

УДК 657

ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

СЕРГІЙ ГОЛОВ,

доктор екон. наук, професор кафедри менеджменту та економіки
ПВНЗ «Міжнародний інститут менеджменту (МІМ-Київ)»

У статті розглянуто теорії і практику регулювання бухгалтерського обліку, зокрема його стандартизацію. Хоча в світі спостерігається гармонізація методів обліку через застосування МСФЗ, залишаються суттєві розбіжності в регулюванні бухгалтерського обліку.

Огляд теорій і стратегій регулювання звітності дозволяє відрізнити децентралізацію (саморегуляція) і централізацію (у інтересах суспільства або в інтересах певної групи) регулювання.

В Україні слід відмовитись від зайвої регламентації технологічного процесу обліку та посилити роль незалежної професійної експертизи проектів нормативних актів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, регулювання, стандарти.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В сучасному світі стрімко зростає роль інформації та її вплив на розвиток суспільства. Це повною мірою стосується й інформації бухгалтерського обліку.

Забезпечення задоволення потреб користувачів в обліковій інформації гіпотетично можливо на основі вільного ринкового підходу або шляхом регулювання.

Вільний ринковий підхід означає, що облікова інформація є подібною іншим товарам, а тому користувачі звітності мають сплачувати за її використання. Відповідно ключовим фактором, що впливає на зміст і обсяг звітності, має бути співвідношення попиту та пропозиції.

В практичному плані такий підхід поки є нереалістичним. Тому поширеною практикою є регулювання бухгалтерського обліку, яке створює проблеми вибору суб'єкта, сфери та механізмів такого регулювання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Зарубіжні автори виділяють три напрямки досліджень у сфері регулювання бухгалтерського обліку: регулювання професійної практики; регулювання технології бухгалтерського обліку і аудиту шляхом встановлення стандартів; використання бухгалтерського обліку для регулювання економіки [1, с. 317].

У дослідженнях і публікаціях вітчизняних вчених розглядаються переважно дві групи проблем регулювання бухгалтерського обліку: організаційні та методологічні.

Організаційні проблеми охоплюють передусім визначення суб'єкта, форм і сфери регулювання бухгалтерського обліку та здійснення контролю за дотриманням встановлених норм.

Проблеми методологічного характеру пов'язані з вибором методів і підходів до визнання, оцінки та розкриття облікової інформації.

Більшість авторів [2, 3, 4] вважають, що регулювання бухгалтерського обліку є державною справою і не може бути передане недержавним чи напівдержавним регуляторним органам.

Але при цьому, спостерігаються розбіжності у питанні щодо суб'єкта державного регулювання бухгалтерського обліку.

Л.Г. Ловінська [3] та В.М. Пархоменко [5] зазначають, що таким суб'єктом має бути Міністерство фінансів.

При цьому Л.Г. Ловінська вважає, що Міністерство фінансів України має відповідати за створення систем бухгалтерського обліку для кожного інституційного сектора економіки, а тому на нього слід покласти обов'язкове затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для всіх секторів національної економіки [3, с.73, 75].

Проте останнім часом вчені все частіше висловлюють думку про недоречність поєднання в одному державному органі функцій регулювання оподаткування з функціями регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності [5, с.57].

Регламентація обліку з боку Міністерства фінансів та підпорядкування обліку фіскальним цілям на думку М.С. Пушкаря, стримує наукові пошуки і не дає практикам можливості розробити такий варіант

облікового процесу, який би забезпечував необхідну інформацію для управління [7, с.30].

Г.Г. Кірейцев відзначав нездатність Мінфіну забезпечити управління процесами формування релевантної інформації, постачальником якої є бухгалтерський облік і нав'язування державою пріоритетності податкового обліку та статистичних спостережень над системним бухгалтерським обліком [8, с.27].

В.В. Швець дійшов висновку, що регулятивні функції щодо обліку та звітності має взяти на себе Державна служба статистики України, як це було в СРСР в перші роки радянської влади [9, с.68].

Інша група вчених, зокрема В.Б. Моссаковський, В.М. Жук та А.Г. Стрельников [40, 42, 43] вважають за необхідне створити уповноважений орган (Державний комітет з бухгалтерського обліку або Національну раду з бухгалтерського обліку і фінансової звітності), який має здійснювати загальне методологічне керівництво бухгалтерським обліком і забезпечувати проведення єдиної політики у цій галузі.

Отже дискусії вітчизняних вчених точаться переважно навколо суб'єкту державного регулювання бухгалтерського обліку. При цьому сама можливість недержавного регулювання обліку відкидається через ризик серйозних зловживань [9].

Намагаючись вдосконалити державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні, науковці не розглядають можливі альтернативи, всебічно не аналізують сучасні світові тенденції, ігнорують напрацювання у сфері теорій регулювання, уникають критичного аналізу новітньої історії регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Метою статті є огляд сучасних теорій і практичного досвіду регулювання бухгалтерського обліку та визначення шляхів його подальшого розвитку в Україні.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО
МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

ІСТОРІЯ РЕГУЛЮВАННЯ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ

За свідченням Я.В. Соколова, перша регламентація бухгалтерського обліку з боку держави спостерігається в XII столітті в Кастилії, де було встановлено порядок заповнення бухгалтерських книг [11].

Проте найбільш помітною віхою у регулюванні бухгалтерського обліку був Ордонанс, виданий у Франції в 1673 році. Цей документ був розроблений Жаком Саварі з метою регулювання торгового права

і містив окремий розділ – бухгалтерське право. Ордонанс Саварі надав імпульс розвитку регулювання господарської діяльності в інших європейських країнах.

Упродовж XVIII-XIX століть в більшості країн Європи було запроваджено Торговий кодекс, а в Греції, Швеції, Великобританії та Ірландії – Закон про компанії. Пізніше в окремих країнах (Австрія, Данія, Франція, Греція, Нідерланди, Португалія, Швеція) були прийняті законодавчі акти, в яких були деталізовані вимоги до бухгалтерського обліку.

Згідно з Т. Огурі [12], запровадження торговельного кодексу було першою стадією, яка характеризувала регулювання мікрообліку, тобто забезпечувало координацію розподілу прибутку серед зацікавлених осіб.

Друга стадія охоплює макрорегулювання, яке розпочалося із запровадження законодавства про цінні папери і біржі в 1933-1934 роках у США.

Внаслідок глобалізації наразі спостерігається тенденція глобального макрорегулювання обліку за допомогою єдиних міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

На думку Т. Огурі, на даному етапі таке глобальне макрорегулювання обліку здійснюється в інтересах транснаціональних корпорацій та банків. Тому належні форма і функції глобального макрорегулювання обліку залежатимуть від результату боротьби проти глобального капіталізму та зусиль щодо розв'язання глобальних проблем [12, с. 91].

Можна очікувати, що в XXI столітті глобальне макрорегулювання буде визначальним чинником впливу на діяльність у сфері бухгалтерського обліку. Це не означатиме зникнення макро- та мікрорегулювання з боку відповідних органів на національному рівні. Але діяльність цих органів все більше буде спрямована на гармонізацію бухгалтерського обліку з урахуванням глобального макрорегулювання.

Хоча в світі спостерігається гармонізація методів обліку через застосування МСФЗ, залишаються суттєві розбіжності в регулюванні бухгалтерського обліку та повноваженнях відповідних інститутів – суб'єктів регулювання.

Наведені у табл 1. дані свідчать, що із 110 розглянутих країн, в 47 суб'єктами встановлення стандартів бухгалтерського обліку є державні органи, переважно відповідні міністерства (у 39 країнах). До цього списку включені усі ради, які діють у складі міністерства або підконтрольні йому. Лише у 9 країнах такі Ради є автономним державним органом.

СУБ'ЄКТИ ВСТАНОВЛЕННЯ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У РІЗНИХ КРАЇНАХ

Реґіон	Державні органи		Недержавні органи	
	У складі Міністерства	Автономний орган (Рада)	У складі професійної організації	Автономний орган (Рада)
Північна та Центральна Америка	Гаїті Куба	–	Канада Ямаїка Гватемала Коста-Ріка Домініканська республіка	США Мексика Сальвадор Гондурас Панама
Південна Америка	Парагвай Колумбія	Бразилія Чилі	Аргентина Еквадор Венесуела	–
Африка	Алжир Туніс Мадагаскар Марокко Мозамбік Ангола	–	Єгипет Кенія Руанда Уганда Намібія Гана Гамбія	Танзанія ПАР Сьєра-Леоне
Азія	Китай Монголія Камбоджа Кувейт Ліван В'єтнам Афганістан Філіппіни Азербайджан Вірменія Казахстан Киргизстан Таджикистан Узбекистан Туркменістан	Туреччина	Індонезія Саудівська Аравія Таїланд Гонконг Іран	Республіка Корея Японія Індія Шрі-Ланка Пакистан Бангладеш Малайзія Сінгапур Ізраїль
Океанія	–	–	Фіджі Папуа-Нова Гвінея	Австралія Нова Зеландія
Європа	Румунія Люксембург Португалія Польща Фінляндія Іспанія Чеська Республіка Білорусь Литва Молдова Росія Україна	Бельгія Франція Угорщина Швеція Грузія	Австрія Словенія	Велика Британія Данія Італія Норвегія Нідерланди Швеція Швейцарія Німеччина Латвія Естонія

Складено на основі [13, 14].

В одній країні (Швеція) діють одночасно два органи (державний та недержавний), що видають стандарти для різних груп підприємств.

У 52 країнах регулювання бухгалтерського обліку здійснюють недержавні органи, зокрема у 24 країнах

– це професійні організації бухгалтерів і аудиторів. При цьому спостерігається стійка тенденція переходу від монорегулювання (з боку державного органу або професійної організації) до змішаного регулювання шляхом створення незалежного органу, до

складу якого входять представники усіх зацікавлених сторін. Прикладом є передача функцій незалежній Раді як державним органом (Німеччина, Японія, Франція, Італія) так й професійною організацією (Ізраїль, Мексика, США, Нова Зеландія).

Проте це не означає повну відмову від державного регулювання бухгалтерського обліку, оскільки такі Ради звичайно діють під наглядом відповідних державних органів. Скоріше, можна говорити про делегування державою (в межах законодавства) певних повноважень щодо регулювання бухгалтерського обліку.

Отже у більшості країн зберігається державне регулювання бухгалтерського обліку на рівні законів.

За цих умов зберігається можливість значного втручання держави в практику обліку.

Традиційно подібне втручання більш притаманне для таких країн як Німеччина, Франція, Італія, Японія, де держава створює умови для уніфікації облікових процесів, однозначно трактуючи будь-які схожі події та операції. Це полегшує підготовку бухгалтерів, оскільки навчання включає переважно вивчення інструкцій, проведень і технічного обліку. Наявність і участь у цих процесах професійних організацій бухгалтерів не змінює сутності такої практики.

У таких умовах забезпечення дотримання інтересів усіх користувачів фінансової звітності проблематичне, оскільки регламентація обліку з боку одного з користувачів – держави – забезпечує пріоритетність її інтересів над інтересами інших сторін.

З цього приводу Ш. Сандер зазначає, що «законодавство з регулювання питань у сфері фінансової звітності створило місцеві монополії на написання стандартів фінансової звітності» [15, с.505].

Проведене дослідження спростовує твердження [3, 16], що в країнах, які обрали британо-американську модель обліку (Великобританія, США, Канада тощо), регулювання обліку здійснюється професійними організаціями бухгалтерів. Така практика дійсно існувала, зокрема в США (до 1973 року), Австралії (до 1991 року). Проте зараз в англосаксонських країнах спостерігається тенденція створення механізму, який поєднує сили фахівців з бухгалтерського обліку та уряду, за участі інших зацікавлених осіб [17, с. 256].

Крім того, як свідчать дані табл.1, практика встановлення облікових стандартів професійними організаціями є поширеною далеко за межами країн британсько – американської групи, зокрема в Австрії, Індонезії, Екваторі тощо.

Поряд з цим в теоретичному плані сутність та значення стандартизації обліку залишаються предметом дискусій.

На думку Ш. Сандера, стандарти бухгалтерського обліку нічим не відрізняються від багатьох інших типів стандартів в суспільстві [18, с. 161].

Проте, оскільки процеси стандартизації в різних юрисдикціях відрізняються, такий погляд на стандарти іноді призводить до формальних висновків.

На наш погляд, по відношенню до бухгалтерського обліку термін стандартизація не слід використовувати в його звичайному розумінні. Найбільш прийнятним у цьому контексті є визначення, запропоноване Б.Левом, який під стандартизацією розуміє створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру [19, с.140].

Х.Іді та В.Бакстер [20] розрізняють чотири типи стандартів бухгалтерського обліку:

- 1) стандарти розкриття та пояснення облікових практик;
- 2) стандарти подання фінансових звітів;
- 3) стандарти розкриття певних фактів і невизначеностей;
- 4) стандарти облікового вимірювання (оцінки).

Перший тип стандарту є стандартом найвищого рівня. Він пов'язаний з розкриттям того, що роблять бухгалтери. Останні три типи стосуються того, що бухгалтери роблять для складання фінансових звітів.

Дж. Бенстон [21] поділяє стандарти обліку на стандарти розкриття, стандарти подання та стандарти змісту.

Достатньо поширеним є також поділ стандартів на такі, що ґрунтуються на правилах, і такі, що ґрунтуються на принципах.

Стандарти, що ґрунтуються на правилах (Rules-based standards) містять детальні конкретні та обов'язкові визначення, які враховують галузеву та загальноекономічну характеристику кожної господарської операції та намагаються охопити максимально можливу кількість потенційних ситуацій та непередбачуваних обставин.

Стандарти, що ґрунтуються на принципах (Principles-based standards), містять загальні положення, які спрямовані на досягнення цілей обліку, що передбачає широку сферу для застосування професійного судження.

За приклад стандартів, орієнтованих на правила, звичайно беруть стандарти фінансового обліку США (US GAAP), а прикладом стандартів, орієнтованих

на принципи, є МСФЗ і стандарти фінансової звітності Великої Британії (UK GAAP).

Але такий поділ є досить умовним.

По-перше, всі існуючі стандарти ґрунтуються на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку.

По-друге, всі стандарти містять певні правила, які розвивають і конкретизують принципи. Як наслідок, стандарти, які встановлюють детальні правила, звичайно звужують сферу професійного судження і, навпаки, мінімальний набір правил в стандартах веде до широкого застосування професійного судження.

Стандарти бухгалтерського обліку можна розглядати як метод розв'язання потенціальних конфліктів інтересів різних груп користувачів фінансової звітності. Сутність цих конфліктів та способи їх розв'язання знайшли своє втілення у теоріях регулювання.

ТЕОРІЇ РЕГУЛЮВАННЯ

Теорії регулювання розглядаються переважно у працях англосаксонських авторів (табл. 2).

Теорія громадського інтересу (Public-interest theory) передбачає, що регулювання є відповіддю на потреби суспільства для уникнення неадекватності або неефективності ринкової практики.

Причина державного втручання в діяльність різних ринків в інтересах суспільства полягає в ринкових провалах (банкрутствах). Регулювання призначено законодавчою владою для «захисту інтересів споживачів» шляхом забезпечення покращених економічних результатів у порівнянні з нерегульованою ситуацією.

Теорія зацікавленої групи (Interest Group Theory) визначена М.Геффікіним [32] як розширення теорії громадського інтересу. В теорії зацікавленої групи регулювання розглядається як продукт стосунків між різними групами та такими групами і державою. Прихильники цієї теорії вважають, що регулювання – це значною мірою конкуренція за владу, а не за громадський інтерес.

На практиці наслідком такої політики може бути захоплення регулювання зацікавленою групою, яка отримала достатню владу.

Таблиця 2

ТЕОРІЇ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Теорії	Автори					
	Дж.Годфрі, А.Ходсон, С.Холмс, А.Тарка [22]	М.Древер, Р.Стентон, С.Макгован [23]	А.Річардсон Е.Кілфойл [1]	А.Ріахі- Белькауі [24]	К.Діган, Д.Унерман [25]	М.Геффікін [26]
Громадського інтересу	+	+	+	+	+	+
Захоплення регулювання	+	+	+	+	+	
Приватного інтересу	+				+	
Сигналізації		+				
«Лісної пожежі»		+				
Корпоратизму			+			
Договірному порядку			+			
Культурні			+			
Інтересу групи						+
Економічні						+
Інституціональні						+
Політекономічні						+

Теорія захоплення регулювання (Regulatory Capture Theory) виходить з того, що зацікавлені групи глибоко залучені до регулювання, а останнє має потенціал для перерозподілу багатства у суспільстві. Прихильники теорії захоплення притримуються думки, що регулювання є відповіддю на потреби зацікавлених груп намагатися максимізувати дохід та ін-

тереси своїх членів.

Теорія приватного інтересу (Private Interest Theory) передбачає, що регуляторна діяльність відображає відповідну політичну владу зацікавлених груп. При цьому політики не є нейтральними арбітрами, а мають власні інтереси, зокрема намагаються підвищувати власні шанси на майбутніх виборах.

В умовах конкуренції лише одна група може бути успішною на політичному ринку і тому здатною використувувати владу для власної вигоди.

По суті, теорію приватного інтересу можна розглядати як складову теорії захоплення регулювання.

Теорія сигналізації (Signaling theory) визначає, що підприємство може збільшити свою вартість через фінансову звітність. Це заохочує підприємства демонструвати за допомогою фінансової звітності, що вони кращі, ніж незвітуючі підприємства.

Отже, теорія сигналізації фактично передбачає саморегульовану систему, в якій майже кожне підприємство має резон оприлюднювати фінансову звітність для зменшення вартості капіталу.

Теорія «лісної пожежі» (Bushfire theory) висвітлює політичний і громадський характер регуляторного впливу, що враховує реакцію користувачів і суспільства в цілому на «провал» регуляторного процесу.

Роль регулювання зростає внаслідок кризи, такої як крах Enron і World Com. Увага засобів масової інформації призводить до рішень, які не обов'язково є необхідними для розв'язання кризи, але є зрозумілими для непрофесіоналів. В результаті правила не обов'язково стосуються питань, які спричинили кризу.

Теорію «лісної пожежі» можна розглядати як розвиток теорії приватного інтересу.

Теорія корпоративізму (Theory of corporatism) передбачає, що держава укладає угоду з органами приватного сектору, надаючи їм повноваження та ресурси в обмін на контроль сфери регулювання. Важливою складовою корпоративної угоди є те, що соціальні конфлікти містяться всередині функціонально визначених органів (професіональних організацій, регуляторних органів тощо), а не призводять до більш широких соціальних процесів. По суті цю теорію можна вважати різновидом теорії зацікавленої групи.

Теорія договірного порядку (Negotiated order theory). Наведені вище теорії припускають, що регулювання вбудоване у раціональний соціальний порядок. На відміну від цього, теорія договірного порядку приділяє більше уваги процесам створення та запровадження регулювання, а не його теології. Хоча в умовах невизначеності важко ідентифікувати усі витрати та вигоди, вважається, що координація дій учасників ринку сприятиме їх успішній взаємодії.

Культурні теорії (Cultural theories) акцентують увагу на взаємодії інституцій замість фокусування на одній інституції. Соціальні групи розробляють ключові

цінності та загальні механізми, які стосуються багатьох інституцій. Такі цінності є стійкими до зміни, оскільки вони глибоко соціалізовані, а тому взаємна незалежність інституцій, що базуються на цих цінностях, робить практично неможливим поступове пристосування будь-якої однієї інституції.

Культурні теорії наближені до інституціональних теорій.

Інституціональні теорії регулювання (Institutional Theories) виходять з того, що в основі регулювання є не преференції окремих осіб або груп, а організаційні та соціальні чинники. Тому регулювання обумовлено не поняттями громадського інтересу або конкурентних різних приватних інтересів, а інституціональними угодами та правилами.

Тому основну увагу приділяють взаємодії громадських і приватних інтересів і змінам у характері їх стосунків.

Політекономічні теорії регулювання (Political-Economic Theories) були сформульовані у працях А.Тінкера [27] і А.Паксті [28].

А.Тінкер стверджує, що необхідність регулювання обумовлена нерівністю соціальних класів щодо доступу до використання майна та ступеня впевненості у ринку. Тому регулювання необхідне для забезпечення виживання капіталізму.

А.Паксті спирається на аналіз практики регулювання бухгалтерського обліку у розвинутих країнах, який свідчить, що не дивлячись на схожі риси, регулювання у цих країнах зумовлено різними історичними та культурними шляхами розвитку. Тому він також відхиляє редукціонізм неокласичних економічних підходів, які вважали регулювання проявою ринку, держави та суспільства.

Було багато дебатів щодо переваг та недоліків регулювання.

Прихильники регулювання його перевагами вважають:

- зростання ефективності при розподілі капіталу;
- скорочення витрат користувачів на отримання інформації;
- зростання довіри з боку суспільства;
- стандартизацію обліку, яка призводить до зменшення невизначеності у звітності [23, с.72].

Противники регулювання звичайно наводять такі аргументи:

- 1) визначення оптимального об'єму звітної інформації є проблематичним;
- 2) встановлені законодавчі норми складно відмінити або змінити навіть, якщо це необхідно;

3) уніфікована фінансова звітність утруднює диференціацію вимог до звітності різнотипових підприємств;

4) регулювання часто призводить до лобювання окремих груп на шкоду інтересам інших користувачів;

5) стандарти можуть відображати погляди їх розробників, а не потреби користувачів [23, с.73].

СТРАТЕГІЇ РЕГУЛЮВАННЯ

Важливим аргументом на користь регулювання є вибір вірної стратегії, яка дозволяє досягти кінцевих цілей регулювання. В спеціальній літературі розглядають різні стратегії регулювання.

Р.Болдуїн і М.Кейв [29] розглядають чотири стратегії: командування і контроль; саморегулювання; заохочувальне регулювання; регулювання розкриття.

Стратегія командування та контролю означає, що регулятор чітко визначає, які операції є прийнятними і накладає штрафи за порушення встановлених правил. Недоліками такої стратегії є:

1) зв'язок регулятора з тими, кого регулюють, може призвести до захоплення регулювання останніми;

2) швидке зростання негнучких та жорстких правил;

3) важко визначити, які правила є відповідними.

Стратегія саморегулювання передбачає, що професійні організації розробляють систему правил і забезпечують їх контроль та дотримання. На практиці це часто призводить до ускладнення правил та формулювання їх в інтересах членів таких організацій. Крім того, саморегулювання звичайно не має ефективних механізмів запровадження регулювання.

Заохочувальне регулювання означає встановлення податкових пільг у разі належного застосування певних правил, що є дієвим інструментом забезпечення їх дотримання. Проте досить важко передбачити ефективність таких заохочувальних схем.

Регулювання розкриття означає встановлення вимог лише щодо розкриття фінансової інформації без встановлення жорстких правил.

По суті перші дві стратегії визначають суб'єкти регулювання, третя – спосіб дотримання правил, а остання – сферу регулювання.

Більш послідовною є позиція авторів [28], які виділяють такі стратегії регулювання: лібералізм, легалізм, асоціативізм і корпоратизм.

При лібералізмі регулювання здійснюється під впливом ринкових чинників. Прикладом є Швеція, де значний вплив на діяльність фахівців чинить про-

фесійна організація аудиторів, яка видає рекомендації з бухгалтерського обліку.

Легалізм передбачає беззаперечне застосування державних актів. Типовим прикладом легалізму є Німеччина і Франція, де не дивлячись на сильні професійні організації бухгалтерів, головну роль в регулюванні бухгалтерського обліку відіграє Уряд.

Асоціативізм означає регулювання бухгалтерського обліку професійними організаціями. В якості прикладу можна навести Еквадор, де стандарти встановлює Національна федерація бухгалтерів.

Корпоратизм припускає участь в процесі регулювання зацікавлених груп. Держава визнає інтереси таких груп і використовує їх як інструмент легалізації державної політики у сфері регулювання. Такий підхід застосовується, зокрема в США, де створено Раду з стандартів фінансового обліку за участі представників державних органів і бізнесу, науки та професійних організацій.

М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера [17] зазначають, що наразі спостерігаються сполучення елементів легалізму і асоціативізму в організації регулювання бухгалтерського обліку США, Австралії, Канади і Нової Зеландії.

Проте таке твердження є спірним. Результати проведеного дослідження (табл.1) свідчать про наявність корпоратизму у регулюванні обліку в США, Австралії, Нової Зеландії та тенденцію зростання його у Європі та інших регіонах світу.

Огляд теорій і стратегій регулювання бухгалтерського обліку дозволяє виділити три можливих підходи:

- 1) саморегулювання;
- 2) регулювання в інтересах суспільства;
- 3) регулювання в інтересах групи.

Перший підхід означає децентралізацію регулювання, а останні два – його централізацію.

Наразі поширення саморегулювання та регулювання в інтересах суспільства стримується внаслідок політичних і економічних інтересів окремих груп, вплив яких може мати різні форми та методи.

Зокрема, проф. Д.Калб вказує на тенденцію «привласнення держави» (state capture) – захоплення влади у країнах «третього світу» групою підприємців і чиновників, орієнтованих на певну галузь економіки (наприклад, металургії або нафтогазового сектору) [30, с. 28].

В умовах захоплення держави особисті та корпоративні інтереси представників влади звичайно превалюють над державними і громадськими інтересами.

Водночас, як справедливо зазначає О.Пасхавер, йдеться не лише про союз десятка багатих людей з політичною та бюрократичною верхівкою. Сотні тисяч людей, кожний на своєму місці, створюють маленьку монополію разом з бюрократією і використовують її для отримання корупційної ренти. Саме така побудова суспільства створює бідність [31].

**«НАУКОВЕ» РЕГУЛЮВАННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

Згідно з Законом про бухгалтерський облік [32] регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Поряд з тим, статтю 7 цього закону первісно було передбачено створення та функціонування Методологічної ради з бухгалтерського обліку як дорадчого органу при Міністерстві фінансів України з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методичного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

На думку Л.Г. Ловінської функції Методологічної ради не відповідали її статусу як дорадчого органу, який діє на громадських засадах: «Якщо зіставити завдання самого Міністерства фінансів і Методологічної ради при ньому, то стає очевидним, що вони розподілені між ними не адекватно статусу. Фактично Методологічна рада виконує згідно з законом функції виконавчого органу, а Міністерство в особі управління методології бухгалтерського обліку – дорадчого з повноваженнями організовувати затвердження нормативних документів» [3, с. 44].

