'язків бухгалтерської служби відповідно до покладених завдань.

Розділ "Права і відповідальність" містить перелік прав облікових працівників, дотримання яких забезпечує ефективне виконання функціональних обов'язків, визначається відповідальність головного бухгалтера (для інших працівників відповідальність встановлюється Посадовими інструкціями працівників бухгалтерської служби).

У розділі "Службові зв'язки" зазначаються підрозділи підприємства, з якими взаємодіє бухгалтерська служба.

Розділ "Організація роботи" включає правила внутрішнього розпорядку роботи працівників бухгалтерської служби, показники оцінки діяльності бухгалтерської служби, форми мотивації та стимулювання її працівників.

12. Положення про бухгалтерську службу розробляється головним бухгалтером, оформлюється на бланку підприємства за підписом головного бухгалтера та затверджується керівником підприємства.

13. Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби розробляються та затверджуються головним бухгалтером спільно з юридичною службою, та доводяться до працівників бухгалтерської служби під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Якщо організаційна структура бухгалтерської служби складається із структурних підрозділів, то посадові інструкції складаються керівниками відповідних структурних підрозділів бухгалтерської служби.

14. Випадки обов'язкового письмового ознайомлення працівника з Посадовою інструкцією:

- 1) укладання трудового договору (контракту);
- 2) переміщення на іншу посаду або тимчасове виконання обов'язків;
- 3) внесення змін і доповнень до Посадової інструкції.

15. Вимоги Посадової інструкції є обов'язковими для працівника, який працює на даній посаді, з моменту його ознайомлення під розписку до переміщення на іншу посаду або звільнення.

Продовження Додатку Ф

16. Розробка посадових інструкцій має відбуватися з урахуванням завдань та функціональних обов'язків, покладених на відповідний структурний підрозділ бухгалтерської служби, специфіки діяльності, структури та штатного розкладу підприємства.

Укладаючи Посадові інструкції, слід керуватися класифікатором професій ДК.003.-5, затвердженим Наказом Державного комітету України зі стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Державного класифікатора України» № 257 від 27.07.95 та Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. № 336 "Про затвердження Випуску 1" Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності "Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників".

17. На підставі Посадової інструкції укладається трудовий контракт з працівником.

18. Посадові інструкції складаються з дотриманням єдиного підходу до їх побудови, послідовності викладення, чіткості та зрозумілості формулювань та мають розкривати цілі та завдання, обов'язки та права, відповідальність посадової особи; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; порядок призначення, звільнення й заміщення посади.

19. Посадові інструкції мають бути змінені на підставі наказу керівника підприємства та знову затверджені у випадках:

- 1) реорганізації підприємства;
- 2) скорочення штату підприємства;
- 3) зміни назви підприємства або структурного підрозділу;
- 4) зміни назви посади;
- 5) внесення до законодавства змін, які стосуються положень Посадової інструкції.

Посадові інструкції зберігаються протягом трьох років після їх заміни.

II. Завдання, функціональні обов'язки, права та відповідальність бухгалтерської служби

20. Основними завданнями бухгалтерської служби є:

- 1) ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства та складення звітності відповідно до єдиних методологічних основ, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність";
- 2) вимірювання та оцінка господарських засобів, визначення вартості та собівартості готової продукції, наданих послуг, виконаних робіт, розрахунок фінансового результату господарської діяльності підприємства;
- 3) забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів достовірною та повною інформацією про господарські операції та результати діяльності підприємства;
- 4) здійснення контролю наявності та руху господарських засобів підприємства та ефективності використання джерел фінансування господарських засобів, виконання затверджених нормативних (планових) завдань, дотримання вимог чинного законодавства, умов угод та контрактів;
- 5) здійснення аналізу наявності, стану та руху господарських засобів підприємства та ефективності використання його ресурсів та результатів господарської діяльності.

21. Бухгалтерська служба підприємства, якій підпорядковані бухгалтерські служби філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, здійснює методичне керівництво та контроль за дотриманням вимог законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності.

Продовження Додатку Ф

22. Функціональні обов'язки бухгалтерської служби визначаються на основі цього Положення та у обов'язі кваліфікаційних характеристик за Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. N 336 "Про затвердження Випуску 1" Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності "Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників". Функціональні обов'язки бухгалтерської служби можуть бути доповнені, уточнені при підготовці Посадової інструкції працівників бухгалтерської служби виходячи з конкретних обставин.

23. Функціональні обов'язки бухгалтерської служби підприємства відповідно до покладених завдань:

- 1) ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, цього Положення, установчих і внутрішніх документів підприємства;
- 2) застосування затверджених у встановленому порядку типових уніфікованих форм первинної облікової документації, суворе дотримання порядку оформлення цієї документації;
- 3) складання на підставі даних бухгалтерського обліку та своєчасне подання фінансової звітності, державної статистичної звітності, податкової та іншої звітності в порядку, встановленому законодавством;
- 4) здійснення поточного контролю за веденням бухгалтерського обліку, складенням та поданням звітності, дотриманням законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бухгалтерськими службами філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, та подання пропозицій щодо поліпшення їх роботи;
- 5) своєчасне та у повному обсязі перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів;
- 6) проведення перевірки первинних документів за формою, за змістом та арифметичної перевірки;
- 7) виконання графіку документообігу;
- 8) дотримання вимог нормативно-правових актів щодо: використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій; інвентаризації необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків та інших статей балансу;
- 9) забезпечення:
 - збереження, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства;
 - ефективного використання залучених кредитів та їх погашення;
 - дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги;
 - своєчасності складення первинних документів та повноти й достовірності відображених у них даних;
 - достовірності та правильності оформлення інформації, включеної до облікових реєстрів;
 - оформлення, зберігання та передавання у встановленому порядку до архіву оброблених первинних документів, облікових реєстрів та звітності;
 - надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства;

Продовження Додатку Ф

філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, складення економічно обґрунтованих калькуляцій собівартості готової продукції, наданих послуг, виконаних робіт, визначення можливих ризиків фінансово-господарської діяльності;

10) бере участь:

у проведенні інвентаризацій необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків та інших статей балансу, й оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею, відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів;

у здійсненні контролю дотримання філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємств, встановлених правил проведення інвентаризації необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків та інших статей балансу й оформлення ними матеріалів, пов'язаних із нестачею, відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів;

у підготовці заходів щодо запобігання нестачам, крадіжкам і псуванню господарських засобів та незаконній витраті коштів і товарно-матеріальних цінностей;

у роботі з обрання облікової політики, внесення змін до обраної облікової політики, виборі форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності й технології обробки облікових даних;

у розробці системи і форм управлінського обліку, правил документообігу, системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, внутрішньої звітності;

у розробці та здійсненні заходів щодо стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, організації та проведенні роботи з її списання відповідно до законодавства;

у плануванні діяльності підприємства;

у здійсненні (спільно з іншими службами) економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, ліквідації втрат і непродуктивних витрат.

11) здійснює заходи щодо усунення порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог законодавства.

24. Бухгалтерська служба має право:

1) представляти підприємство в установленому порядку з питань, що відносяться до компетенції бухгалтерської служби, в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, підприємствах, установах та організаціях незалежно від форми власності;

2) встановлювати обґрунтовані вимоги до порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, первинних документів для їх відображення у бухгалтерському обліку, а також здійснювати контроль за їх дотриманням;

3) одержувати від філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, необхідну інформацію, довідки та інші матеріали, а також пояснення до них;

Продовження Додатку Ф

- 4) вносити керівникові підприємства пропозиції щодо обрання облікової політики, внесення змін до обраної облікової політики, здійснення поточного контролю та аналізу господарської діяльності.
25. Бухгалтерська служба несе відповідальність за розголошення даних, що становлять комерційну таємницю, відповідно до чинного законодавства України.
26. Бухгалтерська служба не несе відповідальність за зберігання і видачу необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів, за інші господарські операції, які в подальшому відображаються у бухгалтерському обліку.
27. За несвоєчасне неякісне оформлення й складання документів, затримку передачі їх для відображення у бухгалтерському обліку і звітності, за недостовірність наведених в них даних, а також за складання документів, що відображують незаконні операції, відповідальність несуть особи, які склали та підписали ці документи.
28. Працівники бухгалтерської служби, які призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю, підпорядковуються головному бухгалтеру.

III. Завдання, функціональні обов'язки, права та відповідальність головного бухгалтера

29. Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер.
30. Підпорядкованість головного бухгалтера визначається власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою), яка здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих документів.
31. Головні бухгалтери призначаються на посаду і звільняються з посади за наказом власника (керівника) підприємства.
- Головний бухгалтер призначається на посаду та звільняється з посади відповідно до законодавства про працю.
- На посаду головного бухгалтера підприємства призначаються особи, які відповідають вимогам професійно-кваліфікаційного рівня, встановлених наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. N 336 "Про затвердження Випуску 1" Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності "Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників", а саме:
- мають повну вищу освіту відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст);
- стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра — не менше 2 років, спеціаліста — не менше 3 років.
32. Прийняття (передача) справ головним бухгалтером (а при відсутності такого - працівником, призначеному наказом керівника підприємства) у разі призначення на посаду або звільнення з посади здійснюється після проведення внутрішньої перевірки, під час якої перевіряється стан бухгалтерського обліку та достовірність звітних даних.
- За результатами внутрішньої перевірки складається акт довільної форми, що затверджується власником (керівником) підприємства.
33. Головний бухгалтер керується цим Положенням, іншими нормативними актами, затвердженими в установленому порядку.
34. Функціональні обов'язки головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) підприємства:

Продовження Додатку Ф

1) керує роботою бухгалтерської служби та розподіляє між її працівниками посадові завдання та функціональні обов'язки, знайомить працівників бухгалтерської служби із нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, які стосуються їх діяльності, а також із змінами в чинному законодавстві.

2) забезпечує:

дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних,

складання на підставі даних бухгалтерського обліку та своєчасне подання фінансової звітності, державної статистичної звітності, податкової та іншої звітності в порядку, встановленому законодавством;

перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

3) вживає всіх необхідних заходів для:

запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку;

збереження оброблених документів, облікових регістрів і звітності протягом встановленого терміну;

надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства;

4) за погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує:

своєчасне та у повному обсязі перерахування податків та зборів до відповідних бюджетів, здійснення розрахунків з кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;

5) здійснює контроль за:

відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

веденням касових операцій;

раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;

веденням бухгалтерського обліку, складенням та поданням звітності, дотриманням законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бухгалтерськими службами філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, та подання пропозицій щодо поліпшення їх роботи

6) бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

7) організовує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо:

обрання облікової політики, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності й технології обробки облікових даних;

правил та графіку документообороту;

робочого плану рахунків і регістрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

розроблення систем і форм управлінського (внутрішньогосподарського) обліку;

визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;

вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників,

Продовження Додатку Ф

підвищення професійного рівня, форм мотивації та стимулювання працівників бухгалтерської служби, забезпечення їх нормативно-методичними та довідковими матеріалами;

поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та доведення обробленої інформації до виконавців;

впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої;

забезпечення збереження, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства, залучених кредитів та їх погашення;

виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства та включення їх показників до фінансової звітності підприємства.

35. Функціональні обов'язки Головного бухгалтера можуть бути доповнені та уточнені при підготовці Посадової інструкції виходячи з конкретних обставин діяльності підприємства.

36. Головному бухгалтеру забороняється:

- 1) виконувати обов'язки керівника підприємства за тимчасової його відсутності;
- 2) отримувати безпосередньо за будь-якими документами грошові кошти, бланки суворої звітності і матеріальні цінності для потреб підприємства;
- 3) виконувати обов'язки, пов'язані з безпосередньою матеріальною відповідальністю за грошові кошти, бланки суворої звітності і матеріальні цінності підприємства;
- 4) приймати до виконання документи за операціями, які суперечать вимогам законодавчих та інших нормативних актів. Про такі документи головний бухгалтер письмово повідомляє власника (керівника) підприємства і приймає їх до виконання і обліку тільки за письмовим його розпорядженням. Всю повноту відповідальності за незаконність здійсненої операції несе керівник (власник) підприємства.

37. Призначення, звільнення і переміщення працівників, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна, здійснюються за погодженням з головним бухгалтером.

Призначення, звільнення і переміщення цих працівників повинно бути оформлено наказом керівника підприємства відповідно до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та "Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.

Документи без підпису керівника та головного бухгалтера підприємства чи особи, на це уповноваженої, вважаються недійсними і не повинні прийматися до виконання матеріально-відповідальними особами та працівниками бухгалтерії даного підприємства.

38. Вказівки і розпорядження головного бухгалтера в межах його компетенції обов'язкові для всіх структурних підрозділів та працівників підприємства.

Структурні підрозділи та працівники підприємства:

несуть повну відповідальність за законність вчинених операцій і правильність їх оформлення;

зобов'язані вчасно передавати в бухгалтерію необхідні для обліку і контролю документи.

За несвоєчасне, недоброякісне оформлення й складання цих документів, затримку передачі їх для відображення в обліку і звітності, за недостовірність даних, а також за складання документів, що відображають незаконні операції, відповідальність несуть посадові особи, що склали і підписали ці документи.

Продовження Додатку Ф

39. Головний бухгалтер має право:

- 1) підписувати організаційно-розпорядчі документи з питань, що входять до функціональних обов'язків Головного бухгалтера, а також платіжні та інші фінансові документи;
- 2) контролювати своєчасне виконання службових обов'язків працівниками бухгалтерської служби підприємства відповідно до організаційних регламентів;
- 3) вступати у відносини з підрозділами сторонніх підприємств та організацій для вирішення оперативних питань господарської діяльності, що входять до функціональних обов'язків Головного бухгалтера;
- 4) представляти інтереси підприємства в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, підприємствах, установах та організаціях незалежно від форми власності з питань, які належать до компетенції Головного бухгалтера.

40. Головний бухгалтер має право вимагати від структурних підрозділів та працівників бухгалтерської служби підприємства:

- 1) дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки звітності;
- 2) виконання службових обов'язків відповідно до організаційних регламентів;
- 3) дотримання встановленого порядку прийняття, оприбуткування, зберігання і витрачання грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;
- 4) надання необхідних матеріалів і документів, які стосуються діяльності Головного бухгалтера;
- 5) дотримання порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства, первинних документів і подання їх до бухгалтерії для їх відображення у бухгалтерському обліку, а також надання пояснень, а за потреби й безпосередньо втручатися в робочі процедури таких філій, представництв та відділень, якщо отримані дані викликають сумнів.

