ТЕМА 5. РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КРАЇНАХ СВІТУ В XX-XXI СТ.

ТА НАЦІОНАЛЬНІ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

***Англомовні країни***

В XX ст. вплив англомовних країн на світову облікову думку значно збільшився завдяки стрімкій експансії англо-американської школи.

У США характерними особливостями обліку були:

- визнання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку;

- розвиток законодавчих норм, що регулюють діяльність та облік корпорацій;

- введення стандартів бухгалтерського обліку.

На початку XX ст. діяльність вчених з обліку була пов’язана з розробкою принципів бухгалтерського обліку. Перші спроби введення принципів бухгалтерського обліку належать таким спеціалістам, як *В.Е. Патон, Сандерс, Г.Р. Хетфілд, Мор, А.Ч. Літтлтон*. Наприклад, *В.Е. Патон* запропонував одинадцять бухгалтерських постулатів:

1) самостійно господарюючого суб'єкта;

2) функціонуючого підприємства й безперервності;

3) рівності сукупної вартості майна загальній вартості капіталу;

4) бухгалтерського балансу як засобу відображення фінансового стану підприємства;

5) постійної грошової одиниці виміру;

6) витрат як вихідної оцінки;

7) витрат як оцінки продукції;

8) нарахування;

9) пріоритетності вирахування збитків із накопиченого прибутку;

10) прибутку як джерела виплат акціонерам;

11) ФІФО як методу оцінки матеріальних запасів.

Сандерс, Хетфілд і Мор запропонували наступні групи принципів: загальні, звіту про прибутки й збитки, балансу, консолідованого балансу, коментарів і додатків.

Пізніше дослідження стали набувати колективного характеру, в основу таких досліджень було покладено емпіричний підхід. В 1936 р. Американською бухгалтерською Асоціацією було опубліковане **Тимчасове положення про принципи бухгалтерського обліку**, у якому розглядалися питання визначення витрат, вартостей, оцінки прибутку, розподілу капіталу і його приросту. Не дивлячись на те, що Тимчасове положення піддали критиці, усе ж таки воно поклало початок процесу обговорення принципів обліку та їх подальшому вдосконаленню.

В цей період також відмічається вдосконалення організаційно-правової структури обліку. На відміну від Великобританії, де організаційно-правова структура бухгалтерського обліку була представлена обмеженим законодавством про компанії, США зробили основний внесок в організаційну та методологічну перебудову системи обліку – із загальної системи бухгалтерського обліку було виділено управлінський облік. Із цього часу бухгалтерський облік набуває оперативності та аналітичності. Крім того, значну увагу бухгалтери стали приділяти обліку витрат на виробництво, обліку фактичного обсягу виробництва, оцінці виконання виробничих програм не лише всього підприємства, а і його підрозділів.

Слід також зазначити, що в США в цей період виникає необхідність у розробці ідей облікової політики. Це пов’язано з тим, що саме в США облік найменш регулюється державними органами. У подальшому це суттєво змінило статус бухгалтера.

В США багато уваги приділялося створенню професійних організацій. Так, у 1917 р. створюється Американський інститут присяжних бухгалтерів, який і сьогодні є провідною професійною недержавною організацією США. Також створюється Інститут управлінського обліку (1972), який надавав спеціальну освіту для фахівців з управлінського обліку.

Характеризуючи сучасні економіко-правові основи системи обліку в США слід відмітити, що сьогодні ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на законі про цінні папери й фондові біржі, однак регулювання фінансового обліку здійснюється «Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку».

У Великобританії в XX ст. рівень професійної освіти також підвищується. Поширюється діяльність таких бухгалтерських організацій, як: Інститут корпоративних бухгалтерів Шотландії (1854), Інститут корпоративних бухгалтерів Англії та Уельсу (1870), Корпоративний інститут державних фінансів і бухгалтерського обліку (1891), Корпоративна асоціація дипломованих бухгалтерів (1919), Корпоративний інститут бухгалтерів з управлінського обліку (1970).

Особливістю сучасного обліку у Великобританії є те, що державне регулювання зведено до мінімуму, а розвиток методології бухгалтерського обліку здійснюється незалежними професійними бухгалтерськими організаціями. Загальні вимоги до системи обліку відображені в Законі про компанії.

# Німеччина

В Німеччині в цей час актуальними питання обліку були:

1. співіснування двох видів балансу: податкового й комерційного;
2. вивчення руху економічних вартостей та їх впливу на фінансові результати (*В. Томс*);
3. дискусії щодо найбільш раціональних форм обліку, введення карткових форм *В. Бах, А. Шимер* (1914) і відмова від Журналу як регістру (*Макс Шенвандт* (1925));
4. питання щодо раціональних способів побудови номенклатури витрат на виробництво й вибору методів розподілу непрямих витрат: бухгалтерського (*О.Р. Шнутгаузен*), математично-статистичного (*Д.Р. Лонгман і М. Шиф, К. Руммель, А. Вольтер*) і планового.

У цей період фінансова діяльність підприємств Німеччини підлягала жорсткому зовнішньому контролю, який проводився з боку фінансових органів і господарських контролерів, а також державному регулюванню. Значна увага приділялася професійній практичній підготовці бухгалтерів і аудиторів. З’являється Інститут кваліфікованих аудиторів (1932 р.). Поширюється діяльність професійних податкових консультантів.

У другій пол. XX ст. у Німеччині почали впроваджувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що давали значно краще уявлення про фінансовий стан, ніж німецькі правила.

Сьогодні ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на Комерційному та Торговому кодексах, законі про податок на корпорації, законі про баланси.

# Франція

У Франції в першій половині XX ст. набув широкого розповсюдження не тільки традиційний для Франції економічний, але й юридичний напрямки розвитку обліку. Видатними представниками **юридичного напрямку** були *Л. Батардон, А. Бомон, А. Лефевр, Р. Лефор, Ж. Мейєр, Р. Саватьє, Л. Совегрен, Ж. Фламмінк, Г. Фор*. Вони вважали, що сутність обліку в праві, а предметом права є люди та їх господарська діяльність (*Р. Лефор, А. Бомон*); стверджували, що кожний рахунок – це «спостережувальне гніздо» за одним або декількома господарюючими суб’єктами (*Г. Фор*). Прихильниками **економічного напрямку** були: *Ш. Пангло, Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнисьєн, Р. Делапорт*. Вони виводили облік з поняття капіталу (*Ш. Пангло*); стверджували, що предметом обліку є оцінка і вартість (*Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнисьєн*), виводили облік із господарських операцій або фактів господарського життя (*Рене Делапорт*).

В другій половині XX в обліку досліджувалися також такі питання: теорія можливого запасу для використанні облікових даних при розрахунку статистичних відхилень (*Марсель Марі*, 1945); класифікація інформації на торговельну, промислову й фінансову (*Жерар Лерой*, 1957); класифікація економічних потоків агентом (*Ж. Мейєр*, 1962).

У цей період французькі вчені розробляли принципи обліку, на яких ґрунтувалася організація обліку у Франції. До таких принципів слід віднести такі: механізацію обліку, економію часу, скорочення термінів, безпечність (самоконтроль, ревізія), чіткість.

Велика увага приділяється контролю за діяльністю державних підприємств. Внутрішній контроль забезпечували фінансові контролери підприємств, адміністрації, державні бухгалтери та Генеральна інспекція фінансів, а зовнішній – Облікова палата та її регіональні підрозділи.

У другій половині XX – початку XXI ст. зростає роль професійної підготовки бухгалтерів. Були створені такі професійні організації, як: Орден експертів-бухгалтерів (1942), Асоціація керівників бухгалтерських фірм (1992) та ін.

Сучасний бухгалтерський облік у Франції жорстко контролюється державою. Крім того, облік регламентується на державному рівні торговим кодексом, законом про виробничо-торгові компанії (1966), законом про національні компанії (1970) та податковим законодавством. Методологія обліку має яскраво виражений національний характер, але відповідає міжнародним стандартам у консолідованій звітності.

# Росія

Найбільш ґрунтовну періодизацію обліку в Росії запропонував Я.В. Соколов:

1917 – 1918 рр. – адаптація традиційних методів обліку до нової системи рахівництва;

1918 – 1921 рр. – розвал старої системи й форм бухгалтерського обліку;

1921 – 1929 рр. – реставрація традиційної системи обліку;

1929 – 1953 рр. – деформація принципів бухгалтерського обліку;

1953 – 1984 рр. – удосконалення виробничого обліку, аналіз його організаційних структур і поширення механізованої обробки економічної інформації;

1984 – 1991 рр. – перебудова соціально-економічних відносин та спроба відродження класичних принципів бухгалтерського обліку.

Починаючи з 1991 р. відбувається перехід від соціалізму (1917–1991 рр.) до ринкової економіки. Цей період характеризується використанням і змішуванням старих форм та методів обліку з новими, що були характерні для західних країн, а також зі значним осмисленням завдань обліку. Серед видатних вчених цього періоду слід назвати: *В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, Т.М. Малькову, В.В. Ковальова, С.О. Стукова, С.М. Бичкову та ін*.

Серед основних проблем, що гальмують сучасний розвиток російського обліку й аудиту, слід назвати незавершеність реформування, непослідовність проведення гармонізації національного бухгалтерського обліку із МСФЗ, а також переважання фіскальних інтересів при підготовці бухгалтерської звітності. Тільки своєчасне вирішення вказаних проблем може забезпечити значний прогрес бухгалтерського обліку й аудиту в Росії.

Суть подальшого розвитку обліку в Росії полягає в:

1. удосконаленні базових принципів і правил бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для складання індивідуальної й консолідованої фінансової звітності;
2. зближенні правил податкового і бухгалтерського обліку;
3. подальшому вдосконаленні системи підготовки й підвищення кваліфікації кадрів, у тому числі користувачів бухгалтерської звітності;
4. розвитку міжнародної співпраці в області бухгалтерського обліку, звітності й аудиторської діяльності;
5. подальшому підвищенні ролі професійних суспільних об'єднань у розвитку й регулюванні бухгалтерської й аудиторської професії;
6. розширенні сфери контролю за якістю бухгалтерської звітності.

