

УДК 657(091) (075.8)
ББК 65.052.20г.я73
Г 70

Автори

Л. В. ГОРОДЯНСЬКА (розділи 4, 5, 6)
Н. М. НЕЧАЙ (розділи 1, 2, 3)

Рецензенти

О. В. Березін, д.е.н., проф. (ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»)
Г. М. Давидов, д.е.н., проф. (Кіровоградський національний технічний університет)
В. Г. Швець, д.е.н., проф. (Київський національний університет ім. Тараса Шевченка)
В. В. Бабич, к.е.н., проф. (Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана)

Редакційна колегія обліково-економічного факультету

Голова редакційної колегії В. І. Єфіменко, професор, к.е.н.
Відповідальний секретар редакційної колегії Б. В. Кудрицький, к.е.н., доцент
Члени редакційної колегії: М. І. Бондар, професор, д.е.н., В. М. Добровський, професор, к.е.н.,
Л. М. Кіндрацька, професор, д.е.н., Ю. А. Кузьмінський, професор, д.е.н., Л. Г. Ловінська, професор, д.е.н.,
О. А. Петрик, професор, д.е.н., С. В. Свірко, професор, д.е.н.

Гриф надано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
Лист № 1/11-17547 від 12.11.12

Городянська Л. В.

Г 70 **Історія бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : навч. посіб. / Л. В. Городянська,
Н. М. Нечай. — К. : КНЕУ, 2014. — 127 с.
ISBN 978-966-483-834-1**

Підготовка бакалаврів за фахом «Облік і аудит» в сучасних умовах господарювання вимагає не лише ґрунтовних знань з дисципліни «Історія бухгалтерського обліку», але й розуміння студентами динаміки та сучасних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Навчальний посібник підготовлено відповідно до робочої навчальної програми дисципліни «Історія бухгалтерського обліку». У темах посібника послідовно розкрито еволюційний процес поступового перетворення рахівництва, як виду практичної діяльності в систему наукових знань про методи, принципи та способи відображення фактів господарської діяльності. Кожна з тем курсу має резюме, пояснення нових термінів, питання для перевірки знань та тести для самоконтролю. Матеріал навчального посібника легко сприймається і, на думку авторів, зацікавить читачів і забезпечить фундаментальне розуміння студентами особливостей формування методології ведення бухгалтерського обліку та еволюції становлення власної професії.

Навчальний посібник відповідає вимогам сучасної вищої школи та займає особливе місце у формуванні фундаментальної університетської економічної освіти студентів, слухачів факультетів підвищення кваліфікації, а також науковців, аспірантів, практиків і всіх зацікавлених осіб.

УДК657(091) (075.8)
ББК 65.052.20г.я73

*Розповсюдження та тиражування
без офіційного дозволу КНЕУ забороняється*

ISBN 978-966-483-834-1

© Л. В. Городянська, Н. М. Нечай, 2014
© КНЕУ, 2014

Розділ 5. Виникнення та розвиток бухгалтерського обліку на території України	77
5.1. Витоки господарського обліку на українських землях у праісторичні часи.	77
5.2. Облік за часів Київської Русі та Галицько-Волинського князівства	81
5.3. Бухгалтерський облік на українських землях у період Середньовіччя	83
5.4. Розвиток обліку на Галичині у XVIII—XIX ст.	86
5.5. Вплив російської облікової школи на український облік після Жовтневого пере- вороту та у період нової економічної політики (НЕП).	87
5.6. Вітчизняний облік у радянський період	92
<i>Резюме</i>	95
<i>Термінологічний словник</i>	95
<i>Питання для перевірки знань</i>	95
<i>Тести для самоконтролю</i>	97
<i>Матриця відповідей на тести</i>	98
<i>Література для поглибленого вивчення матеріалу</i>	98
Розділ 6. Сучасний бухгалтерський облік в Україні: проблеми та перспективи	99
6.1. Реформування національної системи бухгалтерського обліку.	99
6.2. Становлення сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні	103
6.3. Еволюція автоматизації бухгалтерського обліку.	108
6.4. Сучасні напрями розвитку обліку та його термінологія	114
<i>Резюме</i>	118
<i>Термінологічний словник</i>	118
<i>Питання для перевірки знань</i>	119
<i>Тести для самоконтролю</i>	120
<i>Матриця відповідей на тести</i>	121
<i>Література для поглибленого вивчення матеріалу</i>	121
Додатки	122

РОЗДІЛ 6. Сучасний бухгалтерський облік в Україні: проблеми та перспективи

- 6.1. Реформування національної системи бухгалтерського обліку.
- 6.2. Становлення сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні.
- 6.3. Еволюція автоматизації бухгалтерського обліку.
- 6.4. Сучасні напрями розвитку обліку та його термінології.

