

О. С. Бондаренко

кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки, обліку і аудиту

Київський національний університет технологій та дизайну

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
У ЗАРУБІЖНІЙ ТА ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ**

E. Bondarenko

Candidate of economic sciences, associate professor department of economics, accounting and audit

Kyiv national University of technologies and design

**PECULIARITIES OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING
FOREIGN AND DOMESTIC PRACTICE**

Проведено порівняльний аналіз вітчизняних і зарубіжних підходів до регулювання бухгалтерського обліку, узагальнено сучасні системи організації обліку та представлено їх визначальні риси, обґрунтовано недоліки організації бухгалтерського обліку в Україні.

A comparative analysis of domestic and international approaches to accounting regulation, summarized the modern system of accounting and presented their defining features, substantiated deficiencies of accounting in Ukraine.

Ключові слова: *рівні регулювання бухгалтерського обліку, системи організації бухгалтерського обліку, зарубіжний і вітчизняний досвід.*

Key words: *levels of regulation of book keeping, the system of organization of accounting, foreign and domestic experience.*

Постановка проблеми. Сучасний розвиток світової економіки характеризується розширенням економічних зв'язків між країнами та поширеністю досвіду передових. Значною мірою це стосується механізмів управління вітчизняними підприємствами, що мають базуватися на адаптованих до ринкових умов господарювання принципах, методах, важелях. Одним з основних напрямів, що вимагає найбільшого пристосування до зарубіжної практики є

бухгалтерський облік. Це зумовлено залученням до капіталів вітчизняних підприємств іноземних інвесторів, що посилюють вимоги до якості інформації, яка формується за результатами ведення бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, дослідження дієвих підходів до організації бухгалтерського обліку у зарубіжній практиці, а також впровадження новітніх методів регулювання, оцінки, представлення інформації та складання фінансової звітності на вітчизняних підприємствах є актуальним на сучасному етапі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитку теорії та практики організації бухгалтерського обліку у вітчизняній та зарубіжній практиці присвячено праці Чумаченка М.Г., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Чижевської Л.В., Галузіної С.М., Пупшиса Т.Ф., Лучко М.Р., Бенько І.Д., Сук Л.К., Сук П.Л. та ін. Не зважаючи на ґрунтовність розробок науковців окремі аспекти регулювання та організації бухгалтерського обліку вимагають подальшого дослідження. Основними з них є питання визначення рівнів регулювання бухгалтерського обліку, організації та ведення бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних вимог, обґрунтування потреб користувачів фінансової звітності, реалізації напрямів гармонізації та стандартизації.

Мета дослідження. У зв'язку з цим, мета статті полягає у порівнянні рівнів регулювання бухгалтерського обліку у вітчизняній і зарубіжній практиці, узагальненні та виділенні характерних рис сучасних систем організації бухгалтерського обліку, обґрунтуванні їх значення для успішної реалізації напрямів міжнародної гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Впровадження у практику господарювання вітчизняних підприємств нових підходів до організації бухгалтерського обліку, в першу чергу, вимагає дослідження ряду чинників, що визначають їх функціонування. Це такі як національні особливості, політичні та економічні зв'язки, податкова система, методи фінансування капіталу, специфіка функціонування суб'єктів господарювання, національна та корпоративна культура, рівень професійної підготовки фахівців, наукові розробки та їх впровадження у практику господарювання. Разом з цим, негативний чи позитивний характер впливу кожного з

перерахованих чинників на організацію та ведення бухгалтерського обліку є наслідком дієвості важелів законодавчого і нормативного регулювання за всіма напрямками господарської діяльності.

У сфері організації та ведення бухгалтерського обліку, зарубіжні країни, як правило, використовують чотири рівні регулювання. Це документи законодавчих органів, державних органів, професійних і приватних організацій, а також розробки, проведені з власної ініціативи професіоналів бухгалтерської справи. При цьому, у різних країнах ступінь впливу регулюючих установ на діяльність суб'єктів господарювання є неоднаковою (табл. 1.).

Таблиця 1.

Порядок регулювання бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах

Країна	Регулююча установа	Принцип дії	Права членів	Призначення керівництва	Взаємодія з державними органами
Греція	Офіційна організація бухгалтерів	Єдина проводить аудиторські перевірки	Діють як окрема фірма	Призначається урядом	Підпорядкування
Півна Іспанія	Інститут дипломованих бухгалтерів	Координує діяльність фахівців та якість освітніх курсів	Можуть працювати у державних структурах	Призначається голосуванням членів	Співпраця
Італія	Національна рада фахівців та бухгалтерів	Видає деякі стандарти бухгалтерської справи	Контролюють діяльність бухгалтерів	Призначається Міністерством юстиції	Співпраця
Люксембург	Інститут ревізорів підприємств	Здійснює контроль за діяльністю аудиторів	Статус кваліфікованого аудитора	Призначається Міністерством юстиції	Підпорядкування

Іспанія	Інститут бухгалтерів і аудиторів	Контролює діяльність бухгалтерів і вирішує питання їх роботи	Державні службовці	призначається урядом	Підпорядкування
	Асоціація іспанських бухгалтерів і чиновників	Розробляє рекомендацій з питань бухгалтерської справи	Бухгалтера, аудитори, вчені та інші	Призначається голосуванням членів	Співпраця
Швеція	Інститут професійних бухгалтерів	Надає послуги з ведення документів, підготовки звітів	Статус нижчої кваліфікації бухгалтера	Призначається Радою з торгівлі	Співпраця
	Інститут професійних аудиторів	Надає послуги з аудиту, перевіряє ведення обліку	Статус бухгалтера-аудитора	Призначається Радою з торгівлі	співпраця

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах України регламентується п'ятьма рівнями: 1) нормативно-правові акти вищої юридичної сили; 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади; 3) положення, що затверджуються Міністерством фінансів України, постанови та накази НБУ, Державного казначейства України; 4) нормативно-правові акти та методичні рекомендації Міністерства фінансів, Державної податкової служби, Міністерства статистики та інших органів виконавчої влади; 5) рішення щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, що приймаються керівництвом підприємства на підставі законодавчих актів попередніх чотирьох рівнів.

Результати аналізу показують, що зарубіжний досвід ведення бухгалтерського обліку розглядається як засіб реалізації, контролю господарської діяльності та активізації людського

фактора. На відміну від нього організація бухгалтерського обліку в Україні не передбачає виділення рівня теоретиків і практиків. Це пояснюється відсутністю тісних зв'язків між державними органами, керівниками підприємств та науковцями.

Разом з іншими чинниками, які мають різний характер впливу на діяльність вітчизняних і зарубіжних підприємств, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку, визначають його зміст як системи. Системи обліку відрізняються організаційною будовою, складом, кількістю об'єктів та суб'єктів, видами і силою взаємозв'язків об'єктів і суб'єктів, рівнем семантичної узгодженості облікової інформації, сферами дії, характером взаємодії із зовнішнім середовищем [2, с. 133]. Тому в сучасних умовах виділяється шість систем організації бухгалтерського обліку: 1) британо-американська (англосаксонська) [6, с.21] або англо-американська [2, с.137], [8, с.3]; 2) континентальна [6, с. 21], [8, с.3] або франко-німецька [6, с. 21]; 3) південноамериканська [6, с. 21], [8, с. 3-4]; 4) змішана [6, с. 21]; 5) ісламська [6, с. 21], [8, с. 4]; 6) інтернаціональна [6, с. 21]. Кожна система характеризується певним комплексом показників. До найсуттєвіших з них доречно відносити стандарти бухгалтерського обліку, план рахунків бухгалтерського обліку, облікову політику, форми первинних документів і облікових реєстрів.

Англо-американська застосовується у Австралії, Багамах, Беніні, Бермудах, Ботсвані, Венесуелі, Ірландії, Великобританії, Кіпрі, Домініканській республіці, Ісландії, Мексиці, Гонконзі, Індії, Нідерландах, Ізраїлі, Канаді, США, Мексиці, Пакистані, Ямайці, Колумбії. До її визначальних рис доцільно відносити: 1) високий професіоналізм як бухгалтерів так і користувачів, 2) орієнтування обліку і звітності на потреби приватного власника, 3) мінімальний ступінь регламентації, 4) відображення господарських операцій за ціною на момент угоди, 5) використання принципу обліку за первісною вартістю, 6) відсутність загальноприйнятих національних планів рахунків, 7) професійне регулювання, 8) розвинений ринок цінних паперів. Слід зазначити, що Костюченко В.М., систематизуючи облікові системи кожної країни за показниками гнучкості, прозорості, фондового ринку, бухгалтерської професійності,

користувачами [3, с. 179], обґрунтовує, що Велика Британія має саму гнучку і прозору систему обліку, для якої найважливішим є бухгалтерська професія і фондовий ринок.

Франко-німецька система використовується в Австрії, Італії, Німеччині, Бельгії, Норвегії, Швейцарії, Греції, Португалії, Швеції, Єгипті, Франції, Японії, Алжирі, Люксембург, Іспанії, Камбоджі, Туреччині, Фінляндії, Гвінеї, Данії. Визначальними рисами такої системи є 1) наявність тісних зв'язків з банками, 2) орієнтування на задоволення потреб кредиторів, податкових чи інших органів державної влади, 3) низький рівень зацікавленості в учасниках ринку цінних паперів, 4) жорсткий ступінь регламентації, 5) наявність централізованого плану рахунків, 6) суттєві відмінності у практиці обліку країн. Слід зазначити, що найменш консервативну і найбільш гнучку і прозору систему обліку мають Норвегія, Швеція, Фінляндія, Данія, [3, с. 179].

Південноамериканська система функціонує у Аргентині, Болівії, Парагваї, Перу, Чилі, Еквадорі, Гватемалі, Сальвадорі, Гондурасі, Нікарагуа. Визначальними рисами даної системи є 1) уніфікація принципів обліку, 2) застосування єдиних способів обліку, 3) коригування звітності на темпи інфляції, 4) законодавчий ступінь регламентації, 5) орієнтування на потреби державних органів щодо поповнення доходної частини бюджету.

Змішана система застосовується у Албанії, Болгарії, В'єтнамі, Естонії, Латвії, Литві, Хорватії, Польщі, Румунії, Сербії, Росії, Україні. Визначальні риси такої системи досить складно визначати, оскільки в залежності від специфіки державного регулювання окремої країни вона досить часто поєднує в собі риси як британо-американської так і континентальної систем.

Ісламська система функціонує у країнах Близького Сходу. Її визначальними рисами є 1) високий рівень впливу релігії, 2) оцінка активів і зобов'язань за ринковими цінами, 3) надмірний вплив регулюючих органів, 4) заборона отримання фінансових дивідендів.

Інтернаціональна система виділяється науковцями останніми роками, що обумовлено розвитком процесів інтеграції та глобалізації. Її визначальними рисами є застосування 1) загальноприйнятних принципів бухгалтерського обліку та 2) міжнародних стандартів бухгалтерської звітності. Організація бухгалтерського обліку за такою системою забезпечує

найбільшу дієвість елементів методу бухгалтерського обліку шляхом створення єдиних вимог для підприємств різних країн. Однак її формування є досить складним процесом через наявність у різних країнах світу неоднакових важелів державного та нормативного регулювання.

