

КНЕУ, 2000. — 421 с. [Електронний ресурс]: за даними сайту <http://ecolib.com.ua/Б> — Режим доступу: <http://ecolib.com.ua/article.php?book=23&article=2464>

Статтю подано до редакції 20.04.12 р.

УДК 657.1:658.7

*А. В. Озеран, канд. екон. наук, доцент,
докторант кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ДОСЛІДЖЕННЯ ЕВОЛЮЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ (ФІНАНСОВОЇ) ЗВІТНОСТІ НА ТЕРЕНАХ СУЧАСНОЇ УКРАЇНИ

Анотація. Визначено періодизацію бухгалтерської (фінансової) звітності на території сучасної України, проаналізовано етапи її становлення та розвитку.

Ключові слова: бухгалтерська (фінансова)звітність, еволюція, періодизація

Аннотация. Определено периодизацию бухгалтерской (финансовой) отчетности на территории современной Украины, проанализированы этапы ее становления и развития.

Ключевые слова: бухгалтерская (финансовая отчетность), эволюция, периодизация

Annotation. Defined periodicity of accounting (financial) reporting on the territory of modern Ukraine, analyzed the stages of its formation and development.

Key words: accounting (financial) reporting, evolution, periodization

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки бухгалтерська (фінансова) звітність господарюючих суб'єктів є основним засобом комунікації та найважливішим засобом інформаційного забезпечення користувачів. Не випадково концепція складання та публікації звітності є наріжним каменем системи національних стандартів у більшості економічно розвинутих країн.

На сьогодні питання про необхідність вивчення історії бухгалтерської (фінансової) звітності не викликає сумнівів. Процеси реформування українського обліку та його гармонізації з зі світовим досвідом призводять до усвідомлення нагальної потреби мати стійкі історичні орієнтири при виборі варіантів розвитку.

Аналіз останніх джерел та публікацій. Вивчення науково-економічної літератури показало, що існують доволі серйозні праці з історії бухгалтерського обліку, у тому числі навчальні посібники. Серед них можна виділити праці російських учених В. А. Маздорова (1972 р.), Я. В. Соколова (1985, 1991, 1996 рр.), Є. В. Лупікової (2006 р.) і вітчизняних авторів Ф. Ф. Бутинця (2002 р.), Остап'юка М. Я., Лучка М. Р., Даньківа Й. Я. (2005 р.). Безпосередньо теорії та методиці дослідження річних звітів соціалістичних підприємств як історичного джерела була присвячена монографія А. П. Лісовіної (1983 р.). Трансформація звітності у різні періоди розвитку російської держави висвітлюються у публікаціях А. М. Кочеткова (2009 р.), Т. Я. Прокудіна (2009 р.), С. А. Сладкової (2005 р.). Проте, в Україні питання становлення та еволюції річної бухгалтерської (фінансової) звітності є недостатньо вивченим.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток бухгалтерського обліку і звітності в Україні має свою специфіку, обумовлений особливостями історичного розвитку країни. У різні часи українські землі входили до складу Російської та Австро-Угорської імперій, Польщі, згодом — Радянського Союзу, відповідно, розвиток науки про облік на цих землях наклав свій відбиток. Проф. Л. Ловінська стверджує, що «дослідження сучасних наукових знань, їх еволюції в ретроспективі доцільно здійснювати на підставі літературних джерел, виданих у різні часи в Росії, Радянському Союзі та в Україні» [1, с. 7].

Історія бухгалтерської звітності бере свій початок з глибокої давнини або з'явилася зовсім недавно. На це питання існують кілька точок зору. Причому розбіжність в них становить від ста до декількох тисяч років. Наприклад, Д. Я. Соломатін виділяє п'ять етапів у розвитку бухгалтерської звітності у Росії: 1) Становлення (1898—1916 рр.); 2) Звітність у часи військового комунізму (1917 — 1921 рр.); 3) Звітність у період непу і роки ВВВ (1921—1945 рр.); 4) Звітність у післявоєнні роки в умовах жорсткої адміністративної системи (1946—1980 рр.); 5) Звітність на сучасному етапі — ринкові відносини в Росії (1981—2005 рр.) [2].

А. М. Кочетков доповнює дану класифікацію етапом зародження звітності, датуючи її 1654—1898 роками [3]. Аналіз розвитку бухгалтерського обліку дозволив Т. Я. Прокудіну виділити чотири етапи розвитку звітності у залежності від історичного періоду [4].

У силу колоніального становища України протягом тривалого часу, вважаємо за доцільне виділення трьох етапів розвитку звітності на території нашої держави, характеристику яких наведено нижче.

При характеристиці першого етапу (від її зародження у світі до революції 1917 року) розвитку звітності слід відмітити, що облікові реєстри слугували одночасно й звітними документами [5, с. 73]. Регламентація та уніфікація обліку була відсутньою, подвійний запис не використовувався. У даному випадку можна лише умовно говорити про існування звітності. Наприклад, вже до кінця XIV століття комерсанти середньовіччя складали баланс та використовували фінансові звіти як знаряддя контролю та управління господарством. У низці компаній перед складанням фінансового звіту проводили інвентаризацію, причому зіставляли облікові залишки з натуральними. Російські стандарти бухгалтерської звітності з'явилися із створенням Рахункового наказу у 1654 р.

З початку XVIII століття намітились тенденції регламентації основних підходів до ведення обліку спочатку у державному секторі, а потім і в торгівлі. При цьому особливість розвитку російської облікової системи полягала у тому, що історично основним користувачем даних, що формувались, була держава, на потреби якої і орієнтувались при складанні звітів. Перший статистико-економічний огляд Росії був підготовлений І. К. Кириловим у 1727 р. з використанням обліково-статистичних даних, представлених у таблицях, а також узагальнюючих показників.

Серйозне ставлення до бухгалтерської звітності в Росії з'являється із створенням акціонерних товариств. Якщо у 1836 р. у країні було всього десять акціонерних товариств, то на початку ХХ ст. їх вже стало біля трьох тисяч. До кінця дев'ятнадцятого століття і практики, і теоретики, і навіть законодавці всерйоз зацікавились проблемами бухгалтерського балансу, звіту про прибутки і збитки [6, с. 35].

У 1837 році була визначена та оформлена система річної звітності губерній. Затверджений взірць річного звіту з додатками, які склалися з 27 таблиць, 07.03.1843 року був розісланий всім начальникам губерній [7]. У 1852 р. був виданий збірник даних за 1849 р. по країні в цілому, заснований на матеріалах звітності губерній «Статистичні таблиці по відомостях за 1849 р.». У 1866 р. вийшов перший збірник Центрального статистичного комітету

«Статистичний часопис Російської імперії». Це був перший російський статистичний щорічник (з 1905 р. — «Щорічник Росії», з 1912 р. — «Статистичний щорічник Росії»).

Функцію регламентації порядку складання та подання бухгалтерської звітності у кінці XIX століття виконував Статут про промисловий податок від 1899 року. Статтею 473 статуту наказувалося правлінням підприємств, відповідальним агентствам та головним представникам підприємств щорічно публікувати у журналі «Вісник фінансів» заключні баланси та витяги з щорічних звітів» [7, с. 173]. У той же час структура балансу, склад статей, способи їх оцінки та подання не регламентувались жодним законодавчим документом. Лише загальні правила складання балансів приводилися в Інструкції «Про застосування Положення про державний промисловий податок» від 11.05.1899 р. Внаслідок цього підприємства публікували звітність у тій формі й у тому обсязі, у якому вони вважали необхідним, доцільним та достатнім. Відмінність у структурі інформації, що публікувалася, неоднозначне трактування її змісту користувачами ускладнювали її розуміння.

Законодавці того часу намагалися знайти компромісне рішення, зокрема, установити загальні правила обліку, що впливають на розмір прибутку (стало очевидно, що методологія обліку впливає на розмір фінансового результату). Статтею 606 Торговельного кодексу було обумовлено, що баланс повинен складатися щорічно і, у всякому разі, не більш ніж за 18 місяців (ст. 614), а за статтею 55 п. 1 Інструкції від 11 травня 1899 року — щорічно за період з 1 січня по 31 грудня, якщо інше не обумовлено у статуті підприємства. Це було реалізацією того, що у міжнародних стандартах називається принципами безперервності діяльності та періодичності.

Уже до 1910 року, поряд з акціонерними, багато тисяч підприємств інших форм власності також дійшли до висновку щодо необхідності оприлюднювати свою звітність. Десятилітня практика застосування Закону про промисловий податок довела необхідність детально і правильно складених балансів для обрахування прибутку та певної уніфікації звітності.

Першим російським вченим, який звернув увагу на необхідність визначеної упорядкованості звітності, був А.К. Роццаховський. Він спростував думку про неможливість і недоцільність структурування й уніфікації звітності і запропонував типову

форму балансу [8]. Деталізація окремих статей (дебітори, кредитори, нематеріальні активи) залишалася на розсуд укладачів балансу, за іншими статтями рекомендувався склад елементів. Так, у статті «Майно реальне» пропонувалось виділити 5 елементів: каса (готівка, рахунки в банках), членські внески, цінні папери, майно постійне, майно оборотне; у статті «Капітал» — основний, запасний, оборотний, резервний, страховий, ремонтний, резерв премій, благодійний. Такий підхід, що поєднував у собі елементи уніфікації та певної свободи дій при складанні балансу, отримав у подальшому широке розповсюдження та був закладений, зокрема, у більшість національних та міжнародних облікових систем.

Другий етап розвитку охоплює радянський період, який характеризувався пошуком більш ефективних форм ведення бухгалтерського обліку у рамках господарського розрахунку та планової системи. Аналіз розвитку економічних відносин дозволив умовно виділити декілька періодів у рамках розвитку радянської звітності.

1917—1921 рр. Революція 1917 року, у результаті якої всі головні галузі торгівлі та промисловості були передані пролетаріату, поставила рахівництво та звітність у нові умови, визначила інші завдання, спрямовані на задоволення потреб держави. 5 грудня 1917 р. була видана Постанова РНК «Про створення та склад колегії Комісаріату державного контролю». У складі Комісаріату була створена Центральна державна бухгалтерія, на яку біли покладені зобов'язання з обліку грошових коштів і майна, складання річних бухгалтерських звітів про доходи і витрати республіки, статистики народного господарства та ін.

1921—1945 рр. Із переходом у 1921 році до нової економічної політики держава стала активним учасником регулювання всіх сторін господарського життя та основним розподільником матеріальних благ. Правилами публічної звітності від 24 серпня 1926 року державні підприємства, акціонерні товариства, товариства, банки, союзи кооператорів були зобов'язані публікувати свої звіти в газеті «Економічне життя», однак, структура звітів не була регламентована. Це призводило до значної різниці у структурі інформації, яку публікували, неоднозначному трактуванню її змісту. В подальші роки основна увага приділялася проблемі уніфікації звітності, що деякою мірою сприяло і структуруванню звіту [9].

Удосконалення звітності цього періоду відбувалося шляхом ускладнення та уніфікації структури основної форми звітної форми — балансу. Так, відповідно до Інструкції ВРНГ СРСР «Форми річного звіту та балансу 1 жовтня 1929 р.» типова форма балансу госпоргану, підвідомчого ВРНГ (тресту, синдикату, акціонерного товариства), включала 14 розділів статей в активі та 13 розділів в пасиві. Приблизно такою ж деталізацією відрізнявся баланс торгових підприємств, підвідомчих Наркомторгу СРСР [10].

У 1938 році після проведення балансової реформи, основною метою якої було прагнення зробити баланс більш придатним для аналізу фінансового стану підприємства, склад статей та їх розташування змінилось. Баланс був очищений від низки регулюючих статей, основні засоби стали відображатися за залишковою вартістю. Виходячи з цього статті активу балансу були згруповані наступним чином: А. Основні та відсторонені засоби; Б. Нормовані засоби (власні та прокредитовані); В. Засоби в капітальному ремонті; Г. Засоби в розрахунках та інших активах.

Пасив також був поділений на 4 розділи, що були пов'язані із відповідними розділами активу, але без назв.

Важливими нормативними документами з перебудови обліку були «Положення про бухгалтерські рахунки та баланси державних та кооперативних органів та підприємств», а також інструкція Наркомфіна СРСР про його застосування, затверджені Совнаркомом СРСР 29 липня 1936 р. Нове Положення замінило застарілі «Правила складання балансу та оцінки його статей», затверджені Союзом Трудю і Оборони (СТО) 20 жовтня 1927 р., і деякі інші акти та діяло з поправками до січня 1952 р.

1952—кінець 1980-х рр. У першій половині 1950-х років відмічались тенденції до скорочення кількості обсягів бухгалтерської та статистичної звітності та водночас підвищення аналітичності балансу. Так, у результаті постійних змін з доповнень загальне число показників балансу зросло з 250 у формі, затвердженій в січні 1941 року, до 415 у формі 1953 року.

Найважливішим документом, регламентуючим порядок складання звітності у кінці 1970-х років, було Положення про бухгалтерські звіти та баланси, затверджене Постановою Радою Міністрів СРСР від 29.06.1979 р. № 633. Положення встановлювало

порядок складання бухгалтерських звітів і балансів усіма об'єднаннями, підприємствами та організаціями (крім організацій та установ, що перебувають на бюджеті) [11].

Наступний етап у розвитку звітності пов'язаний із змінами в соціальному та політичному житті Радянського Союзу і припадає на кінець 80-тих років. Однією з примітних рис першого року перебудови соціалістичної економіки, що почалася у 1985 році, була поява великої кількості спільних підприємств, головним чином, за участю іноземного капіталу. Для цього етапу характерним є поступове спрощення та скорочення звітності. Саме з цією метою Міністерство фінансів СРСР у 1985 році відмінило складання місячних балансів.

До початку 1990-х років намітилася серйозна проблема, пов'язана з уніфікацією бухгалтерської звітності для підприємств різних сфер діяльності та форм власності. Міністерство фінансів СРСР Листом від 12 жовтня 1990 р. № 122 «Про бухгалтерську звітність підприємств, об'єднань та організацій», ввело, починаючи з 1991 року, єдину звітність для всіх підприємств, об'єднань та організацій. Номенклатура статей при цьому була укрупнена, введені додаткові статті, що відображували появу нових об'єктів бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки (цінні папери, нематеріальні активи, валютний рахунок тощо). Лист Мінфіну СРСР від 17.06.1991 р. № 26В «Про обсяг і форми річного бухгалтерського звіту підприємств, об'єднань та організацій за 1991 рік» визначив такі форми бухгалтерської звітності: баланс підприємства — форма № 1; звіт про фінансові результати та їх використання — форма № 2; звіт про стан майна підприємства — форма № 5; звіт про наявність та рух засобів підприємства — форма № 10.

Затверджені форми можна охарактеризувати таким чином: баланс складається з трьох розділів в активі та трьох в пасиві, не очищений від регулюючих статей (знос основних засобів і МШП відображався у пасиві балансу у складі джерел власних коштів). Збитки знаходили відображення в активі балансу, прибуток — у пасиві.

Нарешті, вважаємо можливим виділити третій етап розвитку бухгалтерської (фінансової) звітності, який припадає на період розбудови України як незалежної держави — з 1992 року по теперішній час, — коли 23 травня 1992 р. Президентом України було видано Указ № 303 «Про перехід України до загальноприй-

нятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики». Це був перший документ, який свідчив, що політика української держави в області регулювання бухгалтерського обліку та звітності була спрямована на побудову нормативної та правової бази у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Процес розвитку та реформування національної облікової системи в Україні на основі МСФЗ має вже 20-річну історію. Залежно від цілеспрямованості та змісту процес реформування національної облікової системи можна умовно поділити на чотири етапи:

1992—1998 рр. — формування контурів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні;

1998—2000 рр. — визначенні МСФЗ у якості інструменту реформування;

2001—2007 рр. — вдосконалення нової системи бухгалтерського обліку і звітності у напрямку її гармонізації з МСФЗ;

2008—2012 рр. — реалізація Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.

Таким чином, на сучасному етапі розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку та звітності відбувається її перетворення відповідно до напрямків, визначених Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Це означає, що повинні бути забезпечені умови для швидкої адаптації її до вимог МСФЗ.

Висновки з проведеного дослідження. Фінансова звітність як інформаційний інструмент еволюціонувала протягом декількох століть. Різноманітність підходів до класифікації звітності витікає з історичного досвіду її формування, пов'язаного з розвитком всієї облікової системи. Для більш чіткого розуміння тенденцій зміни звітності в Україні доцільно провести періодизацію її розвитку. Нами виділено три етапи еволюції бухгалтерської (фінансової) звітності в рамках історичного розвитку української держави: 1) становлення (середина XVII століття — 1916 р.); 2) еволюція звітності у радянський період (1917—1991 рр.); 3) формування звітності на сучасному етапі розвитку незалежної України. У свою чергу у рамках кожного з визначених етапів можна виділити «переломні» періоди, які вплива-

ли на трансформацію звітності. Впровадження в Україні МСФЗ з 2012 р. може сприяти новому витку розвитку фінансової звітності.

Література

1. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Ловінська Л. Г. — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.
2. *Соломатин Д. Я.* История развития бухгалтерской отчетности в России / Соломатин Д. Я. // Современный бухучет. — 2004. — № 4. — С. 40—46.
3. *Кочетков А. М.* К вопросу о периодизации развития бухгалтерского учета и отчетности в России / Кочетков А. М. // Бухгалтерский учет: история, теория, практика. Сборник статей и материалов. — СПб., 2009. — Вып. 13. — С. 51—54.
4. *Прокудин Т. Я.* Этапы трансформации бухгалтерской отчетности в России: от истоков до наших дней / Прокудин Т. Я. // Бухгалтерский учет: история, теория, практика. Сборник статей и материалов. — СПб., 2009. — Вып. 13. — С. 65—73.
5. *Лупкиова Е. В.* История бухгалтерского учета: [учебное пособие] / Е. В. Лупкиова. — М.: КНОРУС, 2006. — 240 с.
6. *Бреславцева Н. А.* Балансоведение [учебное пособие] / Бреславцева Н. А., Ткач В. И., Кузьменко В. А. — М.: Издательство Приор, 2001. — 160 с.
7. *Карельская С. Н.* Бухгалтерские балансы российских компаний XIX-XX вв. / Карельская С. Н. // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. — 2006. — № 3. — С. 171 — 174.
8. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [учебное пособие] / Соколов Я. В. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 638 с.
9. *Маздоров В. А.* История развития бухгалтерского учета в СССР (1917—1972 гг.). — М.: Финансы, 1972. — 198 с.
10. *Кочетков А. М.* К вопросу периодизации развития бухгалтерского учета в России / Кочетков А. М. // Бухгалтерский учет: история, теория, практика. Сборник статей и материалов. — СПб., 2009. — Вып. 13. — С. 51—54.
11. *Соколов Я. В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 400 с.

Статтю подано до редакції 15.04.12 р.