Резюме

Термінологічний словник

Питання для перевірки знань

Тести для самоконтролю

Матриця відповідей на тести

Література для поглибленого вивчення матеріалу

Вивчивши матеріал цього розділу, студент буде знати:

- передумови та історію реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку;
- внесок українських учених у створення національної моделі бухгалтерського обліку з врахуванням найкращого міжнародного досвіду;
- етапи становлення сучасної системи бухгалтерського обліку, стан і напрями її розвитку в Україні;
- видатних представників вітчизняних бухгалтерських шкіл і напрями їх дослідження,

а також уміти:

- ✓ класифікувати погляди вчених і підходи в дослідженнях проблематики розвитку бухгалтерського обліку;
- ✓ оволодіти комплексом економічних знань, пов'язаних з періодизацією бухгалтерського обліку від часів набуття Україною незалежності до етапів реформування й становлення системи бухгалтерського обліку;
- ✓ зосередитись на відмінностях у веденні національного бухгалтерського обліку від світової облікової практики;
- ✓ виявляти актуальність проблемних питань з бухгалтерського обліку та знаходити способи їх наукового розв'язання.

6.1. Реформування національної системи бухгалтерського обліку

Після проголошення Україною незалежності виникла гостра потреба у тісному економічному співробітництві з розвиненими країнами, у вирішенні проблеми адаптації вітчизняного обліку та звітності до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Економічна ситуація, що склалася у період становлення незалежності України та входження її у світову спільноту, потребувала значних структурних змін та обумовила закономірну модернізацію системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Передувала цьому процесу обґрунтована стратегія економічного і соціального розвитку нашої держави, дієва економічна політика, спрямована на інтеграцію економічної системи України зі світовою економічною системою.

Світова економічна система базується на міжнародному поділі праці і міжнародній економічній інтеграції та являє собою взаємопов'язані економіки країн світу. Інтеграція у всесвітню економічну систему сприяє поглибленню спеціалізації даної країни на світовому ринку і кооперації з іншими країнами в освоєнні новітніх технологій, зростанні продуктивності праці та підвищенні ефективності виробництва. Специфіка і особливості формування національної економічної системи конкретної держави залежать від домінуючої форми власності, комбінації природно-ресурсних, техніко-технологічних, інституціональних, юридичних, морально-психологічних факторів. Зі сформованих наприкінці ХХ ст. національних моделей економічних систем таких, як британо-американська, континентальна, японська, німецька, французька, шведська, китайська, південнокорейська. Ефективними і конкурентоздатними є саме британо-американська, континентальна та японська моделі. Основою британо-американської економічної системи є приватне підприємство, що сприяло забезпеченню за-

йнятості більшості населення держави. США називають «всесвітньою корпорацією», що особливо притаманно сучасному розвитку завдяки процесам *глобалізації* та *інформатизації*. У міру глобалізації світу значно активізувалася дискусія стосовно зближення національних і міжнародних стандартів. Так, у країнах британо-американської облікової системи регулювання обліку ґрунтується на законах загального права, облікові процедури орієнтовані на інвесторів і визначаються професійними бухгалтерськими організаціями. Особливості британо-американської системи впливають на світогляд й етичні норми бухгалтера, що сприяє розвитку його творчих і професійних здібностей. Вагоме значення у ефективності функціонування японської економічної системи відіграє унікальна модель організації виробництва й управління. Вона поєднує передовий зарубіжний (перш за все американський) досвід і традиційні національні особливості. Сутність і структура світової економічної системи не залежать від того, яка модель економічного розвитку реалізується в конкретній країні.

