

латы дивидендов, слабое использование производных финансовых инструментов и др. Возможно вследствие этого падение рынка превысило 30% осенью 2008 года.

Непосредственный кризис-менеджмент рекомендуется разделить на две различные по своему содержанию составляющие: стабилизационный менеджмент и институциональные изменения в системе.

Стабилизационный менеджмент имеет своей целью обеспечение нахождения объекта кризис-менеджмента в области управляемых состояний на весь период институциональных преобразований [16, с. 14].

Цель институциональных преобразований в рамках кризиса – менеджмента является исключение или контроль источников кризиса в будущем.

Таким образом, можно заключить, что только системность диагностики кризиса и кризис-менеджмента, а так же стабилизационного менеджмента и институциональных преобразований позволяет выйти из кризиса с минимальным ущербом.

Заключение

В настоящей работе в рамках системно-управленческого подхода в кризисологии сформулированы предмет и объект кризисологии, описаны ее экономические функции и роли.

Кроме того уточнено понятие кризиса, рассмотрены потенциальные источники глобального кризиса, проведена диагностика наблюдаемого кризиса как системного социально-экономического с наблюдаемыми финансовыми проявлениями и предложено выделять новый вид рисков связанных с современной глобализацией – корреляционные риски.

Показано, что кризис-менеджмент должен включать стабилизационный менеджмент и институциональные преобразования.

1. О. Маслов. Наука кризисология или от локальных кризисов к Первой глобальной Великой депрессии XXI века М.: Независимое Аналитическое Обозрение, www. ideologiya.ru, 16.05.2008.
2. Глуценко В.В. Системный подход в экономической теории. – М.: Рук. Деп. в ВИНТИ РАН, № 33-В2006 от 16.01.2006.
3. Глуценко В.В. Геополитический риск как экономическая категория в условиях глобализации. М.: Вестник университета, ГУУ, 2007, № 2(20)- март, с.211-217.
4. А. Комаха Антикризисное управление Киев: "Финансовый директор", http://www.kareta.com.ua 21.11.2002.
5. Language Log. March 27, 2007 Crisis = danger + opportunity: The plot thickens. http://itre.cis.upenn.edu/~myl/languagelog/archives/004343.html.
6. Глуценко В. В. Управление рисками. Страхование. – г. Железнодорожный, Моск. обл., ТОО НПЦ "Крылья", 1999. – 336 с.
7. Глуценко В.В. Риски инновационной и инвестиционной деятельности в условиях глобализации. – г. Железнодорожный, Московская область: ООО НПЦ Крылья, 2006. – 230 с.
8. Глуценко В. В., Глуценко И.И. Разработка управленческого решения. Прогнозирование-планирование. Теория проектирования экспериментов. – г. Железнодорожный, Моск. обл., ООО НПЦ "Крылья", 1997. – 400 с.
9. Остапюк С.Ф., Филлин С.А. Формирование и оценка эффективности научно-технических и инновационных программ. – М.: Изд-во фирма "Благовест-В", 2004. – 320 с.
10. Афанасьев М., Мясникова Л. Время глобализации. // Мировая экономика и международные отношения, № 10, 2005, с.11-20.
11. Иноземцев В.Л. Глобализация: иллюзии и реальность // Свободная мысль-XXI, 2000, № 1, с. 26-36.
12. Глуценко В. В. Глуценко И.И. Финансы. Финансовая политика, маркетинг, менеджмент. Финансовый риск-менеджмент. Ценные бумаги. Страхование. – г. Железнодорожный, Моск. обл., ТОО НПЦ "Крылья", 1998. – 416 с.
13. Глуценко В.В. Финансовые риски в условиях глобализации. – М.: Финансы и кредит, № 19 (221), 2006, с. 19-25.
14. Глуценко В.В. Теория государства и права: системно-управленческий подход. – г. Железнодорожный, Моск. обл.: ООО НПЦ Крылья, 2000, 416 с.
15. Глуценко В.В. Ценные бумаги как многофункциональный инструмент управления социально-экономическим развитием государства. – М.: ГУУ, Вестник ГУУ, Серия "Финансовый менеджмент", №1(9), 2006, с. 42-49.
16. Глуценко В.В. Стабилизационный менеджмент. – М.: ВИНТИ, № 2677-В-96 от 16.08.1996.

Надійшла до редколегії 17.03.09

В. Головка, канд. екон. наук, доц., О. Орлова

ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті зазначається розвиток, порядок складання і подання бухгалтерської звітності в різні історичні періоди. Розглядаються складові щодо вдосконалення бухгалтерської звітності в контексті трансформації національної економіки України.

The article is devoted research of directions of perfection of becoming accounting control in the context of transformation of national economy of Ukraine. By the article of research certainly evolution of accounting control in Ukraine in different historical periods, by a research object – an evolution of accounting control is in Ukraine.

Питання про те, як змінювалася звітність у нашій країні, може бути викладене у вигляді окремого розділу в курсі бухгалтерського обліку. Проте для фінансових менеджерів і аналітиків ця тема також становить певний інтерес тому, що, по-перше, їм нерідко доводиться проводити аналіз звітності в динаміці за ряд років, і, по-друге, навіть досить поверхневе знайомство із практикою зміни звітності дає підстави передбачати ймовірні тенденції її модифікації.

Аналіз вітчизняного досвіду показує, що класики Українського бухгалтерського обліку кінця XIX – початку XX ст. не надавали суттєвої уваги логіці і техніці побудови звіту і звітності, так само як і аналітичному його наповненню, а в основному обмежувались досить стислим описом змісту пояснювальної записки [2]. Імовірно, саме цим пояснюