

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 перевороту 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

вплинуло на процедуру проведення облікового процесу для спілок, суб'єктів господарювання і в приватному секторі.

Починаючи з 1850 року практично усі нормативні акти австрійської держави, що діяли на українських землях, дублюються українською мовою та друкуються у Державному віснику країни. Так, у перекладі з німецької на українську мову бухгалтерія (*buchhaltung*) дослівно перекладається як рахівництво. Від того ж часу з'являються зразки ведення бухгалтерських книг українською мовою, що співпало з новим порядком їх штемпелювання. З середини XIX ст. відбувається регламентація ведення бухгалтерських книг, стандартизація їх форми, порядок використання, узаконюється застосування української мови для ведення облікового процесу. Починаючи з 1862 року, згідно з торговельним законодавством бухгалтерські книги, які постійно і правильно вели, визнають як такі, що мають доказову силу для розв'язання спірних питань у суді. Скасування панщини й результати науково-технічної революції сприяли посиленню конкуренції між товаровиробниками та об'єднанню ремісників у кооперативні спілки.

Створені на підставі Закону австрійського уряду «Про товариства заробкові та господарські» від 09.04.1873 р., товариства в особі їх дирекції згідно §22 зобов'язані старатися, щоб постійно і правильно велися бухгалтерські книги, які потім відповідно матимуть доказову силу у різних господарських ситуаціях. Згідно цього ж параграфу дирекція була зобов'язана протягом перших шести місяців ділового року повідомити «замкнення рахунків» за минулий рік і «білянс», тобто здійснювати облік, подавати звітність і проводити ревізію. У звіті вказували кількість членів, які протягом року прибули і вибули, а також кількість «уділів», які існували при складанні балансу та їх зміни за рік. Регламентація облікового процесу, складання звітності та проведення контролю привернули увагу науковців до цих питань. Так, Теофіл Кормош [11] написав перший підручник українською мовою «Практичний підручник для товариств задаткових» (основаних на підставі закону від 09 квітня 1873 року), який вийшов у 1895 році в місті Перемишлі. У підручнику, підґрунтям написання якого стала німецька основа, запропоновано зразковий статут для кооперативів, розкрито методику ведення обліку в товаристві, порядок його організації, надано зразки для ведення діловодства.

Таким чином, остання четверть XIX ст. характеризується розвитком обліку в Галичині, який набуває формалізованого вигляду, а його ведення стає обов'язковим для усіх суб'єктів господарювання. Історичним джерелом, що підтверджує упорядкування та регламентацію облікового процесу у той період, є перший підручник, виданий українською мовою у 1895 році.

5.5. Вплив російської облікової школи на український облік після Жовтневого перевороту та у період нової економічної політики (НЕП)

У першій половині XIX ст. формується російська бухгалтерська школа, засновником якої вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який запропонував: відкриття рахунків здійснювати з використанням рахунку капіталу; впровадження синтетичного рахунку товарів тощо. Завдяки тому, що в Росії переважна кількість бухгалтерів були німцями за походженням, методи обліку німецької школи стали підґрунтям розвитку російської облікової школи. Також існували спроби у кінці XIX ст. використати вчення Ф.В. Єзерського, який намагався трактувати облік з позиції потрійної бухгалтерії, що виявилось досить близьким до ідей французької школи. Історія російської облікової школи органічно продовжила традиції старої дореволюційної Росії. Зародження нових традицій обліку простежується з перших тижнів Жовтневої революції, яка призвела до величезних соціально-економічних змін у суспільстві та у веденні бухгалтерського обліку. Внаслідок Великої жовтневої соціалістичної революції покладено край глобальному пануванню капіталізму, що сприяло виникненню двох систем: соціалістичної і капіталістичної.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА УКРАЇНІ ПІСЛЯ ЖОВТНЕВОГО ПЕРЕВОРОТУ (1917—1920 рр.)

В історії України початок XX ст. був позначений процесом політичного відродження, який відбувався спочатку у руслі російської Лютневої революції. Період 1917—1920 рр. в історії України являє історичний інтерес тому, що з одного боку, в жодному із регіонів колишньої Російської імперії не було такої чисельності та різноманітності політичних режимів, що змінювали один одного. А з іншого — всі аспекти діяльності урядів Української народної республіки (УНР), у тому числі питання грошового обігу та їх обліку, за радянських часів розглядалися виключно з заідеологізованих позицій.

Внаслідок Лютневої революції (17 березня 1917 р. — за старим стилем) було створено Центральну Раду, яка стала представницьким органом українців різних політичних переконань і пройшла відповідну еволюцію формування національної держави. Тимчасовий уряд у Петрограді визнав Раду як представницький орган України та наполягав на тому, щоб кордони України і повноваження її уряду були визнані Всеросійськими Установчими зборами. Тимчасовий уряд не поспішав задовольнити вимогу українців щодо політичної автономії та вважав українськими лише Київську, Полтавську, Чернігівську, Подільську і Волинську губернії. На політичну арену в Україні вийшла Центральна рада, яка 10 червня 1917 р. видала Перший Універсал, у якому проголошувалася автономія України в складі Росії [12, с. 106]. У той час Україна не мала власних грошей, податкової системи та банків. Центральна рада виступила з ініціативою створення своєї власної скарбниці. Однак ніяких практичних дій у напрямку реалізації цього заклик Центральна рада не здійснила. Україна продовжувала залежати від поставок грошових знаків із Росії. Після припинення Росією відправки грошових знаків у райони, контрольовані Центральною радою, в Україні почався гострий грошовий дефіцит.

У результаті Великої жовтневої соціалістичної революції, яка відбулася в Петрограді, 25 жовтня (7 листопада) 1917 року відкрився II Всеросійський з'їзд Ради, на якому було проголошено про перехід влади до Ради. Жовтнева революція, пролетарська за своїм змістом, була в той же час глибоко народною революцією. Головним змістом її народного характеру став союз робочого класу і селянства.

19 грудня 1917 р. (за старим стилем) Центральна Рада ухвалила тимчасовий закон про випуск державних кредитних білетів УНР. Законом визначалося, що випуск кредитних білетів здійснюється Державним банком УНР у кількості, необхідній для нормального грошового обігу. Кредитні білети мали випускатися у *карбованцях* та оголошувалися законним платіжним засобом. Разом з тим обіг російських кредитних білетів не змінився [13, с. 14]. Згідно із тимчасовим законом українською монетарною одиницею став карбованець, який мав 0,766656 г золота, тобто саме ту кількість, що й царський рубль [14, с. 36]. Таким чином, в Україні були випущені власні грошові знаки, хоча самостійної грошової одиниці затверджено не було. Російські рублі як і раніше знаходилися в українському обігу та користувалися у населення більшою довірою, ніж українські карбованці. Встановити контроль над банками у Центральній раді не було можливості внаслідок воєнних дій, що відбувалися на території України.

Наприкінці січня 1918 року радянські війська взяли Київ, після чого Україна опинилася під сферою впливу Росії. Розпочався процес відродження обліку в Україні із виданням ЦВК основних положень з обліку майна. У цей час з'явилися різні новаторські пропозиції. Протягом 20-х років XX ст. продовжувався розвиток концептуальних засад бухгалтерського обліку та ідеології облікової професії, тривали дослідження та наукові розробки з питань покращення фінансового контролю. На Україну почали поширюватися фінансові заходи, які діяли в Росії.