В Україні ще й досі сильні позиції старих уявлень про обов'язкове директивне втручання держави в процеси управління обліковою та податковою системами, стереотип мислення економіста й бухгалтера, сформований за радянських часів. Враховуючі, що українські підприємства користуються затвердженим планом рахунків і жорсткою законодавчою регламентацією з питань регулювання бухгалтерського обліку, наша країна більш наближена до *континентальної облікової системи*. Цієї моделі дотримуються у більшості країн Європи та в Японії.

Стрімке посткризове відновлення української економіки на основі динамічного розвитку неможливе без створення прогнозованої, ефективної та дієвої податкової системи. В нових ринкових умовах виважена і збалансована фіскальна політика є одним із ключових чинників зростання інвестиційної активності, обсягів виробництва та зайнятості населення.

Економічний розвиток країн сприяв формуванню різних систем бухгалтерського обліку, з притаманними їм особливостями. Внаслідок цього кожна країна створила свою національну систему бухгалтерського обліку. Розвиток ринкових відносин та інтеграція капіталу одних країн в економіку інших, викликали потребу в запровадженні таких систем обліку, інформація яких була б достовірною, об'єктивною та зрозумілою різним користувачам, і зокрема зарубіжним інвесторам. Такою повною та неупередженою інформацією про результати господарської діяльності підприємств може забезпечити система бухгалтерського обліку. Національна система бухгалтерського обліку охоплює правові засади регулювання, методологічне, методичне та організаційне забезпечення та визначається переважно переліком складових елементів системи.

29 червня 1973 року представники фахових організацій бухгалтерів Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії уклали угоду, на підставі якої створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). З 1983 року членами КМСБО є всі фахові організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Після 25 років діяльності КМСБО було розроблено 39 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСФО), з яких 34 запроваджено у практику ведення бухгалтерського обліку та визнано в країнах Європейського Союзу, в Японії, Америці та інших країнах з ринковою економікою. Роботи по розробці та удосконаленню міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності тривають і досі.

МСБО не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах та є основою для розробки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Трансформація економіко-правового середовища передбачає адаптацію законодавства України до законодавства розвинутих країн. Перетворення в Україні супроводжується реформуванням бухгалтерського обліку та здійснюється в рамках реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію зі світовим економічним співтовариством.

Важливим кроком на шляху до реформування системи бухгалтерського обліку в Україні було схвалення Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України проекту Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (протокол № 133 від 22 серпня 2007 року). Даний проект Стратегії розроблено з метою покращення інвестиційного клімату в Україні, підвищення прозорості ринків капіталу шляхом удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Реалізація Стратегії сприяла досягненню таких результатів:

— адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до законодавства Європейського Союзу відповідно до вимог закону України «Про за-

гальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 р. № 1629—IV;

— удосконаленню бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих підприємств;

— запровадженню порядку застосування міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності суб'єктами господарювання України;

— підвищенню рівня прозорості фінансової звітності суб'єктів господарювання України;

— поглибленню міжнародного співробітництва у галузі бухгалтерського обліку з метою ефективного запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності;

— удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Метою реформування системи бухгалтерського обліку в Україні та його нормативного регулювання є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до звітної інформації, яка характеризує реальний фінансовий стан і результати діяльності вітчизняних підприємств.

Підготовка Програми реформування бухгалтерського обліку і звітності ґрунтувалася на необхідності адаптації міжнародного досвіду до конкретного економіко-правового середовища України. Програмою реформування системи бухгалтерського обліку і звітності із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, передбачено запровадження на підприємствах і в організаціях країни Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Основною датою початку реалізації Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності є початок 2000 року. На виконання вказаної Програми Міністерство фінансів України затвердило 1 грудня 1998 р. Перелік і терміни запровадження у практику положень (стандартів) бухгалтерського обліку. У процесі реформування та становлення системи бухгалтерського обліку в Україні можна виокремити два основні етапи:

— перший етап — підготовка до реформування національної системи бухгалтерського обліку (1992—1999 рр.), упродовж якого було сформовано нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, створено базові умови реформування національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

— другий етап — реформування та становлення системи бухгалтерського обліку в Україні (початок 2000 р. — дотепер), упродовж якого здійснювалася розробка та впровадження положень стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО) з урахуванням національних традицій.

