

3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32782/2523-4803/72-2-10>

УДК 657

Мурашко І.С.

кандидат економічних наук,
Ізмаїльський державний гуманітарний університет

Murashko Iryna

Izmail State Humanitarian University

СИСТЕМА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

У статті досліджено систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Наведено рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні та розглянуто основні положення, які розглядаються на різних рівнях. Проведено порівняння базових принципів бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Досліджено нормативно-правове регулювання формування, затвердження та внесення змін до наказу про облікову політику підприємства як основного внутрішнього нормативного документу на підприємстві з питань організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Наведено деякі проблеми нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерської звітності, облікова політика підприємства.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік визначається як процес реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік є основним джерелом інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, а тому від ефективності його організації залежить і ефективність діяльності підприємства. Ефективність організації бухгалтерського обліку, у свою чергу, пов'язано із системою його нормативно-правового регулювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Систему нормативно-правового регулювання обліку в Україні досліджували такі науковці, як А.А. Михалків, О.Ф. Фал, О.О. Любар, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, М.С. Пушкар та інші. Але законодавча база постійно змінюється, а тому підлягає подальшому дослідженню.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є аналіз системи нормативно-правового регулювання обліку в Україні.

Виклад основного матеріалу. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку є системою законодавчих і нормативних актів, якими регламентується фінансово-господарська діяльність підприємства та ведення їх бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Система нормативно-правового регулювання обліку в Україні включає п'ять рівнів: міжнародні норми права, державні вихідні норми права, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція до його застосування, методичні рекомендації з ведення обліку, внутрішні нормативні документи на підприємстві з організації бухгалтерського обліку (рис. 1).

Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності не відноситься безпосередньо до міжнародних стандартів фінансової



Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: побудовано автором за даними [1–7]

звітності. У Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності визначено мету фінансових звітів, основоположні припущення, елементи фінансової звітності та порядок їх визнання і оцінки, концепції збереження та відтворення капіталу [2].

Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку є групою нормативних документів, у яких визначаються загальні правила складання фінансової звітності та порядок відображення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності підприємства.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності

мають рекомендаційний характер на міжнародному рівні. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» зазначено, що публічні акціонерні товариства, інші підприємства, які складають суспільний інтерес зобов'язані використовувати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності для складання фінансової звітності, інші підприємства самостійно обирають концептуальну основу для складання фінансової звітності [3].

Основним нормативним документом, яким регламентується бухгалтерський облік в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у якому визна-

чено порядок державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності та інше. У Законі також наведено принципи бухгалтерського обліку, які є загальними та основними вимогами до інформації, що наводиться у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємств, а саме принципи автономності, повного висвітлення, послідовності, безперервності, превалювання сутності над формою, нарахування, єдиного грошового вимірника, інші принципи відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [3].

Наведені принципи у МСБО та НП(С)БО мають певні відмінності (таблиця 1).

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено такі принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як автономність, повне висвітлення, безперервність діяльності, єдиний грошовий вимірник, нарахування, історична (фактична) собівартість, обачність, превалювання сутності над формою, періодичність, послідовність. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наведено такі принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як безперервність, нарахування, послідовність подання, суттєвість та об'єднання у групи, згортання, частота звітності та порівняльна інформація. А, отже, основні вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності не співпадають відповідно до НП(С)БО та МСФЗ.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, як і Міжнародні стандарти фінансової звітності, є групою нормативних документів, у яких