Після підписання Брестської мирної угоди, за сприяння німецьких і австрійських військ, Центральна рада знову повернулася в Україну. Юридично влада в Україні перейшла до Центральної ради, але фактично вона належала німцям в особі головного командування групи військ. І за цих умов уряд Центральної ради знову зіткнувся зі старою проблемою — браком грошей. Унаслідок нестачі грошей було зачинено багато банків і фінансових закладів. У зв'язку з цим вживаються термінові заходи щодо нормалізації грошового обігу в республіці. Так, законом Центральної ради від 1 березня 1918 р. в УНР встановлювалася нова грошова одиниця — гривня. В обіг вводилися державні кредитні білети вартістю по 2 гривні (дорівнювали 1 карбованцю), 5 гривень, 10, 20, 50, 100 і 1000 гривень. Одна гривня містила 8,712 долі чистого золота (0,383328). На виконання цього закону міністр фінансів УНР замовив у Берліні друкування гривень у знаках по 2, 10, 100 і 500 гривень [15, с. 29].

Політична ситуація в Україні стрімко змінювалася. Між українським урядом, з одного боку, і німецьким та австрійським керівництвом, з іншого, виник конфлікт. Українська Центральна рада відмовлялася поставляти зерно та продукти харчування у ці країни. У результаті вона була позбавлена влади і замінена режимом, який краще співпрацював із німцями. Так, 29 квітня 1918 р. на зміну Центральній раді прийшов уряд гетьмана Павла Скоропадського, який проіснував до 14 грудня 1918 р. Гетьманський уряд також не спромігся на рішучий крок — відокремлення української валюти від російської. При гетьманському уряді під головуванням міністра фінансів А. Ржепецького було організовано фінансовий комітет, який займався проблемою створення власної грошової системи. Уперше в Україні було розроблено державний бюджет (з дефіцитом у 2,057 млрд крб.) [12, с. 112].

Після визнання Німеччиною та Австрією поразки в першій світовій війні, проти уряду гетьмана в Україні піднялося народне повстання. Гетьман Павло Скоропадський утік до Німеччини, а владу в Києві перебрав новий уряд УНР на чолі з Директорією, який діяв з 14 грудня 1918 по 20 листопада 1920 р. Директорія стала проводити більш радикальну (ніж її попередники) грошову політику і почала її з підготовки грошової реформи. При міністерстві фінансів була створена комісія з підготовки цієї реформи. До її складу увійшли В. Мазуренко, С. Остапенко, М. І. Туган-Барановський та ін.

Михайло Іванович Туган-Барановський (1865—1919) був міністром фінансів в уряді Центральної ради. Як учений, він багато допоміг бухгалтерам у визнанні чистого прибутку, вилучених коштів. Привертають увагу дослідження вченого в галузі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Заслужовують на увагу розробка ним класифікації основних і накладних витрат, дослідження величини валового прибутку, яку вчений визначав не як грошовий вигоди за реалізовані цінності, а як величину вироблених цінностей. Комісія провела з 30 грудня 1918 р. чотири засідання. Позиція членів комісії була однозначною: введення власної української валюти і встановлення в Україні власної грошової системи.

У 1918 р. ЦВК видав «Основні положення з обліку майна». З'являються різні новаторські пропозиції. Наприклад, ідея централізації всього обліку в Петрограді (надзвичайний облік), яку О.П. Рудановський сприйме негативно як «самоуправство державних чиновників». Проти ринкової системи капіталізму, яка користується «маржинальними» оцінками для того, щоб гарантувати рентабельність комерційних підприємств виступили радикали. Вони підкреслювали, що більшість громадян не спроможні брати участь у процесі ринкового обміну, оскільки не мають ані майна, ані доходу.

Унаслідок постійних бойових дій на території України уряд Директорії не встиг завершити грошову реформу. На альтернативу Центральній Раді та за підтримки російських більшовиків у Харкові 24—25 грудня 1917 р. було проголошено Українську Радянську Республіку, влада якої з часом і за підтримки Червоної армії зміцнилася в Україні.

Змінився й геополітичний статус України, яка з 1922 р. стала однією з формально автономних республік СРСР, з окремою адміністрацією, територією, державними і громадськими структурами.