Як наслідок, у 2012 році, статтю 7 було вилучено з тексту Закону про бухгалтерський облік.

В.Г.Швець вважає це ще одним підтвердженням недоцільності облікової політики держави і недбалого

ставлення до структури, організаційної і покликаної на законному рівні удосконалювати систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності [9, с. 68].

Поділяючи точку зору В.Г. Швеца, зазначимо, що у Законі про бухгалтерський облік не було визначено кількісний склад і представництво у Методологічній раді. Тому керівництво Міністерства фінансів у разі потреби мало можливість штучно змінювати її структуру та чисельність. Це певною мірою створило передумови для захоплення регулювання бухгалтерського обліку групою зацікавлених осіб.

Захоплення регулювання бухгалтерського обліку в Україні мало «наукове» забарвлення і пов'язане з Науково-дослідним фінансовим інститутом (НДФІ) при Міністерстві фінансів України, який у квітні 2003 р. очолила Т.І. Єфіменко.

За ініціативи Т.І. Єфіменко та при підтримці М.Я. Азарова у 2004, 2006-2007, 2010-2013 роках НДФІ по суті одночасно був замовником і виконавцем наукових досліджень з бюджетно-фінансової тематики, зокрема у сфері бухгалтерського обліку. Це стало можливим завдяки тісній «співпраці» науковців НДФІ та керівництва Міністерства фінансів. Але на відміну від класичної теорії захоплення, нормативні документи з обліку були не інструментом політичної влади, а приводом для перерозподілу ресурсів на користь зацікавлених осіб.

Для періодів захоплення регулювання бухгалтерського обліку в Україні було характерним:

- порушення Закону про бухгалтерський облік;
- непрозорість щодо використання бюджетних коштів на розробки в галузі бухгалтерського обліку;
- усунення з посади начальника управління методології бухгалтерського обліку В.М. Пархоменка та заміна його креатурою НДФІ;
- забезпечення гарантованої лояльності до керівництва більшості в Методологічній раді та включення до її складу непрофільних фахівців (спеціаліста з управління проектами «Розвиток приватного підприємництва» USAID, економічний оглядач газети «Бізнес», викладач кафедри економіко-математичних методів факультету інформаційних технологій провідного столичного ВНЗ тощо);
- імітація громадського обговорення проектів нормативних документів з бухгалтерського обліку та ігнорування альтернативних точок зору та звернень з боку професійних організацій;
- широке використання наукової демагогії під актуальними числами: «запровадження МСФЗ», «зближення бухгалтерського та податкового обліку» тощо.

Захоплення регулювання бухгалтерського обліку стало можливим за підтримки з боку частини вітчизняних вчених – обліковців.

Нагадуючи про це В.Г. Швець пише: «Безперечно важливу роль у створенні сучасної системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності відіграє бухгалтерська облікова наука та освіта, яка зосереджена в основному в галузевій установі, зокрема у Науково-дослідному фінансовому інституті Академії фінансового управління (НДФІ) та національних університетах системи МОН. Створення та історія закладу, результати його наукових досліджень, впровадження їх у діяльність мінфіну, науковий потенціал вчених, які працюють у цьому закладі відомчої науки, сприяли народженню ідей, які стали підґрунтям для сучасних реформ в оподаткуванні діяльності підприємств, створення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (ПСБО), запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСБО) в Україні, реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі тощо. На засадах сумісництва в НДФІ працює багато вчених-обліковців із ВНЗ, які спільними зусиллями розробляють проекти нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності» [9, с. 82].

Така висока оцінка внеску НДФІ в реформи бухгалтерського обліку та оподаткування викликає розуміння і подив одночасно. Розуміння тому, що це оцінка з боку одного із учасників наукового обґрунтування розробок НДФІ. Подив тому, що з позиції співвідношення витрат і вигод діяльність НДФІ у зазначених сферах була вкрай неефективною та нерезультативною.

Згадаємо, зокрема, епопею з податковими різницями.

У 2003 році на замовлення Міністерства фінансів України відділом методології бухгалтерського та бюджетного обліку та контролю НДФІ, під керівництвом Л.Г. Ловінської було виконано тему щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку.) За результатами дослідження було підготовлено та оприлюднено [33] проект Методологічних рекомендацій щодо ведення обліку податкових різниць в системі реєстрів журнальної форми. Аналіз цього проекту з боку науковців і практиків [34, 35] переконливо засвідчив, що без відповідних змін податкового законодавства уніфікація податкового і бухгалтерського обліку є неможливою.

Проте автори проекту, організувавши необхідну кількість позитивних відгуків підприємств і установ,

з часом запровадили розроблену методіку у вигляді Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку (надалі Положення № 1316) [36].

Це положення містило методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці для визначення валових доходів, валових витрат, відстрочених податкових активів, зобов'язань та розкриття зазначеної інформації у фінансовій звітності, а також загальні вимоги до складання розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку.

Один з авторів Положення № 1316, Л.Г. Ловінська, чітко сформулювала його мету - обґрунтування показників Декларації з податку на прибуток, створення умов для детінізації економіки та сприяння ефективності проведення податкового аудиту [37, с. 207].

Фаховий аналіз Положення № 1316 вкотре засвідчив, що:

– складання розрахунку податкових різниць є трудомістким процесом, подекуди неможливим, подекуди марним;

– це положення розробляли люди, далекі від податкового обліку [38, с. 10].

Цілком закономірно, що Положення № 1316 було скасовано на початку 2008 року саме на прохання ДПАУ. Проте під час чергового захоплення регулювання Т.І. Єфіменко і Л.Г. Ловінська вирішили підвищити статус обліку податкових різниць. Цього разу їх ідеї були втілені у відповідних статтях нового ПКУ [39] та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [40]. Втім термін введення в дію такого обліку неодноразово переносився, а на початку 2015 року норми про податкові різниці та їх облік були виключені з ПКУ. У березні 2015 року було скасовано й ПБО «Податкові різниці».

Таким чином, витративши чималі державні кошти, мінфіновські «науковці» десять років гвалтували мізки бухгалтерів своїми чудернацькими ідеями щодо «податкових різниць» [41].

Це супроводжувалось подальшими спробами наблизити бухгалтерський облік до податкового. З цією метою у березні 2011 року до сімох П (с)БО було внесено зміни, що суперечили МСФЗ.