# Національні системи обліку

В XX ст. у багатьох країнах формуються національні системи бухгалтерського обліку. Під системою обліку слід розуміти сукупність елементів обліку, пов'язаних між собою й об'єднаних у єдине ціле, якій притаманні свої методи оцінки основних засобів і нарахування зносу, методи оцінки виробничих запасів, порядок відображення в звітності операцій, виражених в іноземній валюті, підходи щодо до складання форм звітності, способи контролю за діяльністю підприємств тощо.

На формування національних систем обліку вплинули як зовнішні, так і внутрішні фактори. До внутрішніх факторів слід віднести: стадію економічного розвитку країни, рівень законодавчої та нормативної бази, рівень системи оподаткування, рівень інфляції, національні особливості та культурні відносини. До зовнішніх факторів можна віднести: рівень іноземних інвестицій, вплив транснаціональних корпорацій, наявність кризових явищ у світі та інші.

Національні системи бухгалтерського обліку різних країн суттєво відрізняються між собою. Це пов'язано з їх історичним і економічним розвитком, політичною системою, відмінностями законодавчої бази, загальним рівнем облікової освіти в кожній країні, культурними цінностями, традиціями тощо. Разом із тим, облікові системи одних країн можуть впливати на облікові системи інших. Це може бути зумовлено політичною або економічною залежністю, географічним положенням. Наприклад, завдяки географічній близькості й тісним економічним зв'язкам, США значно впливають на облікову політику Канади. Значний вплив на розвиток теорії та практики у світі також здійснює Великобританія. Про це свідчить той факт, що майже всі колишні англійські колонії ведуть облік за британською моделлю (Південна Африка, Пакистан, Індія, Малайзія, Австралія, Нова Зеландія). Значно меншою мірою порівняно Великобританією впливають у сфері обліку на свої колишні колонії Німеччина та Франція.

У країнах зі схожими соціально-економічними умовами системи обліку мають багато спільного. Тому вчені багато уваги приділяли питанням класифікації національних систем обліку. Крім того, класифікації систем обліку можуть допомогти в закріпленні в певній країні бухгалтерської справи й вибрати систему, яка є найбільш придатною для даної країни. Класифікації систем обліку залежать від того, яку ознаку покладено в основу класифікаційного групування.

В обліково-економічній літературі найбільш поширеною класифікацією систем обліку є класифікація за суб'єктивно-географічною ознакою, за якою облікові системи поділяються на такі: англо-американську, континентальну й південноамериканську.

Англо-американська система обліку охоплює такі країни, як США, Великобританія, Австралія, Гонконг, Ізраїль, Ірландія, Ісландія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, Центральна Америка та інші. Характерними рисами цієї системи є: наявність великої кількості транснаціональних корпорацій; наявність розвинутого ринку цінних паперів; орієнтація ринку на потреби інвесторів і кредиторів; високий рівень професійної бухгалтерської підготовки.

Континентальна система включає такі країни, як Австрія, Алжир, Бельгія, Греція, Єгипет, Іспанія, Італія, Люксембург, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швеція, Швейцарія, Японія. Характерні особливості цієї системи: сильний вплив ЄС, орієнтація обліку і звітності на інтереси державного управління оподаткуванням; тісний зв’язок із банками, детальна юридична регламентація обліку і звітності.

Південноамериканська система обліку: Аргентина, Бразилія, Болівія, Парагвай, Перу, Чилі, Еквадор. Характерні риси цієї системи: суворо визначена облікова політика, уніфікація принципів обліку; високий рівень інфляції; жорсткий контроль доходів фірм і населення.

Слід також зазначити, що, виходячи із трактування обліку вчені виділяють чотири основні варіанти його трактування, які можуть пояснити існуючі системи обліку й звітності: макроекономічний (Швеція), мікроекономічний (Нідерланди), незалежний (США, Великобританія), одноманітний (Франція, Німеччина).

За сферами впливу на розвиток облікової практики в країнах світу виділяють такі моделі обліку:

1) британську модель, яка впливає на розвиток обліку в Австралії та Індії;

2) американську модель, розповсюджену в Мексиці й у цілому ряді латиноамериканських країн, Ізраїлі та Японії;

3) французьку модель, яка існує в Південній Європі, районах Середземномор'я й у деяких південноамериканських країнах.

При розгляді питання організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах виділяють три моделі обліку:

1) англо-американську модель, що практикується більшістю американських, англійських, японських, канадських та голландських підприємств і є, безумовно, домінуючою у світі;

2) французьку модель (вчені називають її франко-німецькою), що широко розповсюджена в Європі;

3) змішану модель, яка поєднує в собі дві попередні домінуючі моделі.

Отже, з’ясування питання класифікацій національних облікових систем, їх складових і особливостей дозволяє обрати оптимальну концепцію розвитку бухгалтерського обліку країни. Крім того, це дозволяє використати значний міжнародний досвід з організації бухгалтерського обліку на національному рівні з максимальним урахуванням соціально-економічних особливостей конкретної країни.