— Перший етап — *підготовка до реформування* національної системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів фінансової звітності розпочався із прийняттям Указу Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики» від 23 травня 1992 р. № 303/92. Для забезпечення положень цього Указу Кабінет Міністрів України прийняв постанову «Про концепцію побудови національної статистики України та державну програму переходу на міжнародну систему обліку та статистики» від 4 травня 1993 р. № 326.

Конкретними шляхами переходу суб'єктів господарювання на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності передбачено трансформацію національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог «Програми реформування бухгалтерського обліку з застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності», затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706. Програмою передбачалось здійснення в 1999—2001 роках переходу суб'єктів господарювання на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності відповідно до вимог ринкової економіки. На виконання вказаної Програми Міністерство фінансів України затвердило 1 грудня 1998 року Перелік та терміни впровадження у практику П(С)БО. Програмою реформування бухгалтерського обліку передбачено розробку і запровадження 24 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таким чином, на першому етапі підготовки до реформування національної системи бухгалтерського обліку передбачено здійснення таких заходів:

— затвердження на законодавчому рівні органу, уповноваженого визначати основні напрями побудови бухгалтерського обліку та керувати організацією єдиної системи обліку в Україні;

— закріплення основного нормативно-правового документу в системі регулювання бухгалтерського обліку — Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1];

— обговорення Методологічною радою першочергової групи П(С)БО одночасно з просуванням роботи над новим Планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкцією щодо його застосування. Незважаючи на те, що міжнародні стандарти фінансової звітності не передбачають конкретного формату звітності (показників і послідовність їх розміщення), було визнано доцільним впровадження П(С)БО в Україні здійснювати із затвердженням форм фінансової звітності;

— вдосконалення, перегляд існуючих форм звітності та розробка відсутніх до цього часу форм первинної облікової документації одночасно з порядком їх застосування;

— підготовка законодавчих актів і нормативних документів згідно із завданнями Програми;

— розробка та затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та оприлюднення методичних рекомендацій з перенесення сальдо на рахунки нового Плану рахунків, до статей (рядків) зміненої фінансової звітності. Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

— вивчення особливостей організації і методології ведення бухгалтерського обліку у країнах з розвинутою економікою, дослідження зарубіжного досвіду складання звітності підприємствами і банками з використанням МСБО;

— затвердження переліку та термінів запровадження у практику вітчизняних підприємств національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності як базисної основи.

Другий етап — реформування та становлення системи бухгалтерського обліку. На цьому етапі передбачена розробка та впровадження положень стандартів бухгалтерського обліку, які мають бути заздалегідь розроблені, обговорені, розглянуті та схвалені дорадчим органом при Міністерстві фінансів України — Методологічною Радою з бухгалтерського обліку.

На етапі реформування передбачено здійснення таких заходів:

— опрацювання П(С)БО з дотриманням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності як базисної основи;

— розробка та затвердження форм бухгалтерського обліку та облікових реєстрів, у тому числі орієнтованих на застосування суб'єктами підприємницької діяльності — інформаційних технологій;

— забезпечення реформи шляхом підготовки кадрів, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку;

— міжнародне співробітництво з міжнародними спеціалізованими професійними організаціями.

16 липня 1999 року у другому слуханні парламент України прийняв Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який набуває чинності з 2000 року. Законом регулюються питання ведення бухгалтерського обліку в напрямі гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності. Саме цей закон встановив основні принципи бухгалтерського обліку, визнавши його дані базовими для складання різних видів звітності, в якій містяться вартісні показники.

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку за час розгляду і схвалення Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України до Переліку увійшло 24 П(С)БО. За змістом питань, які регулюють П(С)БО, їх можна об'єднати у чотири групи:

— перша група спрямована на врегулювання питань складання фінансової звітності і передбачає затвердження Міністерством фінансів України у першому півріччі 1999 р. — семи П(С)БО;

— друга група орієнтована на прийняття п'яти П(С)БО, якими з 2000 року передбачається керуватися підприємствам при веденні бухгалтерського обліку майна і зобов'язань;

— третя група підпорядкована завданню врегулювати облікові процедури з формування витрат, доходів і фінансових результатів;

— четвертою групою передбачається зафіксувати правила обліку інвестицій, податків, дивідендів, фінансових інструментів впливу змін валютних курсів, цін та інфляції.