За результатами аналізу цих змін І. Назарбаєва констатувала: «Отже, в жертву Податковому кодексу принесено національні стандарти бухгалтерського обліку та їх міжнародний прототип. Порушено закон про бухгалтерський облік» [42].

Сумнівною є також теза щодо внеску НДФІ у запровадження МСФЗ.

У 2006 році Л.Г. Ловінська дійшла висновку, що окреме рішення стосовно ухвалення МСФЗ для прямого запровадження є недоцільним і внесення відповідних поправок в Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» науково необґрунтованим [3, с.68].

Але, вже у наступному році за участі Л.Г. Ловінської з'явилося протилежне наукове обґрунтування у вигляді Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (далі Стратегія застосування МСФЗ) [43].

Таку різку зміну поглядів можна пояснити, побачивши додаток до Стратегії, який передбачав 10 млн. грн. на фінансування заходів щодо застосування МСФЗ в Україні. З цієї суми 900 тис. грн. було передбачено на здійснення офіційного перекладу тексту МСФЗ. Але на той час такий переклад вже було здійснено Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). Вочевидь, було б значно дешевше після аналізу існуючого перекладу (і внесення у разі потреби правок) надати йому статус офіційного, ніж витратити значні бюджетні кошти на новий переклад.

Взагалі згадана Стратегія не була власно стратегією, а містила скоріше план роботи Мінфіну у галузі бухгалтерського обліку і декларацію про наміри застосування МСФЗ в Україні.

Зокрема метою Стратегії було визначено вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС.

Проте автори цієї Стратегії чомусь обмежили адаптацію законодавства України у сфері бухгалтерського обліку до законодавства ЄС лише запровадженням МСФЗ, ігноруючи Директиви ЄС.

Із тексту документа незрозуміло:

- які саме організаційні заходи передбачені для координації зусиль державних органів, які безпосередньо пов'язані із фінансовою звітністю. Наприклад, взагалі не згадувалася Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, яка визначає порядок розкриття інформації учасниками фондового ринку.

- як в умовах нерегламентованих форм фінансової звітності (як це передбачено МСФЗ) буде здійснюватись збір статистичної інформації;

- яку функцію будуть виконувати П(с)БО в умовах подальшої євроінтеграції.

- Як наслідок реалізація цієї Стратегії на практиці була зведена до внесення несистемних змін до законодавчих і нормативних актів, що унеможливило за-

стосування МСФЗ в повному обсязі.

Сутність і причини обмежень щодо застосування МСФЗ були детально висвітлені в наших попередніх публікаціях [44-46].

Зрозумівши, недолугість своєї Стратегії, її автори у 2013 році ініціювали внесення змін до неї, а вже у 2014 році надали Мінфіну наукове обґрунтування необхідності скасування чинної Стратегії та розроблення нової [47, с. 12].

З урахуванням вищевикладеного не можна погодитись що розвиток системи бухгалтерського обліку гальмують відсутність політичної волі і несприйняття реформаторських ідей і пропозицій з боку науки [9, с. 68].

На наш погляд, головною причиною невдач «науковців - обґрунтовців» є неможливість або недоцільність практичного використання більшості їх розробок.

Це повною мірою підтверджує їх фіаско в сфері реформування податкової системи.

Апогеєм «наукового обґрунтування» стала розробка в 2010 році нового податкового кодексу, що коштувало платникам податків 11,42 млн. грн., які освоїли кілька наукових установ.

За даними видання «Наші гроші» майже половину з них – 4,15 млн. грн. – дісталось Національному університету Державної податкової служби, у якого купили «Реформування податкової системи в умовах впровадження Податкового кодексу України», а ще 1,5 млн. грн. – ЗАТ «ПВНЗ «Запорізький інститут економіки та інформаційних технологій» та ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України». Серед профінансованих була і тема «Реформування бухгалтерського обліку в Україні» [48].

Негативна реакція суспільства на цей Податковий кодекс змусила президента В.Ф. Януковича накласти на нього вето. Цяпом-відбувайлом стала Т.І. Єфіменко, яка була однією з ключових фігур у робочій групі з підготовки ПКУ. Її звільнили з роботи у Мінфіні у зв'язку з виходом на пенсію [48].

Після цього Т.І. Єфіменко очолила Академію фінансового управління (до складу якої у 2007 році було включено НДФІ) і ще чотири роки керувала Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Це викликало обурення з боку представників громадського суспільства, які закликали притягнути Т.І. Єфіменко до кримінальної відповідальності [49].

Наразі Т.І. Єфіменко продовжує перебувати у складі Методологічної ради з бухгалтерського обліку, є членом колегії МОН та активно закликає подолати корупцію і відновити довіру до ДФСУ [50].

Водночас розпорядженням Кабінетом Міністрів України від 30.09.2015 р. №11-23-р ДННУ «Академія фінансового управління» було передано із сфери управління Міністерства фінансів до сфери управління Міністерства освіти.

Втративши свої позиції в Міністерстві фінансів, «науковці-обгрунтовці» почали активно розробляти стратегію модернізації регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України до ЄС. Так, в авторефераті дисертації Я.В. Олійник (науковий консультант – д.е.н. Л.Г. Ловінська) зазначено, що «в Україні склалася ситуація, коли професійні бухгалтерські організації ще не готові нести повну відповідальність за регулювання бухгалтерського обліку, а держава не створила відповідні інституціональні умови. З огляду на сказане, найбільш вдалою концепцією модернізації регулювання бухгалтерського обліку для України є та, що передбачає децентралізацію державно-владних повноважень» [51, с.15].

Далі автор пропонує делегувати владні повноваження регулювання бухгалтерського обліку Державному агентству з питань бухгалтерського обліку, що за субординацією підпорядковується Міністерству фінансів та контролюється ним [51, с.17].

Мабуть таке агентство планувалось створити на базі Академії фінансового управління або (що ймовірніше) за моделлю Методологічної ради з «перевірених осіб», в якій для декорації будуть не чисельні представники професійних організацій та громадського суспільства.

Інший шлях децентралізації регулювання бухгалтерського обліку розглядає А.В. Озеран. Вона пропонує створити незалежний наддержавний орган (Інститут методології та організації бухгалтерського обліку та звітності), фінансування якого буде здійснювати опікунська рада [52, с.182-183].

Обидва розглянуті підходи до децентралізації регулювання бухгалтерського обліку є неконструктивними, оскільки:

- 1) передбачають в першому випадку додаткове державне фінансування, а в другому – ілюзорне фінансування з боку Опікунської ради;
- 2) не забезпечують підвищення якості та ефективності процесу регулювання.

На нашу думку, невірно вважати, що головною проблемою є визначення суб'єкта регулювання.

Передусім слід окреслити сферу та завдання регулювання, а вже потім визначати адекватну структуру і механізми такого регулювання.

В сучасних умовах зникає проблема у розробці стандартів для підприємств, що застосовують

МСФЗ.

Єдиним питанням, яке потребує реальних зусиль уповноваженого державного органу в цій сфері, є якісний переклад нових МСФЗ та внесених до них змін і своєчасне його розміщення на веб-сторінці для користувачів.

Що стосується підприємств, які не застосовують МСФЗ, достатньо одноразового перегляду існуючих П(с)БО з метою їх скорочення в частині вимог до розкриття інформації з урахуванням положень відповідних Директив ЄС.

Регулювання бухгалтерського обліку має бути спрямоване на створення можливостей інформаційного забезпечення усіх користувачів, а не на обмеження дій облікового персоналу.

Тому важливо переглянути саму сферу та методи регламентації бухгалтерського обліку.

Передусім виникає сумнів щодо можливості задоволення різномірних інформаційних потреб усіх користувачів у разі уніфікації інформаційної системи, яка має забезпечити ці потреби.

В ЄСРП уніфікація бухгалтерського обліку охоплювала усі його стадії, зокрема первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерську звітність. Це було виправдано в умовах єдиної форми власності та централізованого управління економікою. Розвиток комп'ютерних технологій поступово призвів до реуніфікації облікових реєстрів, різноманіття їх електронних форм.

Пізніше, по мірі розвитку ринкових відносин і реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, зросла кількість методів оцінки суб'єктів господарювання щодо їх вибору як складової облікової політики. Проте досі зберігаються уніфіковані плани рахунків бухгалтерського обліку та уніфіковані форми фінансової звітності.

Уніфікація фінансової звітності по суті означає превалювання форми над сутністю. Це суперечить принципам складання фінансової звітності, встановленим Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», які передбачають зокрема превалювання сутності над формою.

У свою чергу задає уніфікація системи рахунків бухгалтерського обліку задає ієрархію аналітичного обліку, що обмежує можливість одночасного групування інформації за різними напрямками. Зокрема групування витрат за функціями (виробництво, збут, управління) вимагає застосування додаткових процедур для узагальнення інформації про витрати на якість, соціальні, екологічні, інвестиційні, транзакційні витрати тощо.

Як наслідок, в Україні потреби керівництва підприємств в інформації для управління мають вторинний характер та підпорядковані методології фінансового обліку.

Уніфікація та моноорієнтація бухгалтерського обліку створюють передумови для регулювання бухгалтерського обліку в інтересах лише одної групи користувачів.

Для уникнення моноорієнтації бухгалтерського обліку необхідно відмовитись від детальної регламентації технології облікового процесу та структури бази даних, яка сьогодні значною мірою визначається планом рахунків. Це дасть можливість підприємству обирати найбільш ефективні методи обробки облікової інформації для задоволення різномірних потреб користувачів. Для забезпечення контролю за якістю вихідної інформації достатньо законодавчих вимог щодо обов'язковості: документування господарських операцій (визначення обов'язкових реквізитів документів, їх зберігання, тощо); хронологічної реєстрації усіх господарських операцій; складання зовнішньої звітності згідно з встановленими стандартами.

При цьому, наукове обґрунтування не має бути визначальним чинником при розробці та удоскона-

ленні нормативної бази бухгалтерського обліку. Завданням вчених є узагальнення практики ведення обліку та надання рекомендацій, щодо розв'язання існуючих проблем, а не нав'язування практикам своїх ідей.

За цих умов, зростає роль незалежної професійної експертизи проектів нормативних документів з бухгалтерського обліку.

Наразі Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України не здатна виконувати цю функцію через існуючий порядок її формування та функціонування.

Тому замість створення нових суб'єктів регулювання бухгалтерського обліку слід посилити експертну компоненту в сфері регулювання бухгалтерського обліку.

Це можна зробити, наприклад за ініціативи професійних та громадських організацій у вигляді незалежної експертної групи з бухгалтерського обліку.

В подальшому, на певному етапі розвитку країни, це дасть можливість перейти до змішаної моделі, яка дозволить поєднати переваги державного та недержавного підходів до регулювання бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

1. У світі поширюється глобальне макрорегулювання обліку за допомогою єдиних міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).
 2. У більшості країн зберігається державне регулювання бухгалтерського обліку на рівні законів, які визначають загальні вимоги до обліку. При цьому спостерігається стійка тенденція переходу від монорегулювання (з боку державного органу або професійної організації) до змішаного регулювання шляхом створення незалежного органу (Ради), до складу якого входять представники усіх зацікавлених сторін.
 3. Огляд теорій і стратегій регулювання бухгалтерського обліку дозволяє виділити децентралізацію (саморегулювання) та централізацію (в інтересах суспільства або в інтересах певної групи) регулювання. Всі інші розглянуті теорії та стратегії характеризують мотиви, організаційні форми або сферу регулювання в межах цих трьох підходів.
 4. Діючи в Україні система державного регулювання бухгалтерського обліку не здатна забезпечити інтереси усіх користувачів облікової інформації та створює ризики «захоплення» регулювання з боку зацікавленої групи осіб.
- Тому, необхідно відмовитись від зайвої регламентації технологічного процесу обліку та посилити роль незалежної професійної експертизи в удосконаленні вимог щодо розкриття релевантної інформації суб'єктами господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Richardson A.J.** Regulation/ A.J. Richardson, E.Kilfoyle//The Routledge Companion to Accounting History / Edited by John Richard Edwards and Stephen P. Walker. – London & New York: Routledge, 2009. – 619 p.
2. **Петрук М. О.** Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
3. **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.
4. **Моссаковський В.** Про перспективи подальшого

розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. Москавський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 10–20.

5. **Пархоменко В. М.** Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец.08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. М. Пархоменко. – К., 2002. – 19 с.

6. **Стрельников А. И.** Методологические и организационные проблемы государственного регулирования бухгалтерского учета / А. И. Стрельников // Финансы, учет, банки. – Выпуск №13. – 2007. – С.53-59.

7. **Пушкар М. С.** Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

8. **Кірейцев Г.Г.** Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Збірник наукових праць. – Кам'янець-Подільський. – Випуск 17. – Том 2. – 2009. – С. 22-29.

9. **Швец В.** До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ / В.Швец // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2015. – №10. – С.60-69.

10. **Жук В. М.** Реформування бухгалтерського обліку і звітності: стан та перспективи / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4–14

11. **Соколов Я.В.** Регламентация бухгалтерского учета: прошлое и будущее / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. 1991. – №3. – С. 61-66.