41. У разі тимчасової відсутності головного бухгалтера (відрадження, відпустки, тимчасової втрати працездатності тощо) виконання його обов'язків покладається на заступника головного бухгалтера, а у разі відсутності заступника головного бухгалтера відповідно до наказу власника (керівника) - на іншого працівника бухгалтерської служби.

42. Організація та координація діяльності головного бухгалтера, контроль за виконанням ним своїх повноважень здійснюються власником (керівником) шляхом встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера, проведення оцінки його діяльності.

43. Головний бухгалтер у разі невиконання або неналежного виконання покладених на нього повноважень несе відповідальність згідно із законодавством.

Невиконання або неналежного виконання своїх функціональних обов'язків, що передбачені посадовою інструкцією, - в межах, визначених чинним законодавством України про працю.

Продовження Додатку Ф

За правопорушення, скоєні в процесі здійснення своєї діяльності, - в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

За завдання матеріальної шкоди - в межах, визначених чинним цивільним законодавством та законодавством про працю України.

IV. Заключні положення

44. Викладений в Положенні порядок організації роботи бухгалтерської служби та її керівника - головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером), може змінюватися залежно від введення в дію нових нормативно-правових актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в Україні.

45. Застосування Положення дозволить впорядкувати роботу бухгалтерської служби підприємств України.

Додаток Х

Порівняльний аналіз головних вимог до формування облікової політики підприємств за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку

Найменування	Національні стандарти	Міжнародні стандарти	Коментарі
1	2	3	4
Визначення облікової політики	Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності	<i>Облікові політики</i> – конкретні принципи, основи, домовленості, правила и практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів	Визначення облікової політики за МСБО аналогічно визначенню за П(С)БО. Відмінність полягає в тому, що термін «accounting policies» застосовується у множині
Суттєвість	Суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається П(С)БО та керівництвом підприємства. Міністерство фінансів України рекомендовано орієнтовні пороги суттєвості	Пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть, окремо або в сукупності, впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. <i>Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску або викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником</i>	Як і в МСБО національними стандартами бухгалтерського обліку суттєвість визначена як самостійний критерій, проте в Україні рекомендований кількісний критерій суттєвості. Зазначений критерій не є обов'язковим і повинен розглядатися в контексті загального підходу до визначення суттєвості
Ретроспективне застосування	Визначення терміну «ретроспективне застосування» відсутнє	<i>Ретроспективне застосування - це застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов таким чином, начебто ця політика застосовувалася завжди</i>	За національними стандартами бухгалтерського обліку застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов таким чином, начебто ця політика застосовувалася завжди, не вимагається

Продовження Додатку X

1	2	3	4
Перспективне застосування	Визначення терміну «перспективне застосування» відсутнє	<i>Перспективне застосування – це перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу в обліковій оцінці, відповідно, є застосування нової облікової політики до операцій, крім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики; - визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна</i>	За національними стандартами бухгалтерського обліку застосування нової облікової політики до операцій, які відбулися після дати введення такої політики не вимагається.
Неможливість у відношенні ретроспективного застосування і ретроспективного перерахування	Визначення терміну «неможливий» відсутнє	<i>Неможливий - застосування вимоги є неможливим, якщо суб'єкт господарювання не може застосувати її навіть після всіх відповідних зусиль зробити це В МСБО 8 перерахований детальний опис обставин, за яких ретроспективне застосування є практично неможливим.</i>	У МСБО дається детальне визначення та умови практичної неможливості ретроспективного застосування.

1	2	3	4
Принцип послідовності	Принцип послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики	Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов	Розбіжностей за змістом нема
Критерії та джерела формування облікової політики	Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документу включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми.	<i>Встановлено, що якщо стандарт або тлумачення конкретно застосовується до операції, іншої подій або умов, облікову політику чи облікові політики, застосовувані до такої статті, слід визначити шляхом застосування стандарту або тлумачення та врахування будь-якого керівництва з упровадження, опублікованих Радою з МСБО до стандарту або тлумачення. Встановлено, що у випадку відсутності стандарту або тлумачення які конкретно застосовуються до операції, іншої подій або умов, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики. Визначений порядок вироблення суджень управлінського персоналу</i>	На відміну від національних стандартів бухгалтерського обліку, МСБО встановлюють критерії та ієрархію джерел, якими необхідно керуватися при формуванні облікової політики з питань, які не врегульовані діючими нормативними актами. В Україні законодавчо неврегульованим є формування облікової політики, якщо нормативні документи, що регламентують специфічні аспекти бухгалтерського обліку, відсутні або не дозволяють достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства

1	2	3	4
Відображення змін облікової політики	У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати: - причини та суть зміни; - суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення; - факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.	<i>Встановлено, що при первісному застосуванні стандарту або тлумачення відповідно до конкретних положень перехідного періоду, зміна облікової політики може проводитися як ретроспективно, так і перспективно (в залежності від вимог перехідних положень конкретного стандарту або тлумачення). Якщо суб'єкт змінює облікову політику після першого застосування стандарту або тлумачення, які не містять конкретних положень перехідного періоду, застосованих до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, йому слід застосовувати зміну ретроспективно. Визначено порядок зміни в обліковій політиці, яка застосовується ретроспективно. Встановлено підстави, які дозволяють суб'єкту господарювання не проводити ретроспективне перерахування показників фінансової звітності за минулі періоди внаслідок змін облікової політики</i>	У національних стандартах бухгалтерського обліку не прописаний порядок ретроспективного застосування змін облікової політики і розкриття виключення з ретроспективного застосування змін в обліковій політиці

Продовження Додатку X

1	2	3	4
Підґрунтя зміни облікової політики	Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарту) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства	Зміни в обліковій політиці допускаються тільки якщо зміна: а) вимагається стандартом або тлумаченням, або б) приводять до того, що фінансові звіти надають достовірну та доречну інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарської діяльності	Умова внесення змін облікової політики задля надання достовірної та доречнішої інформації є загальною і за МСБО та П(С)БО, що відповідає спрямованості облікової політики на складання фінансової звітності. У МСБО внесення змін до облікової політики передбачено, якщо зміна вимагається стандартом або тлумаченням, у той час як в Україні перевага надається вимогам органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності
Суттєвість застосування	Не встановлено.	Встановлено, що положення облікових політик не слід застосовувати, коли вплив їх застосування неістотний	В Україні законодавчо неврегульованим є застосування положень облікової політики, коли вплив їх застосування неістотний.
Обставини, які не є змінами облікової політики	Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для: - Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій. - Подій або операцій, які не відбувалися раніше.	Не є змінами облікової політики: - застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; - застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими	Формулювання сходині, різниця полягає у додатковому критерії щодо операцій, які були несуттєвими

