

ІСТОРІЯ ТА ІНОЗЕМНИЙ ДОСВІД РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Виявлено закономірності виникнення та розвитку законодавчого регулювання бухгалтерської справи в провідних економічно розвинутих країнах. Запропоновані напрями удосконалення нормативного регулювання обліку і звітності в Україні

Постановка проблеми. В процесі інтеграції до ЄС Україна стикається з проблемою неузгодженості нормативних актів в т.ч. в сфері бухгалтерського обліку. Ця проблема потребує вирішення на основі вивчення історичного досвіду. Це дослідження є складовою державної програми досліджень на тему “Організація та методологія бухгалтерського обліку і контролю в контексті інтеграції України в ЄС”, № 19 від 31.03. 2004 р.

Аналіз досліджень і публікацій. Серед основних досліджень за тематикою необхідно виділити праці проф. Ф.Ф. Бутинця [5] та проф. Я.В. Соколова [19].

Мета статті. Повертаючись до генезису поставленої проблеми, ми не тільки звертаємося до часів зародження бухгалтерського обліку та історії його розвитку. Цінність історико-логічних узагальнень в галузі бухгалтерської справи полягає в тому, що це не схоластичні роздуми, а історично перевірена тенденція розвитку ідей, які отримали визнання або, навпаки, емпірично довели свою неспроможність. Переосмислення минулого або врахування іноземного досвіду завжди має позитивне значення, оскільки, дозволяє виділити найважливіші моменти, прослідкувати їх зміну та тенденції розвитку з позиції поточного моменту. Це допоможе краще висвітлити сучасне розуміння окремих фундаментальних понять та принципів, виділити загальні тенденції та розробити рекомендації з удосконалення певних аспектів бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. В усіх країнах, де зароджувалося ринкове

господарство, чітко виділяється бухгалтерське, балансове, аудиторське право як форми регламентації¹ бухгалтерського обліку. При чому регламентація була основною формою регулювання, можна сказати, що межі цих понять співпадали. Вагоме значення має те, хто саме є суб'єктом такого регулювання. Найбільш повно його може реалізувати лише держава, в чому ми переконалися за радянських часів.

Основними джерелами торгового та бухгалтерського права є закони, адміністративні акти, судова практика, національні звичаї та міжнародні угоди.

Залежно від історично сформованих умов і традицій різні джерела права відіграють неоднакову роль в окремих країнах. У країнах романо-германської системи визначальне значення мають закони, торгові й інші кодекси, а в країнах англо-американського права – судові рішення. Часто місце законів займають урядові та інші адміністративні акти виконавчих органів влади.

З середини XIX ст. стрімке поширення акціонерних товариств вимагало змін в оподаткуванні, що призвело до різкого посилення податкового законодавства та відповідно підвищення ролі аудиторів. Державна регламентація повинна була

¹ Регламент – форма законодавчого акту, що введена в правовий обіг в петровську епоху та зникла на початку XIX століття. Він визначає склад, коло справ, штат та відповідальність державної установи за його діловодство [2, с. 711], [9, с. 27]. Регламентам були притаманні чисельність та детальність, сполучення “основних законоположень з розпорядженнями інструктивного характеру” [3, с. 460].

забезпечити інтереси різних осіб, при цьому виникало питання про ступінь регулювання. Таким чином, з XIX ст. у всіх країнах тим чи іншим чином отримує поширення державна регламентація.

Історія ж регулювання обліку бере свій початок значно раніше. Переважає точка зору, що вперше державна регламентація бухгалтерського обліку була проведена в XIII ст. у Кастилії, де було встановлено порядок заповнення облікових книг. В 1549 р. його нова редакція стала новим законом для Іспанії та її володінь [8]. З 1673 р. у Франції було видано Ордонанс Саварі, з якого бере початок торгове право і його розділ – бухгалтерське право [там же].

За ступенем регламентації бухгалтерського обліку Франція належить до групи країн з суворо регламентованою на державному рівні системою бухгалтерського обліку. Історія розвитку французької системи бухгалтерського обліку тісно пов'язана з тим, що уряд та банки суворо контролювали та контролюють діяльність комерційних структур, будучи їх інвесторами або кредиторами. У сучасних умовах урядові органи впливають на економіку Франції за допомогою індикативного та стратегічного державного планування. Економічна діяльність держави підтримується добре налагодженим правовим механізмом суспільного (конституційного, цивільного, адміністративного, фінансового, податкового) та приватного (сімейного, сільськогосподарського, підприємницького) права, що використовується протягом тривалого часу.

Нормативну основу торгового та господарського права Франції дотепер складає Французький Торговий Кодекс (ФТК) 1807 року [4, с. 81], який, відобразивши ідеї Великої французької революції та запозичивши багато положень римського права, значно вплинув на торгове законодавство окремих країн Європи, Латинської Америки, Африки та Близького Сходу. Звичайно, з того часу ФТК зазнав суттєвих змін, що були зумовлені насамперед участю Франції в міжнародних угодах. Система бухгалтерського обліку на

підприємствах Франції також визначається іншими нормативними актами, наприклад, Законом про торгові товариства (1966 р.), Законом про корпорації (1972 р.), Законом про національні компанії (1970 р.), податковим законодавством [12, с. 86].

Таку ж сувору та досить детальну регламентацію обліку було запроваджено в Німеччині. В її основу покладено прийняте у 1897 році Загальнонімецьке Торгове Укладення (ЗТУ) [14, с. 162]. Воно зазнало досить суттєвих змін у зв'язку з необхідністю пристосування його норм до мінливих економічних умов та значно вплинуло на кодифікацію торгового законодавства інших країн (Австрії, Швейцарії, Японії тощо).

В Іспанії систематизація норм і правил бухгалтерського обліку як складової Комерційного Кодексу сформувалася до 1829 року. Він містив детальні інструкції щодо ведення торгових книг і частково переглядався тільки декілька разів у 1885 р., 1973 р. Суттєві ж коригування до чинного Кодексу були внесені у 1989 році у зв'язку з необхідністю привести облікову систему Іспанії у відповідність до вимог Директив ЄС [4, с. 76-77]. В Іспанії облікове законодавство інших рівнів представлено Законом про акціонерні товариства, Загальним планом рахунків бухгалтерського обліку та положеннями, що розроблюються Комісією з облікових принципів і стандартів при Асоціації з обліку та управління підприємствами.

У Франції, Німеччині та Іспанії на господарське законодавство впливають міжнародні угоди та участь країни в Європейському союзі. В останні роки в економіці та праві країн Західної Європи стали приділяти значну увагу інтеграційним процесам. У рамках різних органів ЄС, Європейської асоціації вільної торгівлі та інших прийнято ряд нормативних актів, що утворюють так зване "європейське право" або право Загального ринку. Вирішення проблем узгодженості в бухгалтерському обліку ЄС суттєво впливає на порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності Європейських країн.

Європейська комісія в межах ЄС розробила та опублікувала ряд директив, виконання яких є обов'язковим для учасників ЄС. Реалізація їх положень не тільки дає можливість удосконалювати та гармонізувати облік та звітність цілого ряду країн, але й полегшує діяльність компаній.

Право Англії та США відносяться до однієї гілки права, яку називають "загальним правом". Історично основна відмінність англо-американського права від романо-германського полягає у визначальній ролі судових рішень в порівнянні зі статутним правом та у відсутності (або другорядній ролі) кодифікованих актів [14, с. 596]. Наприклад, в Англії до цього часу ще немає ні цивільного, ні торгового кодексів. Там діє Закон про компанії від 1989 р., який доповнюється стандартами обліку й аудиту, що встановлюються організаціями професійних бухгалтерів. Англія – член ЄС, тому її господарське законодавство, утворене діючими законами, як і право інших країн Співтовариства, зазнає прямого або опосередкованого впливу законодавства Загального ринку.

У Нідерландах система є аналогічною: обумовлені парламентом та законодавчо закріплені з урахуванням директив ЄС основи бухгалтерського обліку доповнюються принципами, які розробляються Радою з бухгалтерської звітності. Остання є органом приватного сектора економіки, до складу якого входять професійні бухгалтери та зацікавлені користувачі звітів.

Англійське право вплинуло на правові системи інших країн, насамперед, колишніх колоній, в тому числі й США [17, с. 27]. Однак право США має свої особливості. Одна з них полягає в тому, що в США існують дві системи торгового права: штатна та федеральна, а друга, що американським судам надано право не лише тлумачити закони і постанови, але й визначати їх відповідність федеральній або штатній конституціям. Починаючи з 1954 року, практично всіма штатами країни прийняті різні варіанти підготовленого Національною конференцією разом з американським інститутом права Єдиного Торгового Кодексу (ЄТК) [14, с. 602]. ЄТК не є всеохопною

кодифікацією торгового та бухгалтерського права, от чому неурегульовані ним питання порізного регламентуються законами і судовими рішеннями різних штатів. Наприклад, крім ЄТК, важливе значення має штатне законодавство про підприємницькі корпорації [14, с. 600].

Загалом ситуація з регламентацією обліку (мова йде про фінансовий облік) і звітності в США є неоднозначною, адже законодавчою основою загального регулювання є декілька законів, наприклад, закони про цінні папери і фондові біржі. Правда, не тільки і не стільки закони або підзаконні акти регулюють фінансовий облік у США. Так кожен висновок аудитора повинен містити положення про відповідність (або ні) звітності загальноприйнятим в США принципам обліку (GAAP). Визначення того, чи є даний конкретний принцип загальноприйнятим чи ні, дотепер не є простим завданням. Навіть критерії віднесення даного правила до загальноприйнятого не сформувалися. Тобто не тільки не існує єдиного документа чи набору документів, у яких були б сформульовані ці принципи, не існує навіть єдиного загальноприйнятого визначення того, що ж це таке.

Ускладнюється ситуація структурою та повноваженнями органів, що здійснюють регулюючий вплив (див. табл.1 і 2). Тільки комісії з цінних паперів і бірж (SEC) надано право вимагати від фірм – учасників ринку цінних паперів, дотримання визначених правил надання фінансової звітності. Деякі постанови IRS (аналог податкової інспекції) щодо оформлення звітності також мають обов'язковий характер. Правила, дотримання яких вимагає SEC, визначаються не тільки і не стільки самою SEC, скільки окремими організаціями. Саме до цих правил застосовується у вузькому розумінні поняття GAAP. З метою визначення того, які правила і методи підтримуються SEC, у практику було введено нове поняття – достатня авторитетна підтримка. Усі фірми, що надають звітність у SEC, повинні користуватись принципами і методиками, що мають достатню авторитетну

підтримку. Відповідно, визначене коло розглянуті в публічних матеріалах цих організацій, рішення і публічні заяви яких організацій чи їм суперечні, не мали вважаються такою підтримкою. Методи, не авторитетної підтримки.

Таблиця 1 Організація професійних бухгалтерів США

№	Назва	Назва на англійській мові	Скорочення назви
1	Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
2	Комітет по стандартам фінансового обліку	Financial Accounting Standards Board	FASB
3	Комітет по стандартам обліку для держаних органів	Governmental Accounting Standards Board	GASB
4	Комісія по цінним паперам та біржам	Securities and Exchange Commission	SEC
5	Американська бухгалтерська асоціація	American Accounting Association	AAA
6	Інститут управлінських бухгалтерів	Institute of Management Accountants	IMA
7	Інститут фінансових керівників	Financial Executives Institute	FEI
8	Виконавчий комітет по бухгалтерським стандартам	Accounting Standards Executive Committee	AcSEC
9	Комітет по аудиторським стандартам	Auditing Standards Board	ASB

Таблиця 2. Основні документи та рівні системи GAAP

Рівень системи GAAP	Документи, які складають основу GAAP	Організація, яка випустила документ
1	Бюлетень бухгалтерських досліджень	AICPA
	Думки	AICPA
	Положення про стандарти фінансового обліку	FASB
	Інтерпретації (тлумачення)	FASB
2	Галузеві керівництва по обліку та аудиту	AICPA
	Заява про позиції	AICPA
	Технічні бюлетені	FASB
3	Облікові інтерпретації	AICPA
4	Положення	AICPA
	Доклади про проблеми	AICPA
	Практичні бюлетені	AICPA
	Бюлетень бухгалтерських термінів	AICPA
	Положення про концепції фінансового обліку	FASB
	Положення робочої групи за проблемами, що виникають	FASB
	Правила S-X	SEC
	Релізи за обов'язковими правилами обліку та аудиту	SEC
Релізи за фінансовою звітністю	SEC	
	Аудиторські стандарти	AICPA

Спочатку організацією, рішення якої є достатньою авторитетною підтримкою, була асоціація присяжних бухгалтерів CPA і її дослідницькі бюлетені з обліку (ARB), потім APB і його рекомендації (APB Opinions) і, нарешті, цю роль взяв на себе FASB і його положення (FASB Statements). Більш пізні документи мають пріоритет над більш ранніми, але дотепер багато рішень APB не втратили свого значення.

Крім документів, що носять офіційний характер, тим же FASB і його підрозділами публікується ще два види документів, що

можуть бути джерелом GAAP: інтерпретації (FASB Interpretations) і технічні бюлетені (FASB Technical Bulletins). Вони підтримуються авторитетом FASB і передують будь-яким рішенням ради, пояснюючи їх. Також AICPA видає ряд документів, що є обов'язковими для дотримання всіма членами, тобто всіма присяжними бухгалтерами (CPA). Крім цього, інші бухгалтерські асоціації (AAA, NAA) публікують документи, що є внеском якщо не в поширені (promulgated) облікові принципи,

то принаймні створюють частину середовища для існування цих принципів.

На додаток до усього перерахованого вище, певний вплив на методи обліку мають не бухгалтерські об'єднання підприємств, наприклад Інституту фінансових директорів FEI, і державні установи, що регулюють різні галузі промисловості. Прикладом останньої може служити Комісія з торгівлі між штатами (Interstate Commerce Commission), яка регулювала протягом 30-40-рр. діяльність залізничних акціонерних товариств, причому рівень контролю був настільки високий, що нею пропонувалася навіть структура єдиного плану рахунків.

Далеко не останніми за важливістю джерелами GAAP є прецеденти обліку і загальноприйнята ділова практика. Ці джерела GAAP мало документуються і практично не узагальнюються. Однак недооцінювати їх не можна. Загальна орієнтація облікової практики на розумність і сумлінність найчастіше призводить до того, що для доказу необхідності застосування даного способу обліку достатньо довести, що цей спосіб або застосовувався, або застосовується в аналогічних умовах.

Відповідно до вищезазначеного розрізняється й обов'язковість правил, що є змістом норм обліку. У США ведення фінансового обліку і надання звітності з аудиторським висновком є суворо обов'язковими тільки для компаній, акції яких котируються на фондовому ринку. Для всіх інших компаній проходження GAAP є багато в чому добровільним процесом. Якщо компанії не потрібний позитивний висновок аудитора – присяжного бухгалтера (CPA), то вона може зовсім не дотримуватись загальноприйнятих принципів обліку при складанні звітності і тим більше при організації обліку. Відхилення від стандартів можливе і навіть обов'язкове, якщо дотримання стандарту може призвести до помилкових висновків користувачів, природно за умови розкриття такого відхилення.

Суттєво вплинуло господарське право США на еволюцію бухгалтерського законодавства інших країн, зокрема, Японії.

Хоча початковий вплив на господарське право Японії здійснено Загальнонімецьким Торговим Укладенням. Джерелом торгового та бухгалтерського законодавства Японії є побудований за зразком ЗТУ Торговий Кодекс 1899 року, який регламентує багато положень, пов'язаних з цінними паперами, правовим статусом юридичних осіб (торгових товариств), організацією і веденням бухгалтерської діяльності. Вплив англо-американського права проявився в Законі про довірчу власність (1923 р.), акціонерному законодавстві (1951 р.) і антитрестовському законі Японії (1947-1953 р.).

Методологія бухгалтерського обліку в Японії відображена в національних стандартах обліку і звітності, які мають силу нормативного акту відповідного рівня і встановлюються наступними державними органами: 1) Радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів; 2) бюро з цінних паперів при Міністерстві фінансів; 3) Міністерством юстиції; 4) Інститутом присяжних бухгалтерів-аудиторів [4, с. 128].

У сфері законодавчого регулювання обліку в Україні існує велика спадщина. Аналізуючи історичний огляд його багатовікової історії, запропонованої проф. Ф.Ф. Бутинцем [5, 137-286] та проф. Я.В. Соколовим [18, с. 226-289, 439-440], можна виділити цілий ряд історичних подій, які започаткували у тій чи іншій мірі основи регламентації української облікової практики.

Основи вітчизняного бухгалтерського обліку були закладені ще за часів Київської Русі. Щоправда тоді справжній бухгалтерський облік був необхідний тільки князям, а тому масштаби його поширення були мізерні. З долученням східних слов'ян до християнства виникають культурно-просвітницькі центри – монастирі, які в однаковій мірі з основним своїм призначенням стають не менш важливими суб'єктами економічних відносин того часу. Так, до XVII ст. організація обліку монастирів передбачала наявність таких документів: указ; кошторис; прибуткова книга для грошей; видаткова книга для грошей; окремі книги для оприбуткування і

витрачання пшениці, воску, паперу, цвяхів, тощо; книги виконаних робіт [20, с. 24].

Рівень розвитку роздрібної торгівлі та господарських відносин у XVI–XVII століттях призвів до виникнення проблеми взаєморозрахунків, що викликало необхідність встановлення чітко визначеного порядку опису фактів господарського життя. Пізніше у XVII–XIX ст. склалась така ситуація в економіці Росії, що необхідність бухгалтерського обліку і його удосконалення були вимогою часу. Це, в свою чергу, вимагало вирішення проблеми його регламентації по-новому.

Першим в Росії був регламентований облік у сфері розбудови флоту. Відповідний документ так і називався: регламент “Про керівництво Адміралтейства та верфі”, виданий в 1722 р. Це перший російський нормативний документ, який містить детальні інструкції з ведення бухгалтерського обліку. Він пропонував правила ведення книг Адміралтейства та вмщував їх стандартні форми [6, с. 86].

В подальшому в Росії був регламентований торговий облік спочатку Банкротським статутом 1800 р., а більш детально – Законом про порядок ведення купцями торгових книг від 14 червня 1834 року. Цим законом передбачалися порядок і форма ведення обліку, а також запроваджувалися види обов’язкових реєстрів (бланків) [5, с. 167]. Також у законі була передбачена відповідальність за ухилення або неналежне ведення і зберігання купецьких книг. Вперше російське законодавство встановило правила ведення бухгалтерського обліку, надало купецьким книгам доказової сили в суді, передбачаючи їх достовірність.

Пізніше, в 1857 р., було опубліковано “Зведення статутів рахункових”, що складався з 13 книг, які детально регламентували ведення обліку в різних міністерствах і відомствах Російської Імперії [15, с. 139-140]. Це був Кодекс законів Російської Імперії, які стосувалися правил ведення обліку, рахункових книг, звітів та порядку здійснення ревізії, відповідальності та

прав рахункових працівників та контролерів. Перша книга, базисна, детально описувала загальні правила ведення обліку (розділ 1, гл. 1), розрахункових книг (розділ 1, гл. 2, 3, 4), порівняння обліків (розділ 2) та проведення ревізії рахунків (розділ 3), а також вмщувала спеціальний четвертий розділ, що складався з 27 статей “Про покарання та судочинство за справами про порушення статутів облікових”. Останні вісім книг (з 2 по 9) фактично повторювали загальні правила рахівництва стосовно потреб різних міністерств та відомств.

Наскільки детальні були ці вимоги до ведення обліку можна судити по тому, що друга книга – Рахунковий статут міністерства фінансів – складався з семи розділів, які складаються з 480 статей; третя – Рахунковий статут міністерства державного майна – включав 114 статей; четверта – Рахунковий статут міністерства внутрішніх справ – 92 статті; п’ята – Рахунковий статут міністерства народної освіти – 51 стаття; шоста – головного управління шляхів сполучення 285 статей; сьома – головного управління пошти – 90 статей; восьма – міністерства юстиції – 66 статей; дев’ята – міністерства іноземних справ – 74 статті. Детальні додатки в кінці кожної книги на наочному прикладі пояснювали зміст окремих статей. Десята книга складалася з восьми глав (68 статей) та висвітлювала вимоги щодо ведення обліку в місцях, підвідомчих священному Синоду; одинадцята – вмщувала рахункові правила особливої імперської канцелярії; дванадцята – імперського двору; тринадцята – установ імператриці Марії.

Представляє інтерес принцип побудови Загального рахункового статуту, викладений в першій книзі та є основою всіх інших: від описів вимог до первинних документів, до характеристики порядку та правил заповнення та ведення рахункових реєстрів (книг) – до характеристики вимог із складання звітності (щомісячний, річний) – до вимог про порядок проведення ревізії рахунків та звітності – до описання кримінальної відповідальності за порушення вимог статуту. Як видно з наведеного вище, принцип побудови статуту

рахункових правил зводився до опису ступеню відповідальності працівників обліку та контролю, що повинно знайти відображення в сучасній системі нормативного регулювання бухгалтерської діяльності в умовах ринку.

В другій половині XIX ст. в Росії розпочалися прогресивні реформи, які викликали докорінні зміни в економічному житті країни. Було скасовано кріпацтво. Почали відкриватися банки, засновувалися чисельні великі торговельні та промислові підприємства, почала зростати конкуренція, з'явилася промислова буржуазія. Успіх промисловості торгівлі базувався на обороті капіталу, а фінансовий результат залежав від швидкості такого обороту. За таких умов неможливо було обійтися без належно організованого обліку, що і викликало інтерес до розвитку бухгалтерського обліку а, відповідно, і спричинило необхідність його регулювання.

В цьому контексті особливе значення мало прийняття Статуту Торгового в 1887 році, в якому крім вимог про обов'язкове ведення бухгалтерських книг, містилася вимога про періодичне складання "інвентарю", тобто опису майна та зобов'язань. У 1898 р. було прийнято Закон про промисловий податок, у якому вперше у російській практиці було встановлено обов'язкове складання бухгалтерських звітів (балансів) і звітів про прибутки та збитки [5, с. 191-193]. У розвиток цього закону в Росії з 1901 по 1904 рік було видано чотири інструкції про порядок складання і обов'язкову публікацію бухгалтерської звітності [там же].

Розвиток нормативної правової системи бухгалтерського обліку в кінці XIX початку XX ст. пов'язано зі збільшенням кількості суб'єктів ринкових відносин, а відповідно і користувачів бухгалтерської інформації. Така регламентація вітчизняної бухгалтерської звітності того часу повною мірою відповідала практиці країн Європи, про що ми згадували раніше.

В Україні з часів приєднання до Росії економічне життя завжди знаходилося під жорстким державним контролем, тому і

бухгалтерський облік завжди був предметом державного регулювання.

За часів російської імперії кожний працюючий брав участь тільки у процесі створення продукту споживання, а процесом розподілу займалися люди, які представляли владу. Розподіл неможливий без обліку того, що розподіляють, тому функції обліку також прийняла на себе влада.

На початку радянського етапу нашої історії мали місце і негативні факти в обліковому житті. Так, після Жовтневої революції більшість нормативно-правових актів, що регулювали бухгалтерський облік, було анульовано. Це був період "військового комунізму", що характеризувався анархією, з періодичними спробами централізувати облік.

Також негативним моментом радянського періоду було складне становище бухгалтерів. З видання постанови Раднаркому СРСР від 29 вересня 1932 р. "Про права і обов'язки головних і старших бухгалтерів в установах і господарських організаціях громадського сектора", в якому бухгалтер підпорядковувався не економісту-плановику, а керівнику, головного бухгалтера переважно призначала вища установа і в їх функціональні обов'язки входив контроль за фінансово-господарськими рішеннями першої особи. Тобто з одного боку він працював на окремому підприємстві, а з іншого повинен був представляти інтереси держави.

У соціалістичному суспільстві питання обліку були у віданні вищих органів державної влади і органів державного управління. Навіть у статті 131 Конституції СРСР було записано, що організація єдиної системи народногосподарського обліку перебуває у віданні Ради Міністрів СРСР. У положенні про Міністерство фінансів СРСР, ЦСУ СРСР та інші міністерства, було визначено перелік питань обліку й контролю, якими повинні займатися міністерства та ЦСУ СРСР.

В той же час за часів СРСР бухгалтерський облік як вид функціональної діяльності протягом десятиріч не виділявся в самостійний розділ господарського права. Як вдало зазначає проф. Я.В. Соколов: "Не можна сказати, що

такого права не було раніше” [18, с. 24], але в командно-адміністративній системі господарювання, по-перше, було менше нормативних актів, хоча вони й регулювали кожен крок бухгалтера, по-друге, нормативна база була представлена інструкціями, що замінювали закони. Така ситуація пояснюється тим, що в умовах функціонування єдиного народногосподарського механізму, коли суб’єкти господарювання були осередками, ланками країни-фабрики [1, с. 57], [16, с. 73], регулювати їх діяльність повинен був нормативний акт відповідного рівня, тобто інструкція, директива, лист міністерства тощо.

Основним керівним органом обліку того часу в країні був ЦСУ СРСР, на яке покладалося загальне керівництво народногосподарським обліком (див. рис. 1). Другим керівним органом обліком було Міністерство фінансів СРСР, а саме його Управління обліку і звітності. Мінфін СРСР здійснювало загальне методологічне керівництво бухгалтерським обліком та звітністю державних, кооперативних і громадських підприємств і організацій (див. там же).



Рис. 1. Функції керівних органів бухгалтерським обліком в СРСР

У всіх міністерствах, відомствах, підприємствах і організаціях, тобто у всіх ланках народногосподарства, керівництво бухгалтерським обліком здійснювали головні (старші) бухгалтери, які очолювали центральні бухгалтерії (або начальники відділів обліку і звітності).

Функції головних бухгалтерів міністерств, відомств і підприємств були схожі, розбіжності залежали лише від рівня централізації управління. У своїй роботі вони повинні були керуватися нормативними документами, затвердженими ЦСУ СРСР і Мінфіном СРСР про бухгалтерський облік і

звітність для: належної організації документування; затвердження або застосування форм обліку; впровадження прогресивних методів обліку; складання або затвердження звітів і балансів підприємств (складання зведених звітів і балансів); організації контрольно-ревізійної роботи; здійснення контролю за правильним веденням і достовірністю обліку та звітності; здійсненням заходів контролю за збереженням соціалістичної власності.

Зважаючи на народногосподарську важливість функцій, покладених на головних бухгалтерів, Мінфін СРСР періодично

уточняло Положення про головних бухгалтерів.² Остання редакція Положення була затверджена Радою Міністрів СРСР 24 січня 1980 р. Цим положенням визначено основні права і обов'язки головних бухгалтерів з організації бухгалтерського обліку та керівництва ним.

Положення про головних бухгалтерів складалося з трьох розділів. У першому розділі містилося роз'яснення щодо встановлення посади головного бухгалтера в усіх вищих і нижчих організаціях, що самостійно ведуть бухгалтерський облік і подають бухгалтерську звітність.

Головний бухгалтер низових і проміжних вищих організацій та установ призначався і звільнявся не керівником господарства, а органами, що призначають керівних працівників цих господарств, за поданням керівника та згодою головного бухгалтера відповідного вищого органу. Головний бухгалтер в адміністративному відношенні підпорядковується керівнику господарства, а стосовно питань організації й методології ведення бухгалтерського обліку та складання звітності – головному бухгалтеру вищої організації.

У другому розділі Положення було визначено обов'язки головного бухгалтера, на якого покладалося:

- правильна і раціональна організація бухгалтерського обліку;
- впровадження передових форм і методів бухгалтерського обліку;
- правильний і своєчасний облік наявності і руху всіх коштів і матеріальних цінностей, витрат виробництва і обігу, випуску продукції та її калькуляції, а також результатів господарсько-фінансової діяльності;
- своєчасне проведення інвентаризацій і ревізій, правильне оформлення їх результатів;
- якісне і своєчасне складання звітності та подання її у встановлені строки, а також виявлення внутрігосподарських резервів;

– контроль за правильним витрачанням фондів, дотримання кошторисів, платіжної і фінансової дисципліни;

– збереження бухгалтерських документів і належної організації архіву.

Крім того, у випадку виявлення незаконних дій посадових осіб головний бухгалтер повинен довести це до відома керівника підприємства, а в необхідних випадках – керівника вищої організації і органів народного контролю.

У третьому розділі Положення було визначено права головного бухгалтера. Він мав право давати розпорядження і вказівки щодо питань ведення бухгалтерського обліку. Ці розпорядження були обов'язковими для всіх працівників господарства. За невиконання або порушення розпоряджень головного бухгалтера винні особи притягалися до відповідальності у встановленому законом порядку. Звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб здійснювалися за погодженням з головним бухгалтером.

Всі документи, що були підставою для приймання і видачі коштів, товарно-матеріальних цінностей тощо, а також документи, що вносили зміни в розрахункові й кредитні взаємовідносини, повинні були підписуватися головним бухгалтером. Без його підпису ці документи вважалися не дійсними і не приймалися до виконання матеріально відповідальними та іншими особами.

Договори й угоди, укладені з іншими господарствами, кошториси, накази, розпорядження, що містять фінансові розрахунки мали бути підписані головним бухгалтером. У випадку виявлення порушень встановлених положень головний бухгалтер мав право не підписувати документ.

Якщо керівник підприємства давав розпорядження, які суперечили діючим нормативам, головний бухгалтер повинен був у письмовій формі вказати на незаконність такого розпорядження. Якщо ж керівник господарства письмово підтвердить своє розпорядження, то головний бухгалтер, не порушуючи принципу єдиноначальності, повинен був виконати його, але негайно повідомити про це керівництво вищої організації.

² Це Положення в різних редакціях діяло з 1924 р. по 1991 р, тобто, до розпаду СРСР

Якщо ж керівник господарства дав розпорядження, виконання якого могло призвести до кримінальної відповідальності, головний бухгалтер мав право не виконати його і повинен був повідомити про це керівництво вищої організації.

Саме така система розподілу повноважень була ефективною для забезпечення належного контролю за збереженням соціалістичної власності і доцільним використанням всіх ресурсів, закріплених за підприємством.

Суперечності між головним бухгалтером і керівником господарства розглядалися вищими організаціями. Головний бухгалтер за невиконання покладених на нього обов'язків ніс відповідальність відповідно до діючих положень.

Таким чином, в Україні організація і методика ведення бухгалтерського обліку історично сформувалася на основі системи бухгалтерського обліку колишнього СРСР, де переважала державна форма власності, а управління економікою здійснювалося в умовах централізації. Така система знаходилася у прямій залежності від методологічних основ планування і керівництво діяльністю підприємств здійснювалося вищими органами управління.

Система регулювання бухгалтерського обліку, яка існувала в умовах централізованої планової економіки, була обумовлена загальними характером власності. Головним користувачем інформації, що формувалася в бухгалтерському обліку, була держава в особі галузевих міністерств і відомств, органів державної статистики, фінансових органів. Діюча система державного фінансового контролю вирішувала задачі виявлення відхилень від діючих моделей господарської поведінки економічних суб'єктів.

Викладене вище свідчить, що однією із особливостей формування обліку в Україні практично на всіх етапах її історичного розвитку є та обставина, що система виробничих відносин, специфіка розвитку економічних зв'язків могли тільки формулювати питання, а відповідала на них держава виходячи із власних інтересів. Самоврядування на місцях практично не допускалося.

Зміна системи загальних відносин, а також господарсько-правового середовища передбачає необхідність адекватної трансформації системи регулювання бухгалтерського обліку. При цьому необхідно враховувати вплив попередньої системи бухгалтерського обліку. Проф. В.Ф. Палій до характерних ознак такого впливу відносить: стійке прагнення до збереження єдиного бухгалтерського обліку; орієнтація на практично єдину оцінку об'єктів бухгалтерського обліку за фактичною собівартістю; очікування переважно державного регулювання; непослідовна позиція державних органів управління щодо застосування МСФЗ [10, с. 6].

Повноцінне законодавство, що створює поле для самостійних рішень і суджень бухгалтера, могло виникнути тільки в ринкових умовах господарювання. Але в такому разі на зміну двом-трьом інструкціям чи положенням, що регулювали "все і вся", повинна була з'явитися повноцінна система нормативних актів з певною ієрархією. Нова система регулювання бухгалтерського обліку і розроблені на її основі правила і норми ведення бухгалтерського обліку господарюючими суб'єктами, рівно як контролю за достовірністю і надійністю фінансової інформації, повинні стати елементами ринкової інфраструктури.

Тому, реформування системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку стало неминучим, об'єктивним процесом, продиктованим трансформацією економіки в цілому. Крім того, в системі бухгалтерського законодавства склалася ситуація, коли багато концептуальних для бухгалтерського обліку норм та понять містяться у нормативних актах, які мають недостатню правову силу.

Система регулювання бухгалтерського обліку в економіці України визначає систему бухгалтерського обліку в умовах нового соціально-економічного середовища, що склалося в країні. Тому вона повинна ґрунтуватися на останніх досягненнях науки і практики, орієнтуватися на модель економіки сталого розвитку, використовувати досвід

країн з розвинутою ринковою економікою, відповідати міжнародно визнаним принципам складання фінансової звітності.

Як обґрунтував доц. В.М. Пархоменко, система нормативного регулювання бухгалтерського обліку повинна бути самоналагодженою, що діє на певних принципах, які дозволяли б їй вдосконалюватися з розвитком економічних відносин в країні для належного забезпечення інтересів і потреби у достовірній фінансовій інформації різних груп користувачів [11, с. 7].

Крім того, система нормативного регулювання перехідної економіки є результатом взаємодії інститутів ринкової економіки та держави з розробки і встановлення відповідних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Вона повинна бути компромісом між системою регулювання, адекватної уже сформованим, цивілізованим ринковим відносинам, для яких характерний високий рівень професіоналізму бухгалтерського і фінансового персоналу, здатного до прийняття рішень у нестандартних ситуаціях, господарських умовах, які постійно змінюються, виходячи із принципів, сформованих законодавством, що бере на себе відповідальність за прийняття рішень, і системою регулювання, суть якої полягала у жорсткій тотальній регламентації і наявності докладного інструктивного матеріалу.

Сьогодні в Україні розуміння необхідності ведення фінансової звітності на підприємстві тільки починає формуватися у свідомості керівництва господарюючих суб'єктів. Поступово зростає статус відповідних бухгалтерських служб підприємства, підвищується увага і зацікавленість у їх діяльності. Це – природний процес, напряду пов'язаний з економічними умовами господарювання, що змінилися.

Однією із причин таких змін і поглядів є розширення кола суб'єктів, які приймають інвестиційні та інші господарські рішення, спираючись при цьому на бухгалтерські дані. Разом із збільшенням кількості таких суб'єктів, кожен із яких має власні вимоги до інформації, яка йому надається з урахуванням специфіки

його господарської діяльності, неодмінно змінюються і вимоги, що пред'являють до ведення обліку і складання звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, на сучасному етапі тільки шляхом селекції та синтезу найкращих досягнень іноземного досвіду регулювання обліку можна реформувати національну систему бухгалтерського обліку з метою подальшого її якісного розвитку в нових умовах господарювання. Така поступальна адаптація регулювання бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання в Україні пройде успішно за умов врахування економічних та правових особливостей національного розвитку.

Для позитивного розв'язання ситуації, що склалася, необхідно сформулювати пропозиції щодо принципів побудови системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, які максимально виключають саму можливість виникнення суперечностей. Цьому сприятиме розв'язання декількох важливих завдань, серед яких структуризація системи нормативних актів за їх правовою силою і функціональною роллю; основні засади або принципи цієї галузі права; взаємодія з іншими галузями права; термінологія і понятійний апарат; органи нормативно-методичного регулювання, їх права і обов'язки; розширення самостійності бухгалтерів через професійне судження.

Поза системою законодавчих і нормативних актів галузі (підгалузі) права повинна знаходитись наука, яка формує концепції побудови системи регулювання.

Зважаючи на історичні особливості становлення та розвитку національної економіки, вирішити зазначені задачі під силу тільки державі, яка виступає гарантом того, що всі учасники ринкових відносин будуть одержувати достовірну бухгалтерську інформацію для того, щоб уникнути збитків під час реалізації комерційних та фінансових угод. Досягається це за рахунок норм законодавства, які містять детальні правила щодо ведення бухгалтерського обліку.

Робота по реформуванню системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні

потребувала значного часу і продовжується до сьогодні. Найбільш важливим її результатом є побудова в цілому системи регулювання, зорієнтованої на забезпечення потреб усіх зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації, що враховує необхідність гармонізації національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з міжнародними.

Актуальним на сьогодні є визначення місця правових норм, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в загальній системі права України. Це має не тільки теоретичне, а й практичне значення. Вивчення зазначеного питання дозволяє упорядкувати, систематизувати законодавство, і як наслідок, ефективно реалізувати право.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Абалкин Л.И.* Хозяйственный механизм развитого социалистического общества. – М.: Мысль, 1973. – 263 с.
2. *Беляев И.Д.* Лекции по истории русского законодательства. М., 1879.
3. *Брокгауз и Ефрон.* Т.51.
4. *Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 542 с.
5. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – Ч. 1. – 928 с.
6. *Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003 / Под ред. проф. Я.В. Соколова.* – СПб.: Из-во “Юридический центр Пресс”, 2003. – 402 с.
7. *Губський Б.В.* Євроатлантична інтеграція України. – К.: Логос, 2003. – 328 с.
8. *Кузнєцова Ю.Н.* Основы регулирования бухгалтерского учета: Дис... к.э.н.: 08.00.12. – С-Пб., 1994. – 183 с.
9. *Латкин В.Н.* Учебник истории русского права периода Империи (XVIII и XIX ст.). 2-е изд. СПб., 1919.
10. *Палий В.Ф.* Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии // *Бухгалтерский учет.* – 2004. – № 9. – С. 5-10.
11. *Пархоменко В.М.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення. Автореферат дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. – К.: 2002. – 19 с.
12. *Поленова С.Н.* Основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности компаний Франции // *Международный бухгалтерский учет.* – 2004. – № 7. – С. 30-38.
13. *Положение о главных бухгалтерах.* Постановление Совета Министров СССР от 24.01.1980 г. № 59.
14. *Правовые системы стран мира.* Энциклопедический справочник / Отв. ред. д.ю.н., проф. А.Я. Сухарев. – М.: Из-во НОРМА, 2001. – 840 с.
15. *Репникова Ю.А.* Развитие системы регулирования бухгалтерского учета в России. Диссерт. на соискание ученой степени к.э.н. – М.: 2000. – 184 с.
16. *Собчак А.А.* Правовое регулирование хозяйственной деятельности. – Л.: Из-во ЛГУ, 1981. – 168 с.
17. *Советское и иностранное гражданское право (Проблемы взаимодействия и развития) / Отв. ред. В.П. Мозолин АН СССР Ин-т государства и права.* – М.: Наука, 1989. – 335 с.
18. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как наука // *Вісник ЖІТІ.* – 2000. – № 12. – С. 23-30.
19. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
20. *Соколов Я.В., Ковалев В.В.* Принципы русской бухгалтерии // *Бухгалтерский учет.* – 1992. – № 12. – С. 23-25.

ПЕТРУК Олександр Михайлович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми гармонізації національних систем бухгалтерського обліку