12. **Oguri T.** Function of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economics / T. Oguri // Critical Perspectives on Accounting. – Volume 16. – Issue 2. – 2005. – February. – P.77 – 94.

13. **Reports** on the Observance of Standards and Codes (ROSC) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.worldbank.org/ifa/ros.html>.

14. **Accounting Standard Setting in Europe** / Federation des Experts Comptables Europeens, December 2000 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www/fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=106.

15. **Сандер Ш.** Конкуренція у регламентації облікових стандартів у межах міжнародних кордонів та кризних / Ш. Сандер // Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Доб'я, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. Ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. Нац. торг. – екон. ун-т, 2008. – 735с.

16. **Бархатов А.П.** Международный учет: учебное пособие. – М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 288 с.

17. **Мэтьюс М. Р.** Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. Э.И. Гогия, Я.В.Молоток, И.А. Смирновой ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

18. **Sunder S.** Theory of Accounting and Control / S. Sunder. – Cincinnati: South Western College Publishing, 1997. – 212 p.

19. **Лев Б.** Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев; пер. с англ. Л. М. Лопатникова. – М.: КВИНТО–КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.

20. **Edey H. C.** Accounting Standarts – Boon or Gurse? / H. C. Edey, W. T. Baxter // Accounting and Business Research. – 1981. – Winter. – P. 3-10.

21. **Benston G. J.** The Establishment and Enforcement of Accounting Standards: Methods benefits and Costs / G. J. Benston // Accounting and Business Research. – 1980. – Winter. – P.56.

22. **Godfrey J.** Accounting Theory/ J. Godfrey, A.Hodgson, S.Holmes, A.Tarca. – Sixth edition. – Chichester : John Wiley & Sons Australia, Ltd, 2006. – 682 p.

23. **Drever M.** Contemporary Issues in Accounting/ M. Drever, P. Stanton, S. Mc Gowan. – John Wiley&Sons Australia, Ltd., 2007. – 414 p.

24. **Riahi-Belkaoui A.** Accounting Theory / A. Riahi-Belkaoui. – [Fifth edition]. – London: Thomson, 2004. – 598 p.

25. **Deegan C.** Financial Accounting Theory / C.Deegan, J.Unerman. – European edition. – New York : McGraw–Hill, 2006. – 466 p.

26. **Gaffikin M.** Regulation as Accounting Theory/ M. Gaffikin. – Wollongong: School of Accounting & Finance University of Wollongong, 2005. – 19 p.

27. **Tinker A.** Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory / A. Tinker // Journal of Accounting and Public Policy. – 1984. – Vol. 3. – P. 55-74.

28. **Puxty A. G.** Modes of Regulation in Advanced Capitalism Locating Accountancy in Four Countries/ A. G .Puxty, H. Wilmott, D. Cooper, T. Lowe // Accounting, Organizations and Society. – 1987. – Vol. 12. – P. 273-292.

29. **Baldwin R.** Understanding Regulation: Theory, Strategy and Practice /R.Baldwin, M. Cave. – Oxford: Oxford University Press. 1999. – 363p.

30. **«Кейнсианство** это тупик...» // Бизнес. – №25. – 21.06.10. – С. 27-30.

31. **Пасхавер А.** Народ болен: доверчивое отношение к популистам – это опасная болезнь, погубившая не одну страну// Факты. – №25. – 23.06.16. – С.5.

32. **Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні:** Закон України від 16.07.1999 № XIV// [Електронний ресурс]/Верховна Рада України. – 1999. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

33. **Ловінська Л.** Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С.7-25.

34. **Голов С.** «Научное строительство» учета налоговых разниц / С. Голов, А. Твердомед // Бухгалтерия. – 2004. – №39. – С.88-95.

35. **Ямборко Г.** Проблеми узгодження бухгалтерського обліку і податкових розрахунків / Г.Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С.19-26.

36. *Про затвердження* Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1316. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
37. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
38. *Бухгалтерський* облік. Розрахунок податкових різниць // Бухгалтерія. – 2008. – №29. – С.10-11.
39. *Податковий* кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
40. *Про затвердження* Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011р. №27. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
41. *Податкові* різниці: гуд бай, шароварщина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gaap.in.ua>.
42. *Назарбаєва І.* Бухоблік підігнали під податковий кодекс/ І. Назарбаєва // Бухгалтерія. – 2011. – №16. – С.6.
43. *Стратегія* застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України №911-р від 24.10.2007 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80#n8>.
44. *Голов С.* МСФЗ в законі / С. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2011. – №9. – С.3-9.
45. *Голов С.Ф.* Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклик для України /С.Ф. Голов// Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 10. – С. 3-13.
46. *Голов С.* Нормативні обмеження застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 4. – С. 2-11.
47. *Єфіменко Т.І.* Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції/ Т.І. Єфіменко // Фінанси України. – 2014. – № 10. – С. 7-23.
48. *Як заробляли* на податковому кодексі [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://nashigroshi.org/2011/01/17/yak-zaroblyaly-na-podatkovomu-kodeksi>.
49. *Екс-заступника* Міністра фінансів України звинувачують [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://forum.finance.ua/topic175855.html#p3224180>.
50. *Науковці* Академії фінансового управління взяли участь в II Національному форумі з підтримки експорту «Відкриваємо країни. Об'єднуємо бізнес» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://afu.minfin.gov.ua>.
51. *Олійник Я. В.* Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Я. В. Олійник. – К., 2016. – 34 с.
52. *Озеран А.В.* Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія / А.В. Озеран. – К.: КНЕУ, 2015. – 471 с.

В статье рассмотрены теории и практика регулирования бухгалтерского учета, в частности его стандартизацию.

Хотя в мире наблюдается гармонизация методов учета посредством применения МСФЗ, сохраняются существенные различия в регулировании бухгалтерского учета.

Обзор теорий и стратегий регулирования отчетности позволяет различать децентрализацию (саморегуляция) и централизацию (в интересах общества или в интересах определенной группы) регулирования.

В Украине следует отказаться от лишней регламентации технологического процесса учета и усилить роль независимой профессиональной экспертизы проектов нормативных актов.

Ключевые слова : бухгалтерский учет, финансовая отчетность, регулирование, стандарты.

The paper deals with the theories and practice of accounting regulation, in particular its standardizations.

Although there tends to be harmonization of methods of accounting through application of IFRS in the world, there are substantial differences in regulation of accounting.

The review of theories and strategies of accounting regulation allows to distinguish decentralization (self-regulation) and centralization (in interests of the society or in interests of a certain group) of regulation.

In Ukraine it follows to give up superfluous regulation of technological process of accounting and strengthen the role of independent professional examination of projects of normative acts.

Keywords: accounting, financial statements, regulation, standards.