Продовження Додатку X

1	2	3	4
Оформлення прийнятої облікової політики	<i>Прийнята підприємством облікова політика підлягає оформленню відповідним розпорядчим документом</i>	Організації не затверджують облікову політику окремим розпорядчим документом	Відсутність у МСБО положень щодо оформлення прийнятих облікових політик
Порядок розкриття загальної інформації про облікову політику у звітності	Встановлено, що підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику у примітках до фінансових звітів шляхом опису: - принципів оцінки статей звітності; - методів обліку щодо окремих статей звітності	Встановлено, що суб'єкт господарювання має розкривати в примітках до фінансової звітності ті аспекти облікової політики, які надають найбільш значний вплив на суми, визнані у фінансовій звітності	На рівні загальних положень відмінностей немає. Фактично відмінності в складі інформації про облікову політику, що розкривається у звітності, визначаються конкретними положеннями (стандартами) за об'єктами обліку
Порядок розкриття інформації про оцінку впливу стандартів і рекомендацій, які опубліковані, але ще не вступили в силу	Відповідна вимога в національних стандартах бухгалтерського обліку відсутня	Встановлено, що коли суб'єкт господарювання ще не прийняв будь-який новий стандарт або тлумачення, які опубліковані, але ще не вступили в силу, суб'єкту господарювання слід розкривати таку інформацію: а) цей факт, б) відому інформацію або інформацію, що піддається обґрунтованій оцінці, яка є доречною для оцінки впливу, який застосування нового стандарту або тлумачення матиме на фінансові звіти суб'єкта господарювання в період першого застосування	У національних стандартах бухгалтерського обліку на відміну від МСБО розкриття у фінансовій звітності інформації про оцінку можливого впливу стандартів і рекомендацій, які опубліковані, але ще не вступили в силу не передбачено

1	2	3	4
Порядок розкриття інформації у разі зміни в обліковій політиці	Встановлено, що вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом: - Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. - Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати: - причини та суть зміни. - суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення. - факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.	<i>Суб'єкт господарювання має розкривати у примітках до фінансової звітності перше застосування стандарту або тлумачення, що має вплив на попередні або поточні періоди (або наступні), а також характер добровільних змін облікової політики.</i> <i>Суб'єкт господарювання має розкривати наступну інформацію:</i> - Підстави для зміни облікової політики (добровільне або внаслідок першого застосування стандарту або тлумачення); - Характер зміни облікової політики; - Найменування стандарту або тлумачення, відповідно до якого здійснюється зміна облікової політики з описом перехідних положень, - причини, з яких застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію; - Суму коригування, пов'язаного з періодами, що передують зображеному, та за відображений поточний період та кожний відображений попередній період, наскільки можливо, для кожної статті фінансовій звітності, на яку це впливає а також базисного і розбавленого прибутку на акцію (якщо застосовується МСБО 33 «Прибуток на акцію»); - Якщо ретроспективне застосування є неможливим, обставини, які призвели до існування цієї умови та опис того, як та відколи застосовується зміна в обліковій політиці	МСБО визначає більш детальний перелік інформації, що має бути розкрита, про зміну облікової політики

Додаток Ц

Проект

Положення про облікову політику підприємства

Загальні положення

1. Це Положення визначає критерії до обрання облікової політики та загальні вимоги до розкриття інформації про її елементи.

2. Норми цього Положення застосовуються до підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Публічні акціонерні товариства, страховики, підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, та складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, інші підприємства, які самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності можуть формувати облікову політику відповідно до цього Положення або виходячи з вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних компаній, організацій, утворених відповідно до законодавства інших держав, з місцезнаходженням на території України, можуть формувати облікову політику відповідно до цього Положення або виходячи з вимог, встановлених у країні знаходження цих підприємств, якщо ці вимоги не протиречать Міжнародним стандартам фінансової звітності.

3. Норми цього Положення не поширюються на розкриття інформації про зміни в обліковій політиці, вимоги до якого надані в П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елементи облікової політики – принципи, методи і процедури, які визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності та обираються при формуванні облікової політики підприємства з урахуванням особливостей його діяльності.

Суттєвість – характеристика облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Обрання та застосування облікової політики

5. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

6. Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Продовження Додатку Ц

7. Облікова політика підприємства має дати змогу скласти фінансову звітність, яка задовольняє якісним характеристикам, визначеним П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
8. З урахуванням принципу послідовності, облікова політика підприємства передбачає постійне (із року в рік) застосування принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством.
9. При формуванні облікової політики підприємства здійснюється вибір принципів, методів і процедур з декількох, що визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.
10. Якщо щодо конкретної операції, іншої події та умови в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, та інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку і фінансової звітності не встановлено принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, які дозволяють підприємству достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, то при формуванні облікової політики можуть застосовуватися вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що приводять до інформації, яка є:
 - 10.1. доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень.
 - 10.2. має дати змогу скласти фінансову звітність, що відповідає якісним характеристиками фінансової звітності.
11. Під час застосування до операцій, інших подій та умов, зазначених у пункті 10 цього Положення, вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), враховуються у низхідному порядку:
 - 11.1. Вимоги МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними операції, події та умови.
 - 11.2. Визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат у Концептуальній основі.
12. Під час застосування до операцій, інших подій та умов, зазначених у пункті 10 цього Положення, вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), мають враховуватися найостанніші вимоги нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які затверджені Міністерством фінансів України та вимоги методичних рекомендацій міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, які розроблені на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у межах компетенції міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, відповідно до галузевих особливостей.
13. Прийнята підприємством облікова політика підлягає оформленню відповідним розпорядчим документом (наказом, розпорядженням тощо) підприємства на основі цього Положення та затверджується керівником підприємства.
14. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

Продовження Додатку Ц

15. Обрані підприємством елементи облікової політики застосовуються з першого січня року, наступного за роком затвердження відповідного розпорядчого документа. При цьому вони застосовуються всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, незалежно від їх місця знаходження.

16. Новостворене підприємство оформляє обрану облікову політику відповідно до цього Положення не пізніше 90 днів з дня державної реєстрації юридичної особи. Прийнята новоствореним підприємством облікова політика вважається застосовуваною з дня державної реєстрації юридичної особи.

Розкриття облікової політики

17. Підприємство розкриває у стислому викладі суттєві принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, які є доречними для її розуміння та відповідають вимогам, наведеним в пунктах 17-23 цього Положення. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, органами, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власником (власниками) або уповноваженими органами (посадовою особою), яка здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

18. Застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого порогу суттєвості. Поріг суттєвості для застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності визначається законодавством.

19. Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

19.1. Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

19.2. Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства.

19.3. Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

19.4. Для неприбуткових організацій порогом суттєвості окремих видів доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку рекомендується величина, що складає 0,5 відсотка від суми надходжень на провадження статутної діяльності.

19.5. Порогом суттєвості для визначення оренди фінансовою строк оренди приймається за величиною, що становить 75 відсотків строку корисного використання об'єкту оренди.

Продовження Додатку Ц

19.6. Для розкриття інформації про сегменти порогом суттєвості для визначення звітного сегменту приймається величина у 10 відсотків відповідно чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства.

19.7. Для визначення подібних активів різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 відсотків.

19.8. Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості доцільно визначати у межах 1-10 відсотків з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкту обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості.

20. Застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Кожну суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності:

- монетарні та немонетарні;
- поточні та непоточні;
- операційні та неопераційні;
- відсоткові та невідсоткові.

Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;

для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період;

для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

21. Елементи облікової політики можуть бути суттєвими внаслідок змісту господарської операції підприємства, навіть якщо суми за поточний та попередній періоди є несуттєвими.

Продовження Додатку Ц

22. Доречним є розкриття інформації про суттєві елементи облікової політики, які конкретно не вимагаються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, але які підприємство застосовує відповідно до цього Положення.

23. Принципи, методи і процедури, вплив застосування яких є несуттєвим, не розкриваються підприємством. Проте є неприйнятним робити несуттєві відхилення від положень (стандартів) бухгалтерського обліку або залишати їх невиправленими, щоб досягти особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків підприємства.

24. Облікова політика підприємства має розкривати інформацію про наступні елементи:

24.1. Формування інформації про основні засоби та нематеріальні активи:

вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

методи амортизації основних засобів та нематеріальних активів;

визначення вартості об'єктів основних засобів, яка амортизується;

переоцінка основних засобів та нематеріальних активів;

періодичність (період) зарахування перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок до складу нерозподіленого прибутку.

24.2. Формування інформації про запаси:

одиниця обліку запасів;

порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

оцінка запасів при відпуску у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті;

періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів.

24.3. Формування інформації про дебіторську заборгованість:

методи обчислення величини резерву сумнівних боргів;

спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (у разі потреби);

класифікація дебіторської заборгованості за строками її непогашення.

24.4. Формування інформації про зобов'язання: перелік забезпечень майбутніх витрат та платежів, що створюються на підприємстві.

24.5. Формування інформації про фінансові інструменти:

дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;

база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.

24.6. Формування інформації по оренді:

період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди;

метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди.

24.7. Формування інформації про доходи:

оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг.

24.8. Формування інформації про витрати:

метод обліку витрат та калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг;
перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
база розподілу змінних та постійних загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат;
відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

24.9. Формування інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів:

методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом.

24.10. Формування інформації про об'єднання підприємств:

строк корисного використання гудвілу.

24.11. Формування інформації про складання консолідованої фінансової звітності:

застосування облікової політики групами підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності.

24.12. Формування інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України:

перерахунок статей доходів, витрат та руху грошових коштів в грошову одиницю України.

24.13. Формування інформації про порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції.

24.14. Формування інформації про операції пов'язаних сторін:

перелік пов'язаних сторін;

методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

24.15. Формування інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками: види виплат працівникам.

24.16. Формування інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належать до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність:

дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу.

24.17. Формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів:

види сегментів діяльності;

ступінь деталізації географічних регіонів;

формування звітних сегментів;

визначення пріоритетного сегмента;

принципи ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

24.18. Формування інформації про біологічні активи:

об'єкт бухгалтерського обліку;

методи амортизації довгострокових біологічних активів, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо;

перелік та склад статей калькулювання витрат, пов'язаних з перетвореннями біологічних активів;

база розподілу загальновиробничих витрат на кожний об'єкт витрат рослинництва та тваринництва;

24.19. Формування інформації про інвестиційну нерухомість:

критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості;

критерії розмежування об'єктів основних засобів які мають ознаки, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості;

класифікація та оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу;

строк корисного використання інвестиційної нерухомості, яку оцінено за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення;

методи амортизації інвестиційної нерухомості, яку оцінено за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення;

методи визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості за відсутності активного ринку;

24.20. Інші рішення, необхідні для складання та подання фінансової звітності, та які є суттєвими та доречними для її розуміння.

25. Якщо положення (стандарт) бухгалтерського обліку або інший нормативно-правовий акт бухгалтерського обліку, фінансової звітності затверджено і опубліковано, але ще не набув чинності, підприємству слід розкрити факт його незастосування та можливу оцінку впливу застосування такого акта на показники фінансової звітності підприємства за період, в якому почнеться застосування.

26. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документу про встановлення і змінення облікової політики.

Додаток Ч

Оцінка стану складання розпорядчого документу про облікову політику на підприємствах України

	Підприємства														
	Великі				Середні		Малі								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Чи складається на підприємстві розпорядчий документ про облікову політику	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Структура розпорядчого документу про облікову політику підприємства															
Методичний розділ: визначаються варіативні методи оцінки, обліку і процедур, щодо яких положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, передбачають більш ніж один їх варіант	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Технічний розділ: затверджуються аспекти, необхідні для організації бухгалтерського обліку	+	-	-	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	+
Організаційний розділ: встановлюються аспекти, необхідні для організації діяльності бухгалтерської служби	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+

Додаток III

Елементи облікової політики

№	Об'єкт обліку	Елементи облікової політики
1	2	3
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»		
1.	Суттєвість	Встановлюється підприємствами самостійно
П(С)БО 7 «Основні засоби»		
1.	Основні засоби	1.1. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. 1.2. Методи амортизації основних засобів. 1.3. Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів. 1.4. Критерії прийняття рішення про проведення переоцінки основних засобів. 1.5. Періодичність (період) зарахування перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок до складу нерозподіленого прибутку.
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»		
2.	Нематеріальні активи	2.1. Методи амортизації нематеріальних активів. 2.2. Критерії прийняття рішення про проведення переоцінки нематеріальних активів. 2.3. Періодичність (період) зарахування перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку.
П(С)БО 9 «Запаси»		
3.	Запаси	3.1. Одиниця обліку запасів. 3.2. Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат (ідентифіковано чи загалом), застосування окремого субрахунку для обліку транспортно-заготівельних витрат. 3.3. Оцінка запасів при відпуску у виробництво, з виробництва, продажі та іншому вибутті. 3.4. Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів.
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»		
4.	Дебіторська заборгованість	4.1. Методи обчислення величини резерву сумнівних боргів. 4.2. Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (у разі потреби). 4.3. <i>Класифікація дебіторської заборгованості за строками її непогашення.</i>
П(С)БО 11 «Зобов'язання»		
5.	Зобов'язання	5.1. Перелік забезпечень майбутніх витрат та платежів, що створюються на підприємстві
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»		
6.	Фінансові інструменти	6.1. Дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів. 6.2. База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.

Продовження додатку III

1	2	3
П(С)БО 14 «Оренда»		
7.	Оренда	7.1. <i>Період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди.</i> 7.2. Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди.
П(С)БО 15 «Доход»		
8.	Доходи	8.1. Визначається порядок оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг
П(С)БО 16 «Витрати»		
9.	Витрати	9.1. <i>Метод обліку витрат та калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.</i> 9.2. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). 9.3. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат. 9.4. <i>База розподілу змінних загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат.</i> 9.5. <i>База розподілу постійних загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат.</i> 9.6. Порядок включення загальновиробничих витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг). 9.7. Порядок відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»		
10.	Податкові активи та податкові зобов'язання	10.1. Періодичність відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань у фінансовій звітності
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»		
11.	Доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів	11.1. Визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»		
12.	Об'єднання підприємств	12.1. Строк корисного використання гудвілу
П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»		
13.	Інформація для складання консолідованої фінансової звітності	13.1. <i>Порядок застосування облікової політики групами підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності</i>

Продовження додатку III

1	2	3
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»		
14.	Операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України	14.1. <i>Порядок перерахунку статей доходів, витрат та руху грошових коштів в грошовій одиниці України</i>
П(С)БО 22 «Вплив інфляції»		
15.	Коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції	15.1. <i>Порядок коригування показників звіту про фінансові результати на вплив інфляції</i>
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»		
16.	Операції пов'язаних сторін	16.1. <i>Перелік пов'язаних сторін.</i> 16.2. <i>Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.</i>
П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»		
17.	Чистий прибуток на одну просту акцію	17.1. <i>Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу</i>
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»		
18.	Виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками	18.1. <i>Види виплат працівникам</i>
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»		
19.	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належать до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність	19.1. <i>Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу</i>
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»		
20.	Доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів	20.1. <i>Види сегментів діяльності.</i> 20.2. <i>Види та ступінь деталізації географічних сегментів.</i> 20.3. <i>Формування звітних сегментів.</i> 20.4. <i>Визначення пріоритетного сегмента.</i> 20.5. <i>Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках</i>

Продовження Додатку III

1	2	3
П(С)БО 30 «Біологічні активи»		
21.	Біологічні активи	21.1. Об'єкт бухгалтерського обліку біологічних активів. 21.2. Оцінка додаткових біологічних активів 21.3. Оцінка сільськогосподарської продукції. 21.4. Методи амортизації довгострокових біологічних активів, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток. 21.5. Перелік та склад статей калькулювання витрат, пов'язаних з перетвореннями біологічних активів. 21.6. Перелік, склад та база розподілу загальновиробничих витрат на кожний об'єкт витрат рослинництва та тваринництва
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»		
22.	Фінансові витрати	22.1. Період часу, який для цілей визнання активу як кваліфікаційного є суттєвим. 22.2. Визнання фінансових витрат
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»		
23.	Інвестиційна нерухомість	23.1. Критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості. 23.2. Критерії розмежування об'єктів основних засобів які мають ознаки, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості. 23.3. Одиниця обліку інвестиційної нерухомості. 23.4. Оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу. 23.5. Методи визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості за відсутності активного ринку

Додаток Щ

Проект

НАКАЗ №

М. _____

від «___» _____ 20__ р.

(назва підприємства повністю)

Про облікову політику

Керуючись Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені Статутом _____, та з метою дотримання єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку та забезпечення своєчасного надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття рішень, -

НАКАЗУЮ :

1. Затвердити **Наказ про облікову політику** _____ (додається) та ввести його в дію з 01 січня 20__ року.
2. Начальнику відділу кадрів ознайомити (під особистий підпис) із змістом Наказу всіх посадових осіб та працівників, які мають відношення до його виконання. Надати усім працівникам бухгалтерської служби по 1 примірнику Наказу про облікову політику.
3. Загальний контроль за виконанням цього Наказу покладається на _____.
4. Безпосередній контроль за виконанням вимог Наказу про облікову політику покладається на головного бухгалтера підприємства.

Власник (керівник) _____
(Підпис)

З наказом ознайомлений:

Затверджено
наказом № __ від «___» _____ 20__ р.

Наказ про облікову політику

(назва підприємства повністю)

Керуючись Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV (далі – Закон №996-XIV), положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені Статутом _____, та з метою дотримання єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку та забезпечення своєчасного надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства на „_____” (далі за текстом – „Підприємство”) застосовуються наступні положення.

I. Загальні положення

- 1.1. Наводиться перелік нормативно-правових актів, що регулюють принципи, методи і процедури, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
- Закріплюється відповідальність за доведення до працівників бухгалтерської служби нормативно-методичних документів та іншої інформації, яка стосується їх діяльності, а також змін в чинному законодавстві.
- 1.2. Наводиться інформація про підприємство (інформація про організаційно-правову форму, галузеву належність підприємства, короткий опис видів економічної діяльності підприємства (основної та другорядної) відповідно до установчих документів та довідки з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, яка видається, органами державної статистики, структура підприємства (якщо є філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи - вказується їх місцезнаходження і основний вид економічної діяльності).
- 1.3. Вказуються умови зміни облікової політики (облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства).
- 1.4. Встановлюється поріг суттєвості (вказується сума, яка обґрунтована і визначається П(С)БО).
- 1.4. Установлюється тривалість операційного циклу (вказується термін з метою класифікації активів — дні, місяці, роки).

II. Методичний розділ

- 2.1. Установлюється порядок обліку основних засобів та нематеріальних активів (встановити: вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; методи амортизації основних засобів та нематеріальних активів; визначення вартості об'єктів основних засобів, яка амортизується; переоцінка основних засобів та нематеріальних активів; періодичність (період) зарахування перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок до складу нерозподіленого прибутку; організація приймання, передачі, списання (ліквідації) об'єктів основних засобів та нематеріальних активів).

Продовження Додатку ІІІ

- 2.2. Установлюється порядок обліку запасів (встановити: одиниця обліку запасів; облік транспортно-заготівельних витрат; оцінка запасів при відпуску у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів).
- 2.3. Установлюється порядок обліку дебіторської заборгованості (вказати: методи обчислення величини резерву сумнівних боргів; спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності; класифікація дебіторської заборгованості за строками її непогашення).
- 2.4. Установлюється порядок обліку зобов'язань (вказати: перелік забезпечень майбутніх витрат та платежів, що створюються на підприємстві).
- 2.5. Установлення порядку обліку фінансових інструментів (встановити: дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів; база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- 2.6. Установлюється порядок обліку оренди (вказати: період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди; метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди).
- 2.7. Установлюється порядок обліку доходів (встановити: оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг).
- 2.8. Установлюється порядок обліку витрат (навести: метод обліку витрат та калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; база розподілу змінних та постійних загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат; порядок включення загальновиробничих витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг); відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку).
- 2.9. Установлюється порядок обліку податкових активів та податкових зобов'язань (визначається періодичність розрахунку відстрочених податкових активів і зобов'язань).
- 2.10. Установлюється порядок обліку доходів та витрат, пов'язаних з виконанням будівельних контрактів (навести: методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом).
- 2.11. Установлюється порядок обліку об'єднання підприємств (встановити: строк корисного використання гудвілу).
- 2.12. Установлюється порядок складання консолідованої фінансової звітності (вказати: порядок застосування облікової політики групами підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності).
- 2.13. Установлюється порядок обліку операцій в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України (навести: порядок перерахунку статей доходів, витрат та руху грошових коштів в грошову одиницю України).
- 2.14. Установлюється порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції (навести порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції).
- 2.15. Установлюється порядок обліку операції пов'язаних сторін (навести: перелік пов'язаних сторін; методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін).
- 2.16. Установлюється порядок обліку виплат (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками (навести види виплат працівникам).
- 2.17. Установлюється порядок обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп активів, що належать до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність (вказати: дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу).

Продовження Додатку ІІ

- 2.18. Установлюється порядок обліку доходів, витрат, фінансових результатів, активів і зобов'язань звітних сегментів (навести: види сегментів діяльності; ступінь деталізації географічних регіонів; формування звітних сегментів; визначення пріоритетного сегмента; принципи ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках).
- 2.19. Установлюється порядок обліку біологічних активів (навести: одиницю обліку біологічних активів; оцінку додаткових біологічних активів; оцінку сільськогосподарської продукції; методи амортизації довгострокових біологічних активів, які оцінено за первісною вартістю, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо; перелік та склад статей калькулювання витрат, пов'язаних з перетвореннями біологічних активів; база розподілу загальновиробничих витрат на кожний об'єкт витрат рослинництва та тваринництва).
- 2.20. Установлюється порядок обліку інвестиційної нерухомості (навести: критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості; критерії розмежування об'єктів основних засобів які мають ознаки, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості; класифікація та оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу; строк корисного використання інвестиційної нерухомості, яку оцінено за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення; методи амортизації інвестиційної нерухомості, яку оцінено за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення; методи визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості за відсутності активного ринку).
- 2.21. Установлюються інші рішення, необхідні для складання та подання фінансової та податкової звітності, та які є суттєвими та доречними для їх розуміння.

ІІІ. Організаційний розділ

- 3.1. Установлюється порядок складання та подання звітності (вказати: перелік та порядок складання фінансової, податкової та статистичної звітності, терміни їх подання відповідно до чинного законодавства) (прикладається як додаток до розпорядчого документу).
- 3.2. Встановлюється відповідальність за складання та подання звітності (навести розподіл функціональних обов'язків та відповідальності за складання та подання звітності).
- 3.3. Закріплюється загальний контроль за виконанням вимог Наказу за власником (керівником) підприємства.
- 3.4. Закріплюється безпосередній контроль за виконанням вимог Наказу за головним бухгалтером (бухгалтером, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) Підприємства.
- 3.5. Закріплюється перевага норм законодавства у випадку зміни норм чинного законодавства щодо питань, які передбачені Наказом, та необхідність, у такому разі, внесення відповідних змін у Наказ.
- 3.5. Установлюється порядок внесення змін до Наказу у зв'язку із зміною законодавства чи вступом у дію нових П(С)БО.

Власник (керівник)

(Підпис)

З НАКАЗОМ ОЗНАЙОМЛЕНІ:



УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

01008, м. Київ, вул. М. Грушевського, 12/2, тел. 206-58-88, факс 425-90-26, e-mail: infomf@minfin.gov.ua

№ 31-08410-07
на № _____

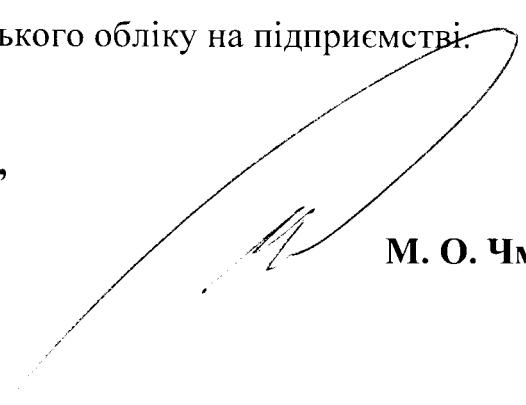
До Спеціалізованої Вченої Ради

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Олійник Яни Вікторівни
на тему «Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції»

Видана кандидату економічних наук, доценту Олійник Яні Вікторівні в тому, що надані нею аналітичні матеріали, рекомендації, пропозиції та науково-практичні висновки, викладені в дисертаційному дослідженні з актуальних теоретичних і методологічних питань розвитку бухгалтерського обліку України використані Міністерством фінансів України при підготовці нормативно-правових актів, зокрема методичних рекомендацій щодо облікової політики на підприємстві та методичних рекомендацій з організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

**Директор Департаменту податкової,
митної політики та методології
бухгалтерського обліку**



М. О. Чмерук



УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

01008, м. Київ, вул. М. Грушевського, 12/2, тел. 206-58-88, факс 425-90-26, e-mail: infomf@minfin.gov.ua

Відомство № 31-08410-07 / 2013
на № _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження

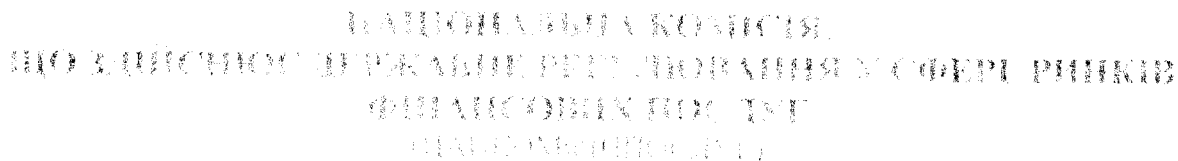
Олійник Яни Вікторівни

на тему «Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції»

Основні положення, рекомендації та науково-практичні висновки, викладені в дисертаційному дослідженні з актуальних теоретичних і методологічних питань розвитку бухгалтерського обліку України надані кандидатом економічних наук, доцентом кафедри бухгалтерського обліку обліково-економічного факультету ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» Олійник Я.В. були використані Міністерством фінансів України при підготовці нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, зокрема методичних рекомендацій організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

**Директор Департаменту податкової,
митної політики та методології
бухгалтерського обліку**

М. О. Чмерук



До спеціалізованої Вченої Ради
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Олійник Яни Вікторівни
на тему: «Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної
інтеграції»

Видана кандидату економічних наук, доценту Олійник Яні Вікторівні в тому, що висновки та надані рекомендації, які стосуються складу та вимог до звітності з недержавного пенсійного забезпечення були враховані Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг при підготовці змін до Положення про порядок складання, формування та подання адміністратором недержавного пенсійного фонду звітності з недержавного пенсійного забезпечення, затвердженого розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 жовтня 2011 року № 674, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 січня 2012 року за №41/20354.

Пропозиції Олійник Я.В. щодо деталізації окремих статей звітності недержавних пенсійних фондів враховані при підготовці Розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг «Про затвердження Змін до Положення про порядок складання, формування та подання адміністратором недержавного пенсійного фонду звітності з недержавного пенсійного забезпечення», прийнятого Нацкомфінпослуг 29 квітня 2014 за №1319 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 травня 2014 р. за №538/25315.

В.Левченко



МІНФІН УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
«АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ»

бульв. Дружби народів, 38, м. Київ, 01014, тел. (044) 277-51-15, факс 277-51-10
E-mail: afu@afu.kiev.ua Код ЄДРПОУ 35531764

15.09.2015 № 77023-07/674
На № _____ від _____

До спеціалізованої Вченої Ради
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Довідка

**про впровадження результатів дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук Олійник Яни Вікторівни на тему:**
«Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції»

Видана кандидату економічних наук, доценту Олійник Яні Вікторівні в тому, що надані аналітичні матеріали, рекомендації, пропозиції та науково-практичні висновки, викладені в дисертаційному дослідженні з актуальних теоретичних і методологічних питань розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні використані ДННУ «Академія фінансового управління» України при підготовці та поданні до Міністерства фінансів України проектів нормативно-правових актів:

- пропозиції щодо удосконалення нормативно-правового і організаційного забезпечення бухгалтерського обліку підприємств в контексті запровадження Податкового кодексу України в частині вирішення проблеми впорядкування організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, які засновані на розробках автора та створені під її керівництвом, результати НДР «Удосконалення нормативно-правового і організаційного забезпечення бухгалтерського обліку підприємств в контексті запровадження податкового кодексу України» (№ держреєстрації 0111U006826) розглянуто та прийнято Вченою радою ДННУ «Академія фінансового управління» України (Протокол №7 від 31 жовтня 2011 р.);

- пропозиції щодо наукового супроводження імплементації податкового та бюджетного кодексів України у частині обґрунтування нормативно-правового забезпечення спрощеного обліку та звітності платників єдиного податку, які засновані на розробках автора та створені під її керівництвом, результати НДР «Наукове супроводження імплементації податкового та бюджетного кодексів

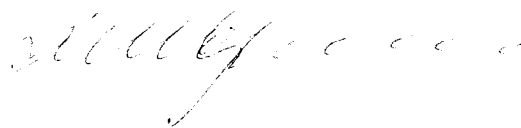
України: Обґрунтування нормативно-правового забезпечення спрощеного обліку та звітності платників єдиного податку» (№ держреєстрації 0111U006396) розглянуто та прийнято Вченою радою Науково-дослідного фінансового інституту ДННУ «Академія фінансового управління» (Протокол №7 від 31 жовтня 2011 р.);

- пропозиції щодо наукового обґрунтування методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій, які засновані на розробках автора та створені під її керівництвом, результати НДР «Наукове обґрунтування методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій» (№ держреєстрації 0112U003362) розглянуто та прийнято Вченою радою ДННУ «Академія фінансового управління» (Протокол №9 від 27, 28 листопада 2012 р.);

- пропозиції щодо наукового обґрунтування удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності недержавних пенсійних фондів, які засновані на розробках автора та створені під його керівництвом, результати НДР «Наукове обґрунтування удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності недержавних пенсійних фондів» (№ держреєстрації 0112U003362) розглянуто та прийнято Вченою радою ДННУ «Академія фінансового управління» (Протокол №11 від 5 грудня 2013 р.);

- пропозиції щодо наукового обґрунтування удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій з управління та утримання житлового комплексу, які засновані на розробках автора та створені під його керівництвом, результати НДР «Наукове обґрунтування удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності неприбуткових організацій з управління та утримання житлового комплексу» (№ держреєстрації 0112U003362) розглянуто та прийнято Вченою радою ДННУ «Академія фінансового управління» (Протокол №11 від 28 листопада 2014 р.).

Президент Академії

 **Т.І. Єфименко**



Україна, 50029, м. Кривий Ріг, вул. Симбірцева, 1а
Телефон 444-23-00, 444-23-22, факс: 95-84-18
Поточний рахунок 26006050001915
в ПАТ КБ "ПриватБанк" м. Дніпропетровськ,
МФО 305299, код ЗКПО 00191307

Украина, 50029, г. Кривой Рог, ул. Симбирцева, 1а
Телефон: 444-23-00, 444-23-22, факс: 95-84-18
Текущий счет 26006050001915
в ПАО КБ "ПриватБанк" г. Днепропетровск,
МФО 305299, код ОКПО 00191307

Відділ _____
№ 53-14/1091 від 17.09 2015 р.
на № _____ від _____ 20__ р.

До спеціалізованої Вченої Ради
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Довідка
про використання результатів докторської дисертації
Олійник Яни Вікторівни на тему
«Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції»
в практичній діяльності Публічного акціонерного товариства
«Криворізький залізорудний комбінат»

Запропонований в дисертації Олійник Яни Вікторівни підхід до формування політики підприємства у сфері бухгалтерського обліку у частині удосконалення порядку формалізації облікової політики підприємства використаний при розробці розпорядчого документу про облікову політику Публічного акціонерного товариства «Криворізький залізорудний комбінат» через:

- впорядкування процесу обрання, розкриття та зміни облікової політики підприємства;
- виокремлення етапів формалізації облікової політики;
- групування методів оцінки, обліку і процедур, стосовно яких підприємство має прийняти рішення при формуванні облікової політики;
- уточнення переліку елементів облікової політики; розробку структури розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

Такий підхід сприяє максимально ефективному досягненню мети та завдань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства.

З повагою,

Голова Правління

Караманиць Ф.І.



XIMINTEH

хімія, інновації, технології

Вих. № 45 від 11 вересня 2014 р.

До спеціалізованої Вченої Ради
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Довідка
про використання результатів докторської дисертації
Олійник Яни Вікторівни на тему
«Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції»
в практичній діяльності ТОВ «Хімінтех»

Результати наукового дослідження Олійник Я.В., представлені в дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, є актуальними як з теоретичної, так і з практичної точок зору.

Для підприємства, яке працює на вітчизняному ринку 6-ть років, особливого значення набуває підхід дисертанта щодо організації бухгалтерського обліку. Пропозиції Олійник Я.В. щодо процесу формування внутрішньої регламентації бухгалтерського обліку були покладені фахівцями ТОВ «Хімінтех» в основу удосконалення організації облікового процесу та складання звітності.

Особливу цінність для управління підприємством має застосування розробленого методичного забезпечення щодо організації бухгалтерського обліку підприємства. Дотримання запропонованого методологічного підходу дозволяє забезпечити впорядкування та розвиток організації бухгалтерського обліку підприємства в контексті загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського

Вважаємо, що висновки та пропозиції, викладені в дисертації Олійник Я.В., мають вагомe значення для практичної діяльності підприємств та підвищення дієвості державного регуляторного впливу на систему бухгалтерського обліку підприємства.

Фінансовий
директор

Бестань Є.Г.

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

«УКРІМПЕКСБУД»

№ 27 від « 15 » 10 20 14 р.

До спеціалізованої Вченої Ради
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Довідка

про використання результатів докторської дисертації

Олійник Яни Вікторівни на тему

**«Организация бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції»
в практичній діяльності ТОВ «Укрімпексбуд»**

Результати, висновки та пропозиції, що подані в дисертації Олійник Яни Вікторівни, стосовно методологічного підходу щодо організації бухгалтерського обліку підприємства у частині оптимізації та удосконалення впорядкування облікового процесу використані при розробці розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Укрімпексбуд» шляхом врахування запропонованого підходу щодо визначення організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства.

Зокрема, застосування зазначеного методологічного підходу забезпечує ефективність ведення бухгалтерського обліку, дієвість механізму формування облікової інформації та дотримання положень нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства.

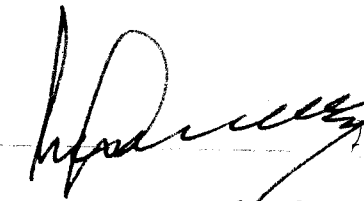
Фінансовий директор

Cheng

Трофімець С.С.

«Затверджую»

Перший проректор з науково-педагогічної та наукової роботи ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», д.е.н., професор

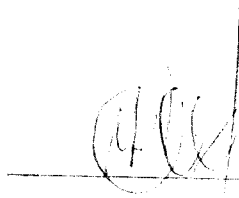


Д.Г. Лук'яненко

22.09. 2015 р.

«Затверджую»

Проректор з науково-педагогічної роботи ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», д.е.н., професор



А.М. Колот

22.09

2015 р.

Довідка

**Про використання в навчальному процесі
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима
Гетьмана»**

**результатів дисертаційної роботи Олійник Яни Вікторівни
на тему «Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної
інтеграції»**

**на здобуття ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 –
бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)**

Видана Я.В. Олійник, доценту кафедри бухгалтерського обліку у Державному вищому навчальному закладі «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» про те, що наукові результати проведеного нею дослідження на тему «Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції» використовуються у Державному вищому навчальному закладі «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при розробці та викладенні студентам лекційних курсів та проведенні семінарських занять з дисципліни «Бухгалтерський облік».

Декан ОЕФ
к.е.н., професор



Сфіменко В.І.