

Облік і оподаткування

УДК 631.162(477)

**Павлік Ірина Євгенівна**

*аспірантка кафедри обліку і аудиту*

*Львівського національного університету імені Івана Франка*

**Павлик Ирина Евгеньевна**

*аспирантка кафедры учета и аудита*

*Львовского национального университета имени Ивана Франко*

**Pavlik Iryna**

*PhD Student of the Department of Accounting and Auditing*

*Ivan Franko National University of Lviv*

**СИСТЕМА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ  
ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ  
СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

**СИСТЕМА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ  
ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АГРАРНОМ  
СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ**

**THE SYSTEM OF LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING IN THE  
AGRICULTURAL SECTOR OF ECONOMY OF UKRAINE**

*Анотація.* У статті проаналізовано сукупність нормативно-правових і методичних матеріалів з питань бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Визначено зміст поняття «нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі» та визначено його мету. Встановлено, що нормативно-правове регулювання організації бухгалтерського обліку охоплює систему нормативно-правових (обов'язкових) засобів впливу на поведінку учасників відносин у цій сфері та є вужчим за змістом від поняття «правове

регулювання», яке охоплює також необов'язкові (рекомендаційні, роз'яснювальні) засоби впливу. Здійснено класифікацію джерел регулювання відносин бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Джерела регулювання відносин бухгалтерського обліку запропоновано класифікувати за такими критеріями: 1) за сферою (обсягом) регулювання; 2) за характером регулювання; 3) за походженням. Зроблено висновок, що регулювання відносин ведення бухгалтерського обліку в Україні є централізованим та здійснюється Міністерством фінансів України.

З'ясовано роль професійних організацій бухгалтерів та аудиторів України при формуванні національної системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку. Проаналізовано зарубіжний досвід залучення професійного бухгалтерського середовища до процесу формування системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та затвердження стандартів бухгалтерського обліку. Зроблено висновок, що рівень залучення представників професійного бухгалтерського середовища до процесу формування нормативно-правової системи у галузі сільського господарства є недостатнім, що не відповідає світовим тенденціям, які свідчать про зростаючу роль представників професійної громадськості у формуванні стандартів бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, нормативно-правове регулювання, обліково-аналітична система, модель бухгалтерського обліку, стандарт бухгалтерського обліку.

**Анотація.** В статті проаналізовані сукупність нормативно-правових і методических матеріалів по вопросам бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины. Определено содержание понятия «нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в аграрном секторе» и определены его цели. Установлено, что нормативно-правовое регулирование организации бухгалтерского учета охватывает систему

*нормативно-правовых (обязательных) средств воздействия на поведение участников отношений в этой сфере и является уже по содержанию от понятия «правовое регулирование», которое охватывает также необязательные (рекомендательные, разъяснительные) средства воздействия. Осуществлена классификация источников регулирования отношений бухгалтерского учета в аграрном секторе. Источники регулирования отношений бухгалтерского учета предложено классифицировать по следующим критериям: 1) по сфере (объему) регулирования; 2) по характеру регулирования; 3) по происхождению. Сделан вывод, что регулирование отношений ведения бухгалтерского учета в Украине является централизованным и осуществляется Министерством финансов Украины.*

*Выяснена роль профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов Украины при формировании национальной системы нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета. Проанализирован зарубежный опыт привлечения профессионального бухгалтерского сообщества в процесс формирования системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и утверждения стандартов бухгалтерского учета. Сделан вывод, что уровень привлечения представителей профессиональной бухгалтерской среды в процесс формирования нормативно-правовой системы в области сельского хозяйства является недостаточным и не соответствует мировым тенденциям, свидетельствуют о возрастающей роли представителей профессиональной общественности в формировании стандартов бухгалтерского учета и системы регулирования в целом.*

**Ключевые слова:** *бухгалтерский учет, нормативно-правовое регулирование, учетно-аналитическая система, модель бухгалтерского учета, стандарт.*

**Summary.** *A set of legal and methodological materials on accounting in the agricultural sector of Ukraine's economy are analyzed in article. The content of the concept of "legal regulation of accounting in the agricultural sector" is determined and its purpose is defined. It is established that the normative-legal regulation of the organization of accounting covers a system of regulatory (mandatory) means of influencing the behavior of participants in this area and is narrower in meaning than the concept of "legal regulation", which also includes optional (recommendatory, explanatory) means of influence. The classification of sources of regulation of accounting relations in the agricultural sector is carried out. Sources of regulation of accounting relations are proposed to be classified according to the following criteria: 1) by scope (volume) of regulation; 2) by the nature of regulation; 3) by origin. It is concluded that the regulation of accounting relations in Ukraine is centralized and carried out by the Ministry of Finance of Ukraine.*

*The role of professional organizations of accountants and auditors of Ukraine in the formation of the national system of regulatory and legal support of accounting is clarified. The foreign experience of involvement of the professional accounting environment in the process of formation of the system of normative-legal regulation of accounting and approval of accounting standards is analyzed. It is concluded that the level of involvement of representatives of the professional accounting environment in the process of formation of the legal system in the field of agriculture is insufficient, which does not correspond to global trends, which indicate the growing role of the professional community in accounting standards.*

**Key words:** *accounting, normative-legal regulation, accounting-analytical system, accounting model, accounting standard.*

**Постановка проблеми.** Аграрний сектор, харчова та переробна промисловість забезпечують 18 відсотків валового внутрішнього продукту,

17 відсотків зайнятості населення в економіці України. Попри це, український аграрний сектор має недооцінений виробничий та експортний потенціал, який може зробити значний внесок в економічне зростання економіки держави в цілому [1]. Подальший розвиток агропромислового комплексу та залучення до нього інвестицій ставить перед державою завдання гарантувати стабільність, передбачуваність та прозорість аграрної політики та державної підтримки. Важливим напрямом реформування вітчизняного агропромислового комплексу є удосконалення нормативного регулювання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктами господарювання аграрного сектору. Про це зокрема свідчить взяте Україною на себе зобов'язання щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення законодавства України до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту згідно з положеннями Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони(додаток XXXXV до цієї угоди) [2]. З огляду на це, актуальною є потреба аналізу теперішнього стану нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в аграрному секторі з метою формулювання пропозицій щодо його удосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання нормативно-правового регулювання ведення бухгалтерського обліку в Україні є актуальним водночас і недостатньо дослідженими. Вагомий внесок у розвиток економічної науки у цьому контексті зробили такі вчені як: Ф.Ф. Бутинець [3], С.Ф. Голов [4], І.Б. Дутчак [5], Б.А. Засадний [6], А.В. Озеран [7], В.М. Пархоменко [8], О.М. Петрук [9], М.С. Пушкар [10] та інші. Проте проведені цими науковцями дослідженням не мають комплексного та узагальнюючого характеру, зокрема з акцентом на галузь сільського господарства. Крім того, недостатньо уваги приділяється порівняльним

дослідженням нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України та держав-членів Європейського Союзу, що є особливо актуальним в умовах адаптації національного законодавства до права ЄС.

**Формулювання цілей статті.** В межах цього дослідження нами поставлено за мету проаналізувати систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, виокремити основні проблеми функціонування цієї системи та запропонувати шляхи їх можливого вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України не обходиться без відповідних заходів державного регулювання у цій сфері. Метою державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів [11]. В наукових дослідженнях на економічну тематику як правило використовується такі поняття як «державне регулювання» та «нормативно-правове регулювання». Водночас в науці відсутні уніфіковані підходи до розмежування змісту цих понять. Так, на думку вчених Г. С. Третяк, та К. М. Бліщук державне регулювання економіки це комплекс заходів держави, спрямованих на скерування поведінки суб'єктів господарювання в напрямі, необхідному для досягнення поставлених органами державної влади цілей [12, с. 17]. Л. Г. Ходов під державним регулюванням економіки розуміє систему типових заходів законодавчого, виконавчого і контролюючого характеру, здійснюваних правомочними державними установами і громадськими організаціями з метою стабілізації і пристосування існуючої соціально-економічної системи до умов, що змінюються [13, с. 45]. Під державним регулюванням бухгалтерського обліку вчені-економісти

розуміють комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні [14, с. 43]. Аналізуючи зміст окреслених підходів до визначення поняття «державне регулювання економіки» приходимо до розуміння того, що вказане поняття за своїм обсягом є ширшим за поняття «нормативне регулювання», адже перше охоплює собою не лише правові засоби впливу на відповідні відносини та процес але й також економічні та політичні засоби. Існує ще й інше поняття, а саме «правове регулювання». Для розмежування цих понять нам слід послуговуватись надбаннями правової науки. Юридичною наукою напрацьовано розуміння сутності цих понять. Так під правовим регулюванням розуміють вплив спеціальних правових засобів на поведінку учасників суспільних відносин для узгодження їх інтересів та впорядкування суспільних відносин. Нормативно-правове регулювання – це система нормативно-правових засобів впливу на поведінку учасників суспільних відносин [15, с. 374]. У межах цього дослідження ми не ставимо за мету детально аналізувати підходи до розуміння цих понять, водночас при аналізі нормативного регулювання здійснення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки нами буде обрано за основу такий підхід: нормативно-правове регулювання у сфері економіки передбачає вплив на відповідні відносини за допомогою нормативно-правових засобів в основі яких закладено загальнообов'язкові правила поведінки, які втілені у відповідних нормативних приписах. Цей підхід дає змогу розглядати нормативно-правове регулювання під кутом зору економічної науки, зокрема в аспекті державного регулювання економіки нормативними засобами впливу.

Одним із основних завдань формування обліку є створення належної системи нормативно-правового забезпечення обліку та фінансової звітності,

яка забезпечить об'єктивною і неупередженою інформацією про фінансово-майновий стан та результати діяльності підприємств не тільки державні органи, а й інших користувачів, зокрема: власників, кредиторів, інвесторів, постачальників тощо [16, с. 34] .

Під *нормативно-правовим регулюванням бухгалтерського обліку в аграрному секторі* пропонуємо розуміти *сукупність нормативно-правових засобів впливу на поведінку учасників суспільних відносин щодо ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі*. Мета нормативного регулювання полягає у створенні єдиних, чітких та зрозумілих правил для всіх учасників відносин у сфері ведення сільського господарства, які відповідають сучасному стану розвитку відносин у цій сфері, з метою забезпечення правильного та ефективного ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності а також ефективного функціонування обліково-аналітичних систем. Поняття «нормативно-правове регулювання» є вузьким за змістом від поняття «правове регулювання» бухгалтерського обліку, оскільки охоплює собою лише ті засоби правового впливу, які втілені у загальнообов'язкових нормах. Водночас, в системі джерел правового регулювання відносин щодо ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки є також ті, що мають рекомендаційний та роз'яснювальний характер.

Проведенню аналізу системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки сприятиме класифікація джерел такого регулювання. Наукою розроблено різні підходи до класифікації джерел правового регулювання відносин у сфері бухгалтерського обліку. Водночас, в межах цього дослідженнями, вважаємо за доцільне акцентувати на найбільш важливих. Отже, джерела правового регулювання відносин у сфері бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки пропонуємо поділяти за такими основними критеріями:

1. За сферою (обсягом) правового регулювання:



- *Загальні джерела регулювання.* Ці джерела визначають правовий статус суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки та встановлюють загальні засади ведення бухгалтерського обліку в Україні. Сюди слід відносити такі: Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про фермерське господарство», Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію», Закон України «Про особисте селянське господарство», Закон України «Про господарські товариства», Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» та ін.

- *Спеціальні джерела регулювання.* Цими джерелами детально регламентуються питання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктами господарювання в цілому та аграрному секторі національної економіки зокрема. Сюди слід відносити такі: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку П(С)БО «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи», які регламентують організацію обліку витрат, оцінку і порядок оприбуткування сільськогосподарської продукції тощо; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

- *Локальні джерела регулювання.* Таким документом є наказ про облікову політику підприємства. Кожне сільськогосподарське підприємство враховуючи положення законодавчих актів і нормативних документів, розробляє Наказ про облікову політику в якому відображає основні принципи, методи і процедури організації обліку. Підприємство самостійно визначає облікову політику, вибір якої залежить від особливостей організації управління підприємством, правових форм його діяльності, закріплених в установчих документах, особливостей комерційної діяльності тощо. Сфера дії наказу про облікову політику обмежується конкретним підприємством, яке його затвердило і тому вважається локальним.

2. За характером регулювання:

- *Нормативні (обов'язкові)*. Сюди слід віднести закони у сфері бухгалтерського обліку, нормативно-правові акти (накази) Міністерства аграрної політики та продовольства України та Міністерства фінансів України. Особливістю цих джерел правового регулювання є те, що вони, власне, містять загальнообов'язкові для всіх суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки правила ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

- *Рекомендаційні (необов'язкові)*. Група цих джерел правового регулювання включає методичні рекомендації, які приймаються, зокрема Міністерством аграрної політики та продовольства України, Міністерства фінансів України з метою встановлення єдиного підходу до інтерпретації змісту та застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків та інших нормативних документів бухгалтерами, аудиторами та іншими суб'єктами. Особливістю методичних рекомендацій є те, що вони не мають обов'язкового характеру, а лише виступають рекомендацією чи роз'ясненням. Для цілей бухгалтерського обліку в аграрному секторі було прийнято такі методичні рекомендації: Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах, Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах та ін.

3. За походженням:

- *Міжнародні*. Міжнародними є ті джерела правового регулювання відносин у сфері бухгалтерського обліку які поширюють свою дію на правопорядок декількох країн, які їх імплементували. Сюди слід

віднести міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які використовуються суб'єктами господарювання аграрного сектору економіки України. Стосовно використання міжнародних стандартів фінансової звітності варто зазначити, що Україна ще не повністю перейшла на застосування таких стандартів господарюючими суб'єктами. Так, вимога щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами застосується лише до підприємств, які становлять суспільний інтерес, публічних акціонерних товариств, суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [11]. Усі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності

- *Національні.* Сюди слід віднести ті джерела, суб'єктами прийняття яких є національні органи державної влади, зокрема Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Міністерство аграрної політики та продовольства України.

Положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та іншими законодавчими актами чітко визначено спектр суб'єктів, які уповноважені на прийняття нормативно-правових актів та актів методичного характеру у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Такими суб'єктами, відповідно до закріплених за ними повноважень є: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, галузеві міністерства та відомства. Водночас, в економічній літературі нерідко можна зустріти позиції авторів про те, що суб'єктами нормотворення у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності виступають й інші суб'єкти. Зокрема, окремі автори до системи джерел правового регулювання у цій

сфері відносять також укази та розпорядження Президента України [17, с. 111; 18, с. 53 ]. З таким підходом погодитись не можемо з огляду на те, що до повноважень Президента України не віднесено вирішення питань ані щодо регламентації правового статусу суб'єктів господарювання, ані щодо питань ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. На нашу думку, спектр суб'єктів, відповідальних за нормотворення у сфері бухгалтерського обліку є чітко визначений законодавством у цій сфері.

Схематично систему правового регулювання відносин щодо ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України можна зобразити у такий спосіб (Рис. 1).

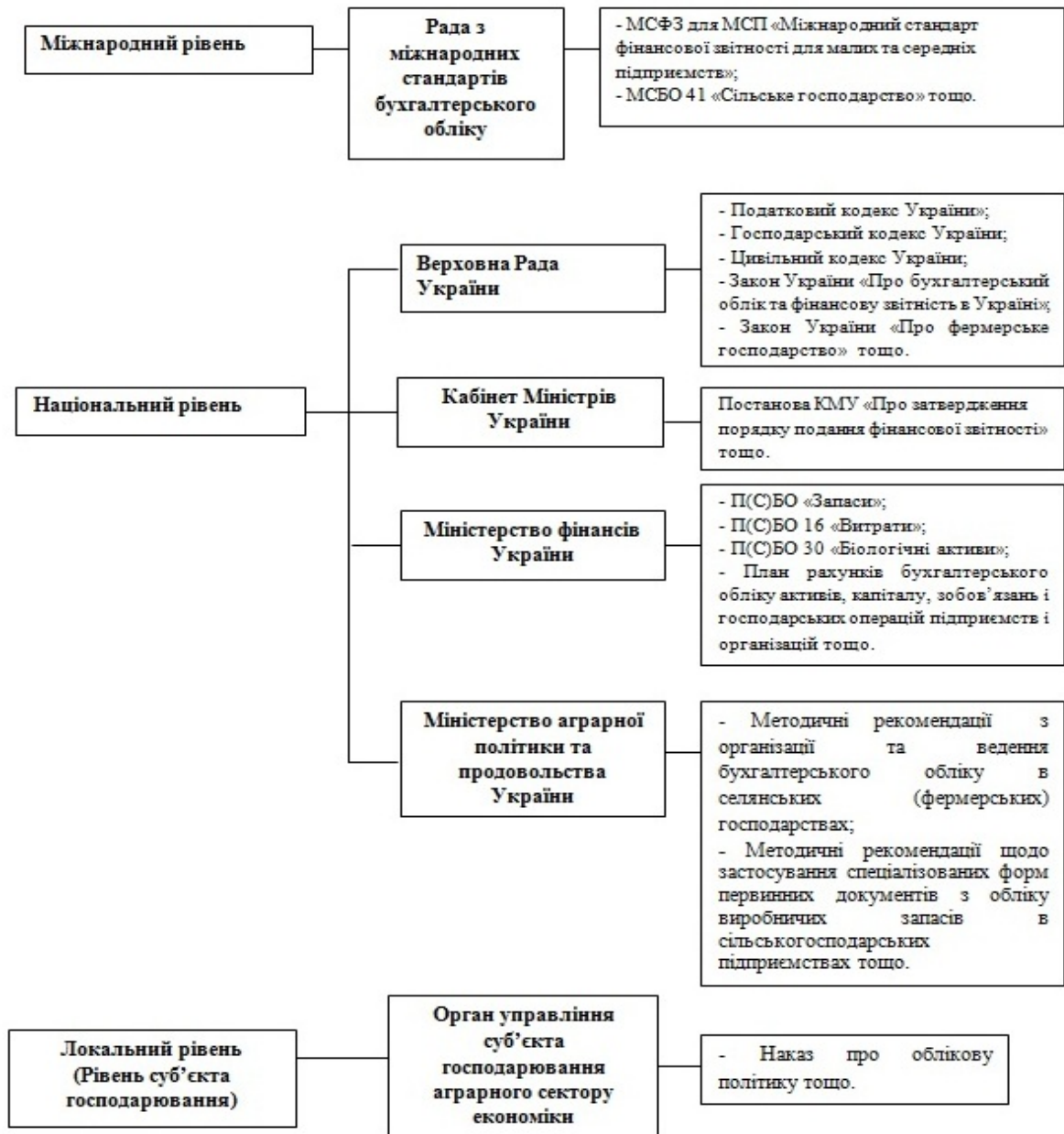


Рис. 1. Система правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в аграрному секторі економіки України (авторська розробка).

Залежно від ступеня державного регулювання, змісту нормативних вимог щодо виконання облікових процедур у науці бухгалтерського обліку прийнято виділяти такі основні моделі бухгалтерського обліку [19, с. 500 – 504]:

1) *англосаксонська модель*. Для цієї моделі характерні: стабільна політична система; розвиненість економіки; всі правила (стандарти) приймаються професійними організаціями; високий професійний рівень

облікових ринків, користувачів, сертифікації професійних кадрів; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб інвесторів та кредиторів. Ця модель обліку застосовується в Австралії, Великобританії, Ізраїлі, Ірландії, Іспанії, Індії, Канаді, на Кіпрі, у Мексиці, Нідерландах, а також у країнах Центральної Америки;

2) *континентальна модель*. Модель є характерною для більшості країн Європи та Японії. Бухгалтерський облік регламентується законодавчо. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є пріоритетним завданням обліку. Облікова політика спрямована-насамперед на задоволення вимог уряду, зокрема щодо оподаткування згідно з системою національних рахунків;

3) *південноамериканська модель*. За цієї моделі облік орієнтований на потреби державних органів управління, а методи обліку, які використовуються на підприємствах, досить уніфіковані. Інформація, необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики. Ця модель є характерною для Аргентини, Еквадору, Бразилії, Перу, Чилі тощо;

4) *глобальна (інтернаціональна модель)*. Використання цієї моделі зумовлено потребами міжнародного погодження обліку насамперед з міжнародних валютних і ринкових інтересів. Тільки незначна кількість великих корпорацій може тепер стверджувати, що їхні річні фінансові звіти відповідають міжнародним стандартам обліку.

В основі нормативно-правового регулювання системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який був прийнятий 16 липня 1999 року. Цим законом визначено правові засади регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. З аналізу змісту вказаного законодавчого акта робимо висновок про те, що система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності передбачає два

основні рівні регулювання, а саме: *централізоване* та *локальне* нормативно-правове регулювання відповідних відносин. Централізоване або як воно ще називається у законі державне регулювання здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для *всіх підприємств* та гарантують і захищають інтереси користувачів. На локальному рівні (рівень суб'єкта господарювання аграрного сектору) затверджуються відповідні локальні нормативно-правові акти з питань облікової політики підприємства, ведення документообігу, інвентаризації цінностей і проведення розрахунків тощо, які повинні відповідати положенням національних стандартів та інших законодавчих актів у сфері бухгалтерського обліку.

Згідно з окресленим вище поділом облікових систем, Україну слід відносити до *континентальної моделі обліку*. Вказана модель передбачає тісний зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній, бухгалтерський облік регламентується законодавчо, характеризується значним консерватизмом [2, с. 52].

Повноваження щодо регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Крім того, якщо брати до уваги аграрний сектор економіки то повноваженнями щодо розробки методичних рекомендацій на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку також наділене Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України за погодженням з Міністерством фінансів України. Фактично, Міністерство фінансів України здійснює централізоване регулювання питань бухгалтерського обліку в різних галузях національної

економіки і, власне, визначає єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Навіть, ті незначні повноваження Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України у сфері бухгалтерського обліку, які обмежуються розробкою методичних рекомендацій щодо застосування національних стандартів, реалізуються за участі Міністерства фінансів України, яке погоджує текст таких рекомендацій. У цьому контексті не можемо погодитись із думкою М.С. Пушкаря про те, що в Україні відбулось поєднання державного і громадського (професійного) регулювання питань фінансового обліку [16, с. 39]. Вважаємо, що роль професійної спільноти у створенні нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, зокрема в аграрному секторі економіки України є мізерною. У цьому контексті варто звернути увагу на доволі критичне висловлювання В.Г. Швеця, який характеризує нову редакцію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з якої було вилучено положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку, вказав про те, що такий стан законодавчого регулювання свідчить про «недолугу облікову політику держави і недбалого ставлення до структури, організованої і покликаної на законодавчому рівні удосконалювати систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності» [19, с. 68].

Слід зазначити, що такий стан залучення професійної бухгалтерської спільноти виник і в контексті правового регулювання бухгалтерського обліку в агропромисловому секторі. Так, у 2008 році Міністерством аграрної політики було затверджено Положення про Методичну раду з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики України (далі – Методична рада). Методична рада згідно з положенням про неї, мала статус дорадчого органу, який діє при Міністерстві і є науково-методичним центром, що створений для координації зусиль та організації робіт з наукового, методичного та практичного забезпечення облікової політики в



аграрному секторі економіки країни. До складу Методичної ради входили висококваліфіковані спеціалісти Міністерства аграрної політики України, Міністерства аграрної політики Автономної Республіки Крим, головних управлінь агропромислового розвитку обласних державних адміністрацій, державних органів управління, підприємств, установ та організацій системи Міністерства аграрної політики України, науковців, представників інших міністерств і відомств та інших громадських організацій. Згідно з покладеними на неї завданнями Методична рада здійснювала підготовку відповідно до галузевих особливостей проектів нормативних актів, положень бухгалтерського обліку і звітності та надання допомоги в їх застосуванні на практиці [20]. Проте у 2014 році іншим наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України № 273, наказ, яким було затверджено Положення про Методичну раду був визнаний таким, що втратив чинність [21]. Сьогодні на офіційній веб-сторінці Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України відсутня інформація щодо функціонування при цьому міністерстві будь-якого дорадчого органу з питань бухгалтерського обліку. Слід констатувати, що наміри щодо створення Методичної ради при цьому міністерстві реалізовувались неодноразово і такі методичні ради за час свого існування напрацювали десятки інструкцій, методичних рекомендацій, а згодом брали активну участь в адаптації до національних потреб Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [22, с. 77]. Проте, на сьогодні, як видається питання функціонування такого дорадчого органу вирішено в бік погіршення ступеня залучення професійної бухгалтерської спільноти до процесу реформування національної системи нормативно-правового регулювання у сфері бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Попри це, мережа професійних громадських об'єднань з питань бухгалтерського обліку в Україні є досить розгалуженою. Йдеться, зокрема,

про такі професійні організації: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), Спілка аудиторів України, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Рада незалежних бухгалтерів і аудиторів та інші. Найчисленнішою професійною організацією є Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), яка була створена у червні 1996 року на першому З'їзді бухгалтерів та аудиторів України і сьогодні представлена у всіх регіонах України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера і аудитора на міжнародному рівні будучи дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). Роль професійних організацій у становленні національної системи нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні у різні часи їхнього існування зводилась до надання науково-методичних рекомендацій при розробці національних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, перекладу та видання Міжнародних стандартів фінансової звітності, підвищення рівня професійної підготовки та затвердження правил (кодексів) з етики для професійних бухгалтерів та аудиторів. Існування такої мережі професійної громадянської спільноти є активом, який має бути використаний державою для подальшої гармонізації законодавства у сфері бухгалтерського обліку до правил Європейського Союзу.

У цьому контексті доречним буде навести приклад залучення представників бухгалтерської професії до формування системи законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в окремих державах-членах Європейського Союзу, які, на нашу думку, відображають одні з кращих практик залучення представників професійних організацій до

процесу створення стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності та надання практичних рекомендацій по їх застосуванню.

У *Литовській Республіці* методичне керівництво щодо питань ведення бухгалтерського обліку здійснюється Міністерством фінансів відповідно до законодавства Литовської Республіки та з урахуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Міністр фінансів затверджує стандарти бухгалтерського обліку. При Міністерстві створюється колегіальний дорадчий орган – Комітет з питань стандартів бухгалтерського обліку, який розробляє стандарти бухгалтерського обліку. Комітет складається з представників органів державної влади, вищих навчальних закладів, *професійних організацій бухгалтерів та аудиторів*. Членство в Комітеті є на платній основі [23].

В *Естонській Республіці* відповідальною за затвердження стандартів бухгалтерського обліку та надання методичних рекомендації щодо їх застосування є Рада з питань стандартів бухгалтерського обліку. Рада є незалежною установою, чий статус визначається положенням, яке затверджується рішенням Уряду. Організаційне забезпечення діяльності Ради покладено на Міністерство фінансів, представники якого мають право участь у засіданнях Ради без права голосу. Міністерство фінансів, Уряд та інші органи державної влади не мають права втручатись в діяльність Ради. За роботу в Раді її члени отримують фінансову винагороду. Рада призначаються за рішенням Уряду строком на три роки та складається із семи членів з числа *фахівців у галузі бухгалтерського обліку, експертів з питань теорії бухгалтерського обліку або практикуючих бухгалтерів* [24].

У *Республіці Мальта* Законом про професію бухгалтера передбачено функціонування такої інституції як Рада з питань бухгалтерського обліку. Рада призначається строком на три роки Міністром фінансів, економіки та інвестицій і складається з семи чоловік. Рада формується за квотним принципом а до її складу обов'язково повинні включатись один представник

з числа науково-педагогічних працівників Мальтійського університету та два представники з числа номінованих членів визнаної професійної громадської організації бухгалтерів, якою є Мальтійський інститут бухгалтерів. Стандарти у сфері бухгалтерського обліку затверджуються Міністерством за рекомендацією Ради з питань бухгалтерського обліку [25].

З наведених прикладів держав чітко простежується те, що професійна бухгалтерська спільнота може бути активним учасником у прийнятті стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за умов делегування її членів та створення інституцій у формі рад чи комітетів у складі урядових міністерств. Важливо зазначити, що на відміну від методичних рад з бухгалтерського обліку, які створювались при Міністерстві аграрної політики та продовольства України та діяли на громадських засадах як дорадчий орган, зарубіжний досвід засвідчив що інституційне закріплення таких дорадчих органів з наданням їм офіційного статусу і фінансової винагороди за роботу їх членів є безпосередньою передумовою їх ефективного функціонування. Тут варто згадати про численні міжнародні та всеукраїнські конференції, присвячені питанням бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які проводяться науковими установами та вищими навчальними закладами, зокрема Львівським національним університетом імені Івана Франка, Національним Університетом «Львівська політехніка», Тернопільський національний економічний університет тощо. Конференції дають змогу акумулювати науковий доробок з питань бухгалтерського обліку, який в подальшому може використаний як наукова база для законодавчих реформ та перетворень у сфері бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Проведений аналіз системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки дає підстави зробити такі висновки: 1) нормативно-правове регулювання організації бухгалтерського обліку охоплює систему нормативно-правових

(обов'язкових) засобів впливу на поведінку учасників відносин у цій сфері та є вужчим за змістом від поняття «правове регулювання», яке охоплює також необов'язкові (рекомендаційні, роз'яснювальні) засоби впливу; 2) система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку складається із загальних та спеціальних джерел правового регулювання, які затверджуються уповноваженими суб'єктами; 3) попри те, що Україна за своєю моделлю бухгалтерського обліку ідентифікується із континентальною моделлю (характерним є консерватизм та регулювання системи бухгалтерського обліку державними органами), все ж припинення функціонування Методичної ради з питань бухгалтерського обліку, є суттєвим «кроком назад», адже не відповідає світовим тенденціям, які навпаки свідчать про збільшення ролі професійного бухгалтерського середовища у формуванні стандартів обліку та системи нормативно-правового регулювання в цілому.

### **Література**

1. Про схвалення Стратегії сприяння залученню приватних інвестицій у сільське господарство на період до 2023 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 р. № 595-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/595-2019-%D1%80>
2. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011)
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" I Вид. 2-е, доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.

4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
5. Дугчак І.Б. Нормативне регулювання обліку та облікова політика підприємств сфери послуг в Україні // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 219-224.
6. Засадний Б. А. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2016. Вип. 17(1). С. 146-149.
7. Озеран А. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. URL: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/V1ca\\_Ekon/2011\\_35/55.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/V1ca_Ekon/2011_35/55.pdf)
8. Пархоменко В. М., Петрук О.М. Законодавче та нормативно-методичне забезпечення регулювання бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ. 2002. №18. С. 107 -117.
9. Петрук О. М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ: Економічні науки. 2005. № 3 (33). С. 156-167.
10. Пушкар М. С., М.Т. Щирба. Теорія і практика формування облікової політики. Монографія–Тернопіль : Карт-бланш, 2009. 260 с.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні // Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print>
12. Третяк Г.С., Бліщук К.М. Державне регулювання економіки та економічна політика. Львів. ЛРІДУ НАДУ. 2011. 128 с.
13. Ходов Л. Г. Основы государственной экономической политики. Москва. Изд-во БЭК, 2007. 332 с.

14. Бухгалтерський облік (частина II). Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». За ред. доктора економічних наук, професора В.Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2013. 324 с.
15. Луць Л. А.. Загальна теорія держави та права: Навчально-методичний посібник (за кредитно-модульною системою). Київ. Атіка. 2007. 412 с.
16. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики. Монографія. Тернопіль. Карт-Бланш, 2010. 260 с.
17. Сокіл О. Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. 2012. № 4 (70). С. 108-114.
18. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. За заг. ред. Л. Г. Ловінської. Київ. ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 294 с.
19. Швець В. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2015. Вип. 10. С. 60-69.
20. Про затвердження положень про Методичну раду з питань бухгалтерського обліку та про територіальне відділення Методичної ради з питань бухгалтерського обліку і її складу // Наказ Міністерства аграрної політики України від 12.02.2008 р. № 48. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/fin35917?an=317>
21. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Міністерства аграрної політики України // Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 23.07.2014 р. № 273. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/fin35917>

22. Жук В.М. Запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку (до проекту Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки). Облік і фінанси АПК. 2008. № 3. С. 77-81.
23. Republic of Lithuania Accounting Law of 6 November 2001 No. IX-574. URL: <https://eseimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/1fd977c249b611e68f45bcf65e0a17ee?jfwid=rp9xf49px>.
24. Accounting act of 20 November 2002 RT I 2002, 102, 600. URL: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/516052019008/consolide/current>.
25. Malta Accountancy Profession Act. URL: <http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8769&l=1>

### **References**

1. On Approval of the Strategy for Promoting Private Investment in Agriculture for the period up to 2023. Ordinance of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 05.07.2019 No. 595-p. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/595-2019-%D1%80>
2. Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community, and their Member States, of the other part. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011)
3. Butynets F.F. Accounting Theory: Textbook for university students. Zhytomyr: ZHITI, 2000. 640 p.
4. Holov S.F. Accounting in Ukraine: analysis of the state and prospects of development. Monograph. Kyiv: Center for Educational Literature. 2007. 522 p.
5. Dutchak I.B. Normative regulation of accounting and accounting policy of service enterprises in Ukraine Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic" // Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development. 2014. No. 797. P. 219-224.



6. Zasadnyi B.A. Accounting in the information management system of the enterprise // Scientific Bulletin of Kherson State University. Economic sciences. 2016. 17 (1). P. 146-149.
7. Ozeran A.V. Regulatory regulation of accounting and financial reporting in Ukraine. URL: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca\\_Ekon/2011\\_35/55.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/55.pdf)
8. Parkhomenko V.M., Petruk O.M. Legislative and normative-methodical support of accounting regulation. Bulletin of ZHITI. 2002. №18. P. 107-117.
9. Petruk O.M. History and foreign experience in accounting regulation. Bulletin of ZHDTU: Economic Sciences. 2005. № 3 (33). P. 156-167.
10. Pushkar M.S., M.T. Shchirba. Theory and practice of accounting policy formation. Monograph. Ternopil: Carte Blanche, 2009. 260 p.
11. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine. Law of Ukraine of July 16, 1999. No. 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print>
12. Tretyak G.S., Blyshchuk K.M. State regulation of the economy and economic policy. Lviv. LRIDO NAD. 2011. 128 p.
13. Hodov L. G. Fundamentals of state economic policy. Moscow. BEC Publishing House, 2007. 332 s.
14. Accounting (Part II). Educ. manual for students of higher education 6.050100 "Accounting and Auditing". Edited Doctor of Economics, Professor V.F. Maximova. Odessa: ONEU, 2013. 324 p.
15. Luts' L. A. General theory of state and law: A training manual (on a credit-modular system). Kiev. Attica. 2007. 412 p.
16. Pushkar M.S., Shchirba M.T. The theory and practice of accounting policies. Monograph. Ternopil. Carte Blanche, 2010. 260s.
17. Sokil O.G. Regulatory and regulatory aspects of modern accounting of agricultural enterprises. Collection of scientific works of VNAU. Series: Economic Sciences. 2012. No. 4 (70). PP. 108-114

18. Regulatory and methodological support of accounting in the conditions of application of international standards of financial reporting. Edited by L.G. Lovinska. Kiev. DNU «Acad. Finn. Management », 2013. 294 p.
19. Shvets V. On the issue of regulatory support for accounting and financial reporting in IFRS // Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economy. 2015. Vol. 10. S. 60-69.
20. On approval of the provisions on the Methodological Council on Accounting and on the territorial branch of the Methodological Council on Accounting and its composition. Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine No. 48 dated 12.02.2008. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/fin35917?an=317>
21. On the Recognition some Orders of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine Invalid. Order of the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine dated 27.07.2014 No. 273. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/fin35917>
22. Zhuk V.M. Introduction of industry accounting standards (to the draft Concept of accounting development in the agricultural sector of the economy) // Accounting and Finance APK. 2008. № 3. P. 77-81.
23. Republic of Lithuania Accounting Law of 6 November 2001 No. IX-574. URL: <https://eseimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/1fd977c249b611e68f45bcf65e0a17ee?jfwid=rp9xf49px>
24. Accounting act of 20 November 2002 RT I 2002, 102, 600. URL: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/516052019008/consolide/current>
25. Malta Accountancy Profession Act. URL: <http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&ite mid=8769&l=1>