Поступове впровадження в Україні національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку стало частиною заходів реформування системи бухгалтерського обліку, орієнтованих на розвиток економічних відносин в ринкових умовах господарювання. Стандартизація бухгалтерського обліку як на міжнародному, так і на національному рівнях проводилась в Україні у рамках корпоративного і державного секторів, малого та середнього бізнесу [2, с.

15, 18]. До важливих напрямів реформування системи бухгалтерського обліку в Україні відноситься також подальша автоматизація облікового процесу. Процес становлення системи бухгалтерського обліку триває і дотепер. Гармонізація бухгалтерського обліку передбачає функціонування в кожній країні власної облікової системи і національних стандартів бухгалтерського обліку, головне, щоб вони концептуально ґрунтувалися на застосуванні міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зважаючи на розширення інтеграційних процесів розвитку світового господарства, актуальності набуває гармонізація фінансової звітності вітчизняних підприємств зі звітністю підприємств держав — членів ЄС. Вона здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному, світовому рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Принципи та термінологія, що використовуються в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, орієнтовані передусім на недержавні комерційні підприємства (приватний сектор). Однак слід мати на увазі, що Концептуальна основа не входить до складу МСФО. Через це у разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетами є вимоги МСБО. Подальше вдосконалення стандартів сприяє узгодженню МСБО з їх Концептуальною основою.

Отже, становлення в Україні національної системи бухгалтерського обліку, її гармонізація і стандартизація відбувалися одночасно з процесом державотворення і переходом нашої країни до ринкових відносин. Важливим кроком становлення системи бухгалтерського обліку в Україні було визначення меж державного регулювання ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності є обов'язковими для виконання всіма підприємствами, що дозволяє гарантувати і захищати інтереси користувачів. Відповідно до статті 7 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» на Міністерство фінансів України покладено функції щодо вдосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку, методологічне забезпечення впровадження сучасних технологій збору і обробки обліково-економічної інформації, розробки рекомендацій по вдосконаленню підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів. Дослідження етапів реформування та поступового розвитку бухгалтерського обліку дозволяють оцінити його переваги та значення для господарського життя суспільства.

Можливість залучати іноземні інвестиції напряму пов'язані зі складанням зрозумілої користувачам фінансової звітності. Господарські явища, правові відносини, рух засобів на підприємстві обумовлюють господарський розвиток підприємства. За часів ведення бухгалтерського обліку в умовах командно-адміністративної системи порядок складання балансу підприємства, як основного джерела інформації значно відрізнявся, що унеможливило гармонізацію нашої країни у міжнародне співтовариство.

Отже, суспільні відносини в Україні змінювалися протягом ХХ ст. двічі й обидва рази надзвичайно стрімко і кардинально. Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні було викликано потребою впровадження засад міжнародних стандартів фінансової звітності у практику бухгалтерського обліку підприємств України та зумовлено переходом національної економіки на ринкові умови господарювання. Отримання незалежності у 1991 році, роздержавлення форм власності, формування нових систем — бухгалтерського обліку та податкової потребували швидких змін у самій філософії бухгалтерського обліку.

6.2. Становлення сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки важливе місце посідає бухгалтерський облік, що надає інформацію про стан окремих підприємств і економіки в цілому. Унаслідок інтеграційних процесів в економіці розпочався процес створення вітчизняної системи бухгалтерського обліку, яка виникла після 2000 року та спрямована на гармонізацію обліку і фінансової звітності вітчизняних підприємств до звітності підприємств інших країн. Система обліку в Україні зазнала значних змін, пов'язаних з ухваленням Верховною Радою України Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з прийняттям національних стандартів бухгалтерського обліку, розроблених на основі міжнародних. Відтоді, згідно з цим Законом, враховуючи рекомендації міжнародних організацій, а також беручи за основу міжнародні стандарти, було розроблено та прийнято 32 національних стандарти бухгалтерського обліку. Динамічне удосконалення нормативно-правового регулювання обліку в Україні ще й досі триває. Важко недооцінити важливість поступових змін у веденні бух-