Таблиця 1

Принципи бухгалтерського обліку за МСБО та НП(С)БО

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Тлумачення
Автономності	-	Передбачає відокремлення майна та зобов'язань підприємства від майна та зобов'язань його власників
Повного висвітлення	-	Передбачає розкриття всієї інформації про операції, які можуть вплинути на прийняття рішень користувачами
Безперервності діяльності	Безперервність	Передбачає здійснення оцінки активів та зобов'язань, виходячи з припущення, що діяльність підприємства триватиме далі
Єдиного грошового вимірника	-	Застосування у фінансовій звітності єдиного грошового вимірника – гривні
Нарахування	Нарахування	Відповідність
Історичної (фактичної) собівартості	-	Оцінка активів здійснюється, виходячи з витрат на їх виробництво
Обачності	-	Недопущення заниження оцінки зобов'язань та завищення оцінки активів
Превалювання сутності над формою	-	Передбачає відображення операцій у фінансовій звітності, виходячи не тільки з їх юридичної сутності, але й економічного змісту
Періодичності	-	Передбачає умовне розподіл всієї діяльності підприємства на періоди для складання фінансової звітності
Послідовності	Послідовність подання	Застосування обраної облікової політики
-	Суттєвість та об'єднання у групи	Передбачає окреме подання кожного суттєвого класу статей, але можливо об'єднання несуттєвих рядків фінансової звітності у групі
-	Згортання	Передбачає недопущення згортання активів, зобов'язань, доходів та витрат
-	Частота звітності	Передбачає подання мінімального пакету фінансової звітності щонайменше щороку
-	Порівняльна інформація	Передбачає необхідність наведення інформації попередніх періодів відносно кожної статті фінансової звітності

Джерело: побудовано автором за даними [5; 6]

наведено порядок відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про об'єкти бухгалтерського обліку (господарські засоби та джерела їх формування та господарські процеси).

На рівні підприємства бухгалтерський облік регламентується внутрішніми нормативними документами: Наказом про облікову політику, Положенням про бухгалтерську службу та іншими. Внутрішні нормативні документи не можуть суперечити державним нормативним документам з регулювання бухгалтерського обліку. Але, порядок формування облікової політики, її зміст, оформлення наказу про облікову політику, внесення змін до нього регламентовано в Україні недостатньо [7]. Нормативними документами з організації облікової політики є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у якому наводиться визначення поняття «облікова політика», як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємствами для складання і подання фінансової звітності [3].

2. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р., у якому міститься загальні положення та неповний перелік елементів облікової політики [8].

3. Лист Міністерства фінансів України «Щодо облікової політики» від 14.05.2012 р., у якому роз'яснюється поняття облікової оцінки, наведено обставини, які можуть спричинити перегляд облікової оцінок (зокрема, зміна обставин, на яких базувалась облікова оцінка або отримання додаткової інформації), зміна облікових оцінок та облікової політики [9].

4. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», у якому наводиться порядок відображення у фінансовій звітності виявлених помилок, а також зміни облікових оцінок [10].

Таким чином, законодавчо не регламентується зміст складових облікової політики, повний перелік її елементів, порядок формування, затвердження та внесення змін до наказу про облікову політику, який, до речі, є основним внутрішнім нормативним документом з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Висновки. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні включає п'ять рівнів, які націлені на забезпечення реалізації головної мети бухгалтерського обліку – надання повної, правдивої та неупередженої інформації користувачам. Разом з тим, наявні недоліки у системі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку ускладнюють ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Зокрема, недоліками системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є: розбіжності у принципах бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності між Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності, не зважаючи на те, що вітчизняним підприємствам дозволено застосовувати міжнародні стандарти для складання фінансової звітності; основні положення з організації бухгалтерського обліку для підприємств будь-якої організаційно-правової форми та виду діяльності наведено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а додаткові роз'яснення новодяться у інших нормативних актах; відсутність належної регламентації порядку формування, затвердження та внесення змін до облікової політики підприємства. Таким чином, з метою підвищення якості бухгалтерського обліку на українських підприємствах, а також інформації, що наводиться у фінансовій звітності, необхідно оптимізувати систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку.

Список літератури:

1. Лисенко А.М. Система нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальнопромислових витрат підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2015. № 27. С. 234–245.
2. Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності Концептуальна основа фінансової звітності. № 929–009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 29.08.2022).
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 29.08.2022).
4. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України від 5 жовтня 2017 р. № 2164-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 29.08.2022).
5. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства Фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 29.08.2022).

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» № 929. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 29.08.2022).
7. Любар О.О. Вітчизняний та зарубіжний досвід нормативно-правового забезпечення обліку операцій на позабалансових рахунках. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/74.pdf (дата звернення: 29.08.2022).
8. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику». URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 29.08.2022).
9. Лист Міністерства фінансів України «Щодо облікової політики та облікових оцінок» від 14.05.2012 р. № 31-08410-07-25/12004. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 29.08.2022).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» № 173 від 28 травня 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 29.08.2022).

References:

1. Lysenko A.M. (2015) Systema normatyvno-pravovoho rehuliuвання obliku ta audytu zahalnovyrobnychkh vytrat pidpriemstva [The system of regulatory and legal regulation of accounting and auditing of general production costs of the enterprise]. *Scientific works of the Kirovohrad National Technical University. Economic sciences*, no. 27, pp. 234–245.
2. Kontseptualna osnova skladannia ta podannia finansovoi zvitnosti Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti № 929 – 009 [Conceptual basis of preparation and presentation of financial statements Conceptual basis of financial statements № 929 – 009]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (accessed August 29, 2022).
3. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. No 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999 № 996- XIV]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed August 29, 2022).
4. On amendments to the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» regarding the improvement of some provisions: Law of Ukraine dated October 5, 2017 № 2164-VIII [Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy «Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» shchodo udoskonalennia deiakykh polozhen: Zakon Ukrainy vid 5 zhovtnia 2017 r. № 2164-VIII]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed August 29, 2022).
5. National Regulation (Standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting». Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 № 73 [Natsionalne Polozhennia (Standart) bukhgalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy vid 07 liutoho 2013 r. № 73]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (accessed August 29, 2022).
6. International accounting standard 1 «Submission of financial statements» № 929 [Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 1 «Podannia finansovoi zvitnosti» № 929]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (accessed August 29, 2022).
7. Lubar O.O. (2019) Vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid normatyvno-pravovoho zabezpechennia obliku operatsii na pozabalansovykh rakhunkakh [Domestic and foreign experience of regulatory and legal maintenance of accounting of operations on off-balance sheet accounts]. *Efficient economy*, no. 11. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/74.pdf (accessed August 29, 2022).
8. Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 «Pro oblikovu polityku» [Letter of the Ministry of Finance of Ukraine dated 12.21.2005 No. 31-34000-10-5/27793 «About accounting policy»]. Available at: <http://www.minfin.gov.ua> (accessed August 29, 2022).
9. Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy «Shchodo oblikovoi polityky ta oblikovykh otsinok» vid 14.05.2012 r. № 31-08410-07-25/12004 [Letter of the Ministry of Finance of Ukraine «Regarding accounting policy and accounting estimates» dated May 14, 2012 No. 31-08410-07-25/12004]. Available at: <http://www.minfin.gov.ua> (accessed August 29, 2022).
10. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku «Vypravlennia pomylok i zminy u finansovykh zvitakh» № 173 vid 28 travnia 1999 r. [Regulations (standard) of accounting «Correction of errors and changes in financial reports» № 173 dated May 28, 1999]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (accessed August 29, 2022).

SYSTEM OF REGULATORY AND LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING IN UKRAINE

The purpose of the study is to analyze the system of regulatory and legal regulation of accounting in Ukraine. The relevance of the study is related to the fact that accounting is the main source of information about the financial and economic activity of the enterprise, and the effectiveness of the organization of accounting and financial reporting depends on the effectiveness of the regulatory system. The article examines the system of normative and legal regulation of accounting in Ukraine. It was determined that the legal regulation of accounting is a system of legislative and regulatory acts that regulate the financial and economic activity of the enterprise and its accounting and financial reporting. The levels of regulatory and legal regulation of accounting in Ukraine are given, namely international norms of law, state original norms of law, Provisions (standards) of accounting, Chart of accounts of accounting and Instructions for its application, methodological recommendations for keeping records, internal regulatory documents at the enterprise on the organization of accounting, and considered the main provisions that are considered at different levels. A comparison of the basic principles of accounting according to international standards of financial reporting and national regulations (standards) of accounting was carried out. The normative-legal regulation of the formation, approval and introduction of changes to the order on the accounting policy of the enterprise as the main internal regulatory document at the enterprise on the organization of accounting and preparation of financial statements was studied. Some problems of legal regulation of accounting in Ukraine are presented, namely, discrepancies in the principles of accounting and preparation of financial statements between the National Accounting Regulations (standards) and International Financial Reporting Standards; It is noted that in order to improve the quality of accounting at Ukrainian enterprises, as well as the information provided in financial statements, it is necessary to optimize the system of normative and legal regulation of accounting.

Key words: *accounting, legal regulation of accounting, international standards of financial reporting, national provisions (standards) of accounting reporting, accounting policy of the enterprise.*