Таким чином, за часів існування трьох урядів у силу політичних обставин в Україні не вдалося створити самостійну грошову систему та валюту, а також стабілізувати грошовий обіг. Крім того, в результаті подій 1917—1920 рр. Україна втратила незалежність.

На розвиток вітчизняного бухгалтерського обліку впливали держави, до складу яких у різні історичні періоди входили українські землі. Зі встановленням Радянської влади, Україна набуває статусу автономної республіки у складі Союзу Радянських соціалістичних республік (СРСР). Це забезпечує формування принципово нового типу державності, механізму грошового обігу та систему ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Вплив Російської облікової школи на український облік у період НЕПУ

У перехідний від капіталізму до соціалізму період, згідно з рішенням XX-го з'їзду комуністичної партії Радянського союзу з 1921 року почала здійснюватися нова економічна політика (НЕП). Основи якої були розроблені В.І. Леніним. Назву «нової» економічна політика отримала на відміну від політики «воєнного комунізму».

Побудова нової, соціальної моделі господарювання передбачала докорінну зміну форм і методів управління економікою, трансформацію відносин власності внаслідок формування державного сектору. У процесі становлення та розвитку ця система пройшла кілька етапів — від «воєнного комунізму», з його парадигмою про безтоварний соціалізм, певним відродженням елементів ринкової економіки України за часів НЕПу — до загального охоплення державним тоталітаризмом усіх сфер економічного, суспільно-політичного та духовного життя її народу.

Створення на початку XX ст. у Росії Міністерства торгівлі і промисловості викликає необхідність збільшення кількості працівників рахівництва всіх рівнів і різної кваліфікації. У цей час створюються вищі комерційні школи (Московський, Київський і Харківський комерційні інститути, вищі комерційні курси в Петербурзі). Це був час наукових розробок, центром яких стає Московський комерційний інститут. Відомі праці Г. Бахчесарайцева, Ф. Бельмера, М. С. Лунського. Московська школа стала в опозицію Петербурзькій. Найвідоміші вчені того періоду — Р. Я. Вейцман, О. П. Рудановський, О. М. Галаган. Тісно з ними співпрацював відомий український економіст М. І. Туган-Барановський.

Особливе місце серед представників вітчизняної облікової думки належить нашим співвітчизникам — О. П. Рудановському (1863—1934 рр.) і його учню О. М. Галагану (1879—1938 рр.), останні праці яких присвячено розвитку теорії рахівництва та формування методології побудови балансу.

Олександр Павлович Рудановський (1863—1934) — син безземельного українського шляхтича, випускник Харківського університету, математик за фахом, бухгалтер за покликанням. Учений вніс нові ідеї в розуміння предмету і методу бухгалтерського обліку. На основі дедуктивного методу вчений йшов від теорії до практики завдяки чому ним запропоновано поняття «фонд» замість старого — «капітал», обґрунтовано рахунок «Реалізація»; відстояне порядок складання балансів тільки прямим шляхом, без практики застосування внутрішніх розрахунків; розроблено методику обліку розрахунків по авансах та пропозиції щодо ведення промислового обліку і макрообліку. О. М. Галаган у дореволюційний період був прихильником італійської бухгалтерської школи. У 20-х роках Олександр Михайлович Галаган узагальнює цей досвід. Він наслідує гегелівську філософію та намагається створити діалектико-матеріалістичну теорію бухгалтерського обліку. Однак професійні погляди учня, який у концептуальному плані не був послідовним і вчителя згодом розійшлися.

Важливою подією в розвитку вітчизняного обліку, було видання 6 квітня 1922 р. «Положення про рахівництво та звітність», яким регламентувалась групова номенклатура рахунків і типові форми звітності. Положення проіснувало лише рік до 10 квітня 1923 р.

Значним досягненням того часу було затвердження рахункового плану-мінімуму, у якому:

- надавалася економічна характеристика рахунків і визначалися методи оцінки окремих видів господарських засобів;
- розкривався взаємозв'язок між рахунками (наводилася типова кореспонденція рахунків);
- визначалася структура аналітичної побудови кожного облікового рахунку.