У відповідності до зазначених систем сформовано три міжнародні плани рахунків бухгалтерського обліку: Європейського Союзу, Африканського Союзу, Британо-американської облікової системи. План рахунків ЄС базується на міжнародних і національних стандартах і законах. Основними особливостями є те, що він встановлює єдині норми та вимоги для країн ЄС за кожною статтею балансу та звіту про прибутки і збитки, враховує вимоги Торговельного кодексу, передбачає організацію обліку з урахуванням форм власності, видів підприємств. Плану рахунків Африканського Союзу покликаний задовольняти всіх користувачів облікової інформації шляхом використання сучасних засобів обробки інформації. Щодо країн, які застосовують план рахунків британо-американської облікової системи, то кожна фірма розробляє власний план.

Враховуючи те, що Україна прямує до світового економічного простору організація бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємства також включає використання планів рахунків підприємств і організацій, малих підприємств, бюджетних установ, комерційних банків, центрального банку, які сформовані на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однак в організації бухгалтерського обліку України обмежена альтернатива самостійного вибору складових організації бухгалтерського обліку, зокрема бюджетні установи не можуть обрати іншу форму його ведення крім меморіально-ордерної, малі підприємства можуть використати тільки один план рахунків, який не містить 8 і 9 класів, у затверджених формах фінансової звітності підприємства не можуть змінювати кількість і наповненість статей.

Висновки

Узагальнюючи результати проведених досліджень, доцільно зазначити, що врахування охарактеризованих рівнів регулювання бухгалтерського обліку, визначених ступенів їх регламентації та обґрунтованих особливостей функціонування систем бухгалтерського обліку у

вітчизняній і зарубіжній практиці є основою для подальшої успішної реалізації заходів щодо забезпечення його гармонізації і стандартизації.

Перспективи подальших досліджень

Подальші дослідження будуть направлені на пошук раціональних напрямів реалізації гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку, а також забезпечення ефективності організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч. 1 Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ЖІТІ, 1998. – 928 с.
2. Галузіна С.М., Пупшис Т.Ф. Международный учет и аудит. – СПб.:, 2006. – 272 с.
3. Костюченко В.М. Аналіз факторів впливу на розвиток систем бухгалтерського обліку країн ЄС. /Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції: Київ, 23 жовтня 2009 р. – К.: КНЕУ, ФПБАУ, 2009. – 582 с.
4. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
5. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку //ЛІГА Бізнес Інформ. – 2013 р.
6. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – К: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
7. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
8. Классификация моделей бухгалтерского учета. /Школа професіонального бухгалтера – № 21-22 (22). – 1.12.2003. – С. 3-5.

References

1. Butynets, F.F. (1993), *Istoriia rozvytku bukhhalters'koho obliku* [History of the development of accounting], ZhITI, Zhytomyr, Ukraine.

2. Galuzin, S.M. and Pupshys T.F. (2006), *Mezhdunarodnyj uchet y audyt* [International accounting and audit], SPb..
3. Kostyuchenko, V. M. (2009) “Analysis of factors influencing the development of the accounting systems of the EU countries”, *Bukhhalters'kyj oblik, analiz ta audyt v epokhu hlobal'nykh zmin: tezy dopovidej* [International scientific-practical conference], KNEU, Kyiv, Ukraine, pp. 582
4. Luchko M.P. and Benko I.D. (2006), *Bukhhalters'kyj oblik u zarubizhnykh krainakh* [Accounting in foreign countries], Znannia, Kyiv, Ukraine.
5. LIHA Biznes Inform (2013), *Natsional'ni polozhennia (standarty) bukhhalters'koho obliku*.
6. Suk L.K. and Suk P.L. (2009), *Orhanizatsiia bukhhalters'koho obliku* [Organization of accounting], Karavela, Kyiv, Ukraine.
7. Chyzhevs'ka L.V. (2007), *Bukhhalters'kyj oblik iak profesijna diial'nist': teoriia, orhanizatsiia, prohnoz rozvytku* [Accounting professional activities: theory, organization, forecast of development], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
8. *Klasyfikatsiia modelej bukhhalterskoho ucheta* (2002) [Classification of models of accounting], *Shkola profesional'noho bukhhaltera*, vol. 21-22 (22), pp. 3–5.