УДК 657:006.32(477) **Кузіна Р.В.**

ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті досліджуються історичні та економічні передумови стандартизації бухгалтерського обліку на національному, регіональному й міжнародному рівнях. Багаторічна еволюція бухгалтерського обліку свідчить, що тенденція до стандартизації облікової діяльності є об'єктивною закономірністю розвитку бухгалтерського обліку і має історичне коріння.

This article investigates the historical and economic background of accounting standards at the national, regional and international levels. The centuries – long evolution of accounting shows that the trend toward standardization of accounting is an objective law of development of accounting and has historical roots.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Інтернаціоналізація економік зумовила актуальність міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку, яка зазнала різні історичні етапи у своєму розвитку: від стандартизації обліку в окремій країні до міжнародної стандартизації в умовах глобальної економіки. У той же час теоретичні й методичні розробки в області зазначених проблем не є вичерпними. Не сформована цілісна концепція стандартизації та гармонізації фінансової звітності підприємств. Не визначена єдина термінологія з даного питання. Не однакові думки з приводу перспектив зближення принципів і правил формування фінансової звітності в процесі міжнародної стандартизації облікової діяльності.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблемі стандартізації обліку та фінансової звітності стали об'єктом пильної уваги багатьох українських і закордонних учених. Основи теорії та методології міжнародного обліку викладені в працях С. Ф Голова, С. Я. Зубільович, В. Н. Костюченко, Г. Г. Кірейцева, Л. Г. Ловінської, Н. А. Остап'юк, М. С. Пушкар, Я. В. Соколів, В. В. Сопко, В. П. Суйц, Л. В. Чижевська, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швець, В. О. Шевчук, М. М. Шигун та багато інших. Серед зарубіжних авторів можна виділити: Д. Александер, Х. Андерсон, О. Амат, Д. Блейк, М. Ван Бреда, А. Бріттон, Х. Гернон, С. Грей, Х. Ван Грюнінг, К. Друрі, Е. Іоріссен, Д. Колдуелл, М. Коен, М. Р. Метьюс, Г. Міік, Г. Мюллер, Б. Нідлз, К. Ноубс, М. Х. Б. Перера, Л. Х. Радебо, А. Франчек, Е. Хендріксен, Ф. Д. С. Чой та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Тематика стандартизації є дискусійним питанням. Багато авторів ототожнюють з поняттям «Стандартизація обліку» схожі поняття - наприклад, «гармонізація» і «конвергенція». У статті зроблена спроба виділення процесу стандартизації в окремий процес, передуючий подальшій гармонізації та конвергенції, також досліджені історичні етапи стандартизації.

Постановка завдання. Мета статті – розгляд історичних етапів стандартизації, простежити як розвиток організаційно-правової структури бухгалтерського обліку вплинув на появу бухгалтерських стандартів на національному рівні, довести, що стандартизація бухгалтерського обліку на міжнародному рівні була зумовлена історичною необхідністю і безпосередньо пов'язана з глобалізацією економік країн світу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інтернаціоналізація економік викликала потребу в зіставленні даних фінансової звітності, що отримуються корпорацією в різних країнах, і зрештою зумовила актуальність міжнародної стандартизації національних систем бухгалтерського обліку. Тематика стандартизації є дискусійним питанням в багатьох країнах світу. На думку М. Метьюса і М. Перері – стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку [1, с.565]. М. Г. Чумаченко

© КУЗІНА Р. В., 2012

розглядає стандартизацію як запровадження єдиної термінології з метою спрощення взаємин між різними учасниками економічного життя, а також унеможливлення двозначної інтерпретації та непорозуміння щодо двох ідентичних явищ господарської практики [2, с.9].

Економічний словник трактує стандартизацію як процес встановлення і застосування стандартів. На думку С. Ф. Голова стандартизація бухгалтерського обліку є однією з форм його гармонізації [3, с.8].

На думку автора стандартизація – це перший етап становлення міжнародного фінансового (глобального) обліку, а наступними вже є гармонізація та конвергенція. Ці процеси можна простежити, досліджуючи історичні етапи стандартизації. Необхідність в обліку державних прибутків і витрат у вигляді збору податків, витрат казни на будівництво, військових витрат і так далі з'явилася разом з виникненням цивілізації вже в стародавньому світі.

Вважається, що перша спроба систематизації правил бухгалтерського обліку була здійснена в XV ст. Лукою Пачолі. Його книга «Трактат про рахунки і записи» (1494 р.) містила розділ про подвійну бухгалтерію, сенс облікових записів, порядок складання бухгалтерського балансу [4, с.26]. Книга була першою публікацією на цю тему, і більшість учених погоджуються з думкою, що саме вона поклала початок бухгалтерському обліку. Історичні передумови поширення системи подвійного запису на бухгалтерських рахунках у різних країнах світу пов'язані з розвитком приватної власності, торгівлі, кредиту й капіталу як продуктивно використовуваного багатства.

Проте, до XIX ст. не було законодавчої регламентації системи бухгалтерського обліку на національному рівні, хоча спроби регулювання державою окремих областей бухгалтерського обліку зустрічаються вже в XVII ст. [5, с.38]. Наприклад, у Франції в 1673 р. був прийнятий Комерційний кодекс Кольбера, який містив розділ, де прописувалися правила ведення бухгалтерської документації, але такі законодавчі дії ще довго не виходили за межі цієї країни. У Великобританії до кінця XVIII ст. застосовувалося декілька систем бухгалтерського обліку, заснованих на різних, багато в чому несхожих правилах.

Передумовою початку процесу стандартизації бухгалтерського обліку на національному рівні стала промислова революція XIX ст. Концентрація праці й капіталу, масове виробництво товарів для широких ринків позначилися в законодавчих нормах, що стосувалися, зокрема, практики бухгалтерського обліку. Поширення акціонерної форми підприємств спричинило появу інвесторів, мало знайомих з діяльністю підприємств, і найманій адміністрації, яка повинна була періодично звітувати перед власниками, формуючи для цього звітну інформацію, зрозумілу для власників і порівнянну із звітною інформацією інших компаній. Початок законодавству в царині бухгалтерського обліку поклали «Закон про реєстрацію акціонерних товариств», прийнятий у Великобританії в 1844 р., і «Закон про банкрутство», прийнятий там же в 1861 р. [1, с.312]. Згідно з якими були потрібні належне ведення бухгалтерських рахунків, складання і перевірка бухгалтерського балансу, застосування однакових норм до усіх боржників. У XIX ст. з'являється перша організація професійних бухгалтерів – Суспільство бухгалтерів, зареєстроване в 1854 р. в Едінбургу (Шотландія). Незабаром аналогічні організації були створені в Англії (у 1870 р. в Лондоні), у США (у 1887 р. в Нью-Йорку) та в інших західних країнах.

Законодавчі акти, що регламентують бухгалтерський облік, поява у низці країн організацій бухгалтерів, що претендували на законодавче визнання свого професійного статусу, поклали конструктивний початок процесу стандартизації бухгалтерського обліку на національному рівні.

Таким чином, історично потреба стандартизації системи фінансової інформації у світі склалася у кінці XIX – початку XX ст. Це було пов'язано з декількома причинами:

- розвитком фондового ринку і його подальшим крахом у США в 1929 р. і Велика депресія, після того, – були наслідком неадекватного віддзеркалення фінансового положення компаній у звітності;
- стрімке поширення технологій, що дозволяли понизити собівартість за рахунок скорочення масштабів виробництва і, як наслідок, виникнення потреби в інвестуванні

капіталу в галузі, створюючи й використовуючи такі технології;
- необхідність надання достовірної інформації про фінансовий стан діяльності компаній;
- вихід великих компаній на зовнішні ринки викликав необхідність у розробці єдиних правил формування звітності, зрозумілих інвесторам з різних країн.

Очевидно, що поява бухгалтерської науки була результатом попиту на неї господарської практики. Тоді ж прийняті правила на практиці виявили протиріччя, тим самим, стимулюючи творчий процес розвитку облікової теорії. Різні підходи до досліджень і безліч практичних ситуацій зумовили різні точки зору на теорію і практику бухгалтерського обліку. Конкуруючи один з одним, різні концепції доповнювали і продовжують доповнювати один одного. Глобалізація економіки вимагала єдиної, послідовної теорії, за допомогою якої можна було б оцінювати безліч існуючих на практиці процедур.

При всьому різноманітті переконань теоретичні розробки в області бухгалтерського обліку сприяли виробленню загальної концепції бухгалтерського обліку і єдиних принципів його побудови в рамках конкретної облікової школи. Це позитивно позначилося на процесі стандартизації бухгалтерського обліку. Нагальна потреба в одноманітності фінансової інформації про діяльність різних компаній визріла в суспільстві на початку XX ст., а використання наукових концепцій дозволило її реалізацію.

Стандартизація обліку припускає наявність законодавчих актів, що відповідають стандартам обов'язковим для різних підприємств. Наступним етапом, що закріпив появу бухгалтерських стандартів на національному рівні, був розвиток організаційно-правової структури бухгалтерського обліку.

Основні закони, що регламентували бухгалтерський облік до 80-х років XX ст., наприклад у Великобританії:
- перший закон про діяльність компаній, що передбачає аудиторську перевірку балансового звіту – 1844 р.;
- поступове розширення обсягу відомостей фінансової звітності при достатній свободі вибору самих компаній щодо більшості питань бухгалтерського обліку – 1929, 1948, 1967 рр.;
- вироблення національних стандартів бухгалтерського обліку – 1969 р.;
- приведення бухгалтерського обліку у відповідність з Директивами ЄС – 1985, 1989 рр. – і до нині;

у США:
- надало звання присяжного бухгалтера членам Американської асоціації громадських бухгалтерів – 1899 р.;
- проект Американської асоціації присяжних бухгалтерів з уніфікації бухгалтерського обліку – 1917 р.;
- введення в дію перших уніфікованих форм звітності – 1929 р.;
- Тимчасове положення щодо стандартів бухгалтерського обліку – 1936 р.;
- продовження розробки бухгалтерських стандартів – 1939, 1941, 1948, 1952 рр.;
- активізація дій з регулювання і стандартизації бухгалтерського обліку, консолідація англо-американської системи 1953 – 1969 рр.;
- створення Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB), розробка загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), що стверджуються урядовою Комісією з цінних паперів і біржових операцій (SEC), – 1974 р.;
- до теперішнього часу – продовження вдосконалення стандартів GAAP – 70-ті рр. XX ст.;
- укладено Меморандум про взаєморозуміння між РМСБУ та Ради із стандартів США – 2002 р. (Норволк);

в Україні:
- Положення про державний промисловий податок – 1899 р.;
- Постанова СНК «Про освіту і склад народного Комісаріату державного контролю» – 1917 р.;
- організація Центрального управління народногосподарського обліку Союзу РСР при

Державній плановій комісії Союзу РСР 1931 р.;
- затвердження єдиного Плану рахунків, що відбиває потреби соціалістичної економіки, – 1940 р.;
- Постанова Ради Міністрів СРСР «Про заходи по усуненню серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посиленню його ролі в народному господарстві» – 1964 р.;
- Указ Президента «Про перехід України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики» – 1992 р.;
- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в України» – 1999 р.
- прийняття Плану рахунків бухгалтерського обліку, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 2000 р.;
- Указ Президента «Про заходь щодо розвитку корпоративного управління в АТ», які зокрема передбачали запровадження міжнародних стандартів та сертифікацію бухгалтерів АТ – 2002 р.;
- План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності, яким передбачено заходи щодо запровадження МСФЗ. – 2006 р.

Приведена інформація відбиває динаміку розвитку законодавчих актів в області бухгалтерського обліку в низці країн – можна побачити певні закономірності в розвитку законодавства щодо бухгалтерського обліку.

Авторитетні регламентації в області стандартизації облікової діяльності, розширення сфери законодавчих норм поступово зумовлювали скорочення індивідуального трактування фактів господарського життя у фінансовій звітності різними підприємствами країн. До 70-х рр. XX ст. в економічно розвинених країнах вже діяли національні стандарти бухгалтерського обліку, що стали обов'язковими на рівні країни в результаті прийняття відповідних законодавчих актів. Національні стандарти бухгалтерського обліку обумовлюють стандартизацію обліку на рівні однієї країни. Наступним етапом стала його стандартизація на міжнародному рівні.

Стандартизація бухгалтерського обліку на міжнародному рівні була продиктована історичною необхідністю і безпосередньо пов'язана з глобалізацією економік країн світу. Глобалізація економік, що почалася в другій половині XX ст., призвела до появи нових світових ринків капіталів, збільшенні обсягів іноземних інвестицій, експортних постачань товарів і послуг, операцій на міжнародному кредитному ринку, посиленні ролі транснаціональних корпорацій (ТНК) і так далі. Ці процеси особливо інтенсивно формуються в 60–80-х рр. XX ст. і дають початок розробці міжнародних стандартів фінансової звітності. Наразі процес міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку паралельно здійснюється на двох рівнях: регіональному і міжнародному.

Стандартизація на регіональному рівні є виробленням загальних принципів і стандартів обліку, застосування яких обов'язково для країн, що належать до цього регіону. Така стандартизація доцільна, якщо здійснюється в регіональній структурі, тобто в рамках країн з близькими соціально-економічними і політичними умовами. Нині існує декілька регіональних облікових систем: Європейської економічної спільноти; США і Канади; південноамериканських держав; Організації африканської єдності та інші.

У рамках кожного регіону існує низка регіональних організацій, що займаються проблемами стандартизації обліку в регіоні. До них належать, наприклад:
- Європейська Спільнота (European Union);
- Союз європейських бухгалтерів (Union of European Accountants – UEC);
- Міжамериканська асоціація бухгалтерів (Inter - American Accounting Association – IAA);
- Північноамериканська асоціація вільної торгівлі (North American Free Trade Association – NAFTA);
- Конфедерація бухгалтерів країн Азії і Тихоокеанського регіону (Confederation of Asian and Pacific Accountants – CAPA);
- Африканська бухгалтерська рада (African Accounting Council – AAC) та інші.

Європейська Спільнота (ЄС) була першою регіональною організацією, заснованою

Римською Угодою 25 березня 1957 р. Для забезпечення повної свободи руху товарів і робочої сили між країнами-учасницями. Однією з цілей ЄС є створення єдиного середовища для підприємницької діяльності шляхом стандартизації законодавства про компанії і оподаткування, а також створення спільного ринку капіталу. Для стандартизації бухгалтерського обліку у своїх країнах ЄС випустило спеціальні Директиви, що мають статус закону й обов'язкові для виконання фірмами європейських країн – членів ЄС. Найбільш важливі з них в області обліку: 4-а Директива «Про уніфікацію форм звітності і правил аудирования» (1978 р., з подальшими змінами) і 7-а Директива «Про принципи складання консолідованої звітності» (1983 р., з подальшими змінами). 4-а Директива вимагає достовірної і правдивої інформації про положення компаній, визначає склад і структуру фінансової звітності, містить правила оцінки статей балансу і звіту про прибутки і збитки, визначає умови публікації фінансової звітності, розкриває правила аудиторської перевірки звітності. 7-а Директива розглядає питання складання звітності групи компаній, діючих спільно, при різних способах об'єднання компаній.

Прийняття Директив Європейської Спільноти – спроба вирішення проблеми стандартизації бухгалтерського обліку в країнах з різними бухгалтерськими традиціями. У її основі лежить деякий політичний компроміс: Директиви припускають досить широкий діапазон варіантів складання звітності, що дозволяються, у національному варіанті кожна Директива може дещо видозмінитися щодо форми й методів її застосування. Оцінюючи роль 4-ої і 7-ої Директив, можна відзначити, що завдяки їх виданню країни Європейської Спільноти добилися певної міри гармонізації своїх систем бухгалтерського обліку і звітності, у той же час на практиці здолані далеко не всі відмінності й до теперішнього часу зберігається ще немало неврегульованих проблем.

Паралельно з процесом стандартизації бухгалтерського обліку на регіональному рівні відбувається процес створення міжнародної системи бухгалтерського обліку, яка базується на загальних облікових принципах і виробляє єдині стандарти фінансового обліку й звітності для порівнянності діяльності підприємств усіх країн світу. До 1 квітня 2001 р. ці стандарти мали англійську абревіатуру IAS (International Accounting Standards). З 1 квітня 2001 р. International Financial Reporting Standards (IFRS) – Міжнародні стандарти фінансової звітності.

МСФО створюються в результаті роботи на міжнародному рівні, в яку залучені численні міжнародні організації, основними з яких є :

- Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів (КМСФО, або IASC – International Accounting Standards Committee);
- Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦБ);
- Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ);
- Організація Об'єднаних Націй (ООН);
- Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЭСР).

Основну роботу щодо розробки МСФО веде Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів – International Accounting Standards Committee (IASC), який був заснований 29 червня в 1973 р. в Лондоні в результаті угоди між професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великобританії, Німеччини, Голландії, Ірландії, Канади, США, Мексики, Франції і Японії. З 1983 р. членами КМСФО стали всі професійні бухгалтерські організації – члени Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

Консультативна рада зі стандартів це низка економічно розвинених країн з усіх континентів: Всесвітня федерація бухгалтерів, Всесвітній банк, Міжнародна організація комісій з цінних паперів і деякі інші міжнародні організації. До завдань Консультативної ради зі стандартів належить визначення пріоритетних напрямів розробки МСФО, дослідження наслідків дії прийнятих стандартів, надання консультаційних послуг членам Правління і довіреним особам.

До процесу стандартизації облікових стандартів залучені й інші міжнародні організації: Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦБ) представлена найбільшими організаціями, що регулюють обіг цінних паперів у всьому світі. Метою її діяльності є

координація правил роботи фондових бірж на загальносвітовому рівні. Одним із основних чинників досягнення цієї мети є міжнародна стандартизація бухгалтерського обліку і звітності. З 1987 р. КМСФО І МОКЦБ беруть участь у спільних розробках МСФО; Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) заснована в 1977 р. Її діяльність спрямована на розробку міжнародних стандартів аудиту, етики, освіти, підготовку фахівців у області бухгалтерського обліку і їх надання в КМСФО; Організація Об'єднаних Націй (ООН) завдяки роботі своєї Комісії з транснаціональних корпорацій залучена до збору й аналізу інформації про міжнародну діяльність ТНК, займається аналізом проблем їх бухгалтерського обліку і звітності; Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) займається питаннями управління багатонаціональними корпораціями, зокрема, порушує питання їх фінансової звітності.

Важливо відмітити, що непорушною позицією КМСФО є ненав'язування своєї волі усьому міжнародному співтовариству. Його мета – створення зразка, який легко наслідувати, стандартизація національних систем обліку й звітності, що забезпечує високу якість бухгалтерської (фінансовою) звітності підприємств і в першу чергу ТНК, вплив яких на світову економіку стає все більш і більш відчутним. Слід зазначити, що жодна економічно розвинена країна наразі не застосовує безпосередньо МСФО, а користується своїми, національними стандартами. Повною мірою міжнародними стандартами керуються тільки ТНК, які через відомі обставини не можуть застосовувати національні методи обліку окремої країни. Проте, вплив МСФО зростає, про що свідчить і той факт, що фондові біржі всього світу вимагають від лістингових фірм, представлення звітності відповідно до МСФО.

Висновки і перспективи подальших розробок. Стандартизація бухгалтерського фінансового обліку є закономірністю і основою його еволюції. Законодавчі акти, що регламентують бухгалтерський облік, поява у низці країн організацій бухгалтерів, що претендували на законодавче визнання свого професійного статусу, поклали конструктивний початок процесу стандартизації бухгалтерського обліку на національному рівні. Наступним етапом, що закріпив появу бухгалтерських стандартів на національному рівні, був розвиток організаційно-правової структури бухгалтерського обліку. Національні стандарти бухгалтерського обліку обумовлюють стандартизацію обліку на рівні однієї країни. Наступним етапом стала його стандартизація на міжнародному рівні. Стандартизація бухгалтерського обліку на міжнародному рівні була зумовлена історичною необхідністю і безпосередньо пов'язана з глобалізацією економік країн світу. Наразі, процес міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку паралельно здійснюється на двох рівнях: регіональному (директиви Європейського Союзу) і міжнародному (розробка МСФО). Розробка єдиних норм і правил – стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, спочатку на регіональному, потім на міжнародному рівні – є першим етапом становлення міжнародного фінансового обліку, а наступними етапами є гармонізація та конвергенція.

Список використаної літератури

1. Метьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р.Метьюс, М. Х. Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 600 с.
2. Чумаченко М. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее … будущее?! / М. Г. Чумаченко. – Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – С. 2–12.
3. Голова С. Ф. Бухгалтерський облік в України: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія]. / С. Ф. Голова – К. Центр учбової літератури. 2007. – 522 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 57 с.
5. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учет. / Д. Блейк, О. Амат. – М.: Филинъ, 1997. – 69 с.

Прийнято до друку 27.04.2012