Практично, рахунковий план-мінімум діяв до 1952 р., до переходу організацій споживчої кооперації на єдиний план рахунків.

У період НЕПу, особливо починаючи з 1924 р., у великій кількості друкуються праці М. А. Блатова, Я. М. Гальперіна з теорії бухгалтерського обліку та галузевих курсів. Про посилення ролі бухгалтерського обліку в управлінні народним господарством у період НЕПу свідчать не лише велика кількість державних нормативних актів з питань обліку та поява численних періодичних бухгалтерських видань, але й мобілізація всіх працівників на рішення народногосподарських проблем. При переході до НЕПу зростає значення бухгалтерського обліку. У цей період функції бухгалтерського обліку поряд із здійсненням контролю за збереженням соціалістичної власності полягали у формуванні результатів госпрозрахункової діяльності підприємств і організацій та забезпеченні їх ефективної та рентабельної роботи. Уряд приділив значну увагу вирішенню питань посилення ролі бухгалтерського обліку. Було видано Декрет «Про державні промислові підприємства, які діють на комерційних засадах (трести)». Бухгалтерський облік поступово стає важливим джерелом інформації про господарську діяльність підприємств (трестів, організацій) і дієвим засобом контролю за раціональним витрачанням коштів, спрямованих державою на розвиток їх виробничої діяльності.

Українці вдаються до відновлення кооперативного руху: створюються різноманітні кооперативи, особливий успіх мають ті, що займаються заготівлею, переробкою і реалізацією сільськогосподарської продукції. Широка мережа різних кооперативів вимагала належного рівня управління, контролю та обліку їх діяльності. Цими питаннями у Львові займався Ревізійний союз українських кооперативів (РСУК). За фінансової підтримки РСУК у Львові друкується праця В. Нестеровича «Спрощене книговодство», підґрунтям написання якої став спрощений варіант німецької форми ведення бухгалтерського обліку. В. Нестерович запропонував здійснювати ведення бухгалтерського обліку за двома напрямками залежно від кількості господарських операцій. *Перший напрям* передбачав ведення спеціальних місячних зошитів, які мали окремі сторінки для кожного рахунку із зазначенням кореспондуючих рахунків і числа місяця. До зошиту щоденно в процесі поточної роботи необхідно було заносити підсумки по дебету та кредиту кореспондуючих рахунків. Таким чином, на кінець місяця було сформовано готовий місячний журнал. *Другий напрям* передбачав ведення у хронологічному порядку записів у двох книгах — касовому журналі й меморіалі. Касовий журнал застосовували для відображення в обліку касових оборотів, а меморіал — для всіх інших операцій. Наприкінці кожного місяця за даними касового журналу й меморіалу визначали підсумки щодо кореспондуючих рахунків, які записували в аналітичні книги. На підставі цих записів заповнювали Головну книгу.

Вітчизняна школа рахівництва внаслідок історичних причин містить у собі всі традиції класичних — французької, німецької, італійської та російської шкіл. Завдяки цьому українська школа залишила не менш значну спадщину, внесок у яку зробили такі вчені, як: Е. Г. Вальденберг, А. М. Вольф, О. М. Галаган, Л. І. Гомберг, М. Ф. фон Дітмар, Ф. В. Єзерський, О. П. Рудановський, Є. Є. Сіверс та ін. Це далеко не повний перелік учених, які сприяли становленню і розвитку теорії бухгалтерського обліку в Україні.

Микола Федорович фон Дітмар був ініціатором створення Харківського комерційного інституту. Він випускав і фінансував провінційний журнал «Рахівництво і господарство» (1912—1914) та орган Харківського відділення російського технічного товариства. Його справу у формуванні Харківської школи продовжили професори С. Д. Бутко та О. Ф. Галкін. За радянських часів підручниками з теорії бухгалтерського обліку цієї школи користувалися студенти всіх сільськогосподарських вищих навчальних закладів колишнього СРСР.

У 1925 р. відбулося подальше удосконалення техніки облікової справи. Разом із розповсюдженням карткового кількісно-сумового обліку товарів, а також карткового обліку розрахункових операцій, з'явилися нові форми, які запропонували В. Мнюх і К. Петров. Вони вважали, що не шаховий баланс, а ордер, або картка-ордер є базою для побудови всієї системи обліку. Саме картка-ордер є останньою ланкою у ланцюгу змін, яких зазнає книга. Однією з перших форм обліку, створених після революції в СРСР, була *картково-ордерна форма* (1925—1927 рр.). Основним регістром були картки-ордери (або картки-рахунки), які виписувались на кожну господарську у трьох примірниках. Перший примірник ордеру підшивався в регістратор хронологічного обліку, другий і третій примірники розкладались відповідно в картотеки аналітичного обліку рахунків, що дебетуються і кредитуються. Записи в Головну книгу заносили на підставі зведеного журналу. Картково-ордерна форма обліку не знайшла широкого розповсюдження у зв'язку з її громіздкістю, трудомісткістю і недостатнім унаочненням інформації. Картково-ордерну форму обліку було замінено *картково-копіювальною формою обліку*, яка вперше була застосована на торговельних підприємствах у 1927 р. Суть її полягала в одноразовому веденні регістру синтетичного обліку та у систематичному веденні регістрів аналітичного обліку. Записи заносилися безпосередньо з документів, без складання ордерів. Це сприяло повноті та точності відображення облікових даних на підставі первинних документів, усуненню помилок. Шифри кореспондуючих рахунків ставилися у відтиску спеціального штампу на документах. Головна книга була замінена щоденною контрольною відомістю, яка забезпечувала групування записів по кожному рахунку та кореспондуючими з ним рахунками. За підсумками кожного дня записи в Контрольній відомості звіряли з записами в журналах, що скорочувало час на пошук помилок і складання звітності. Для перевірки синтетичного й аналітичного обліку складали групувальні листки, в яких узагальнювали обороти за однаковими рахунками. Картково-копіювальну форму було замінено *контрольно-шаховою формою обліку*, в якій поєднувались елементи попередніх форм обліку. Саме ця форма обліку вважали доцільною у 30-ті роки.

Для регулювання питань ведення бухгалтерського обліку Рада праці та оборони (РПО) 10 вересня 1926 р. затверджує «Правила складання балансів і нарахування амортизаційних відрахувань державними підприємствами, а також акціонерними товариствами з переважанням державного капіталу».

9 листопада 1926 р. Раднарком СРСР видає новий документ, який стосується обов'язкового ведення рахівництва торговельними та промисловими підприємствами. В цьому документі затверджується порядок поділу підприємств на кілька розрядів. Так, торговельним підприємствам надавався розряд не нижче V, а промисловим — не нижче VII розряду, що передбачало ведення ними обліку за подвійною бухгалтерією. У всіх інших випадках оподаткування проводили на підставі оборотів касової книги.

У грудні 1927 р. на з'їзді ВКП(б) було прийнято директиви зі складання першого п'ятирічного плану. Отже, значну роль у бухгалтерському обліку почали відігравати планові показники, увага приділялась контролю за їх виконанням і робився акцент на ведення бухгалтерського обліку як засобу впровадження в життя господарського розрахунку та режиму економії.

Період НЕПу, який закінчився у другій половині 1930 років характеризувався такими заходами:

- заміна продрозверстки — продподатком;
- дозвіл приватної торгівлі дрібним капіталістичним підприємствам;
- допущення державного капіталізму у вигляді концесій;
- оренда дрібних промислових підприємств і землі під суворим контролем держави;

- переведення державної промисловості на госпрозрахунок;
- заміна натуральної зарплати грошовою відповідно до кількості та якості праці тощо.

Нова економічна політика допускала незначний розвиток капіталістичних елементів при збереженні Радянською державою командних позицій у народному господарстві. У період НЕПу з'явилися такі вчені, як Н. Блатов, І. Ніколаєв та ін.

Завершення періоду НЕПу характеризувалося визнанням сферою обліку всього народного господарства, а не окремого підприємства, як вважав Олександр Михайлович Галаган. Змін зазнали теорія і галуzeвий облік, які було поєднано в загальний курс — бухгалтерський облік; подвійний запис почали трактувати як складову методу бухгалтерського обліку, а не як об'єктивний закон. Два наші земляки О. П. Рудановський та О. М. Галаган займалися питаннями розвитку бухгалтерської науки від часів російської імперії до закінчення періоду НЕПу (30-ті роки).

Таким чином, нова економічна політика, запроваджена в СРСР у 20-ті роки ХХ ст. ґрунтувалася на товарно-грошових відносинах, ринку і розвитку різних форм власності за умови збереження керівництва на чолі радянської соціалістичної держави. Формування та розвиток української бухгалтерської школи відбувалося в нерозривному зв'язку з такими відомими світовими обліковими школами, як: італійська, французька, німецька. Однак найбільш тривалий вплив на формування української школи відбувався зі сторони російської школи.

5.6. Вітчизняний облік у радянський період

Радянська економічна система функціонувала майже цілу епоху з 1917 до 1991 року та понад 73 роки під її впливом знаходився український облік. Охарактеризуємо історико-політичне підґрунтя формування та розвитку бухгалтерського обліку у той період.

Наукове управління в масштабі всього народного господарства вперше стає можливим лише в умовах соціалізму, де панує суспільна власність на засоби виробництва. Соціалістична система управління економікою передбачає усебічне використання таких економічних важелів, як гроші, кредит, фінанси, прибуток, ціни, премії і ін. Зростання масштабів виробництва, прискорення науково-технічного прогресу, розширення економічних зв'язків зумовлюють необхідність постійного розвитку і вдосконалення управління економікою. Важливими напрямками подальшого поліпшення управління економікою є:

- зростання ролі планування як центральної ланки в управлінні народним господарством;
- посилення режиму економії,
- зміцнення господарського розрахунку;
- поліпшення стилю і методів керівництва господарством на основі ленінських принципів управління, зростання вимогливості, відповідальності за доручену справу і результати роботи, зміцнення дисципліни, порядку і організованості на виробництві;
- вдосконалення організаційної структури управління; розвиток ініціативи, творчої активності трудящих в управлінні господарством.

Така система управління економікою покликана забезпечити єдність дій, цілеспрямованість і узгодженість роботи колективів підприємств, галузей і господарства в цілому, комплексне функціонування всіх ланок господарства.

Управління соціалістичною економікою здійснюється на основі державних планів економічного і соціального розвитку, з урахуванням галузевого і територіального принципів, при поєднанні централізованого управління з господарською самостійністю та ініціативою підприємств, об'єднань й організацій.

Важливу роль відіграє управління для забезпечення економного використання, правильного поєднання і кращої збалансованості всіх виробничих ресурсів: робочої сили, знарядь праці, матеріальних і ін. ресурсів, що зрештою впливає на ефективність господарювання.

У 30-х роках ХХ ст. зароджується соціалістичний облік, представниками якого стали Д. Андріонов, Н. Гегечкорі, Е. Глейх, П. Клейман, Н. Ласкін й ін. Соціалістичному обліку притаманний класовий характер. Я.В. Соколов назвав його періодом деформації принципів бухгалтерського обліку.

17 грудня 1931 р. при Державній плановій комісії СРСР було створено єдиний орган управління соціалістичним обліком — Центральне управління народногосподарського обліку Союзу РСР (ЦУНГО). Облік набуває централізованого характеру та ґрунтується на плановій системі управління. В зв'язку з цим до системи бухгалтерського обліку були введені показники плану і різні нормативи, які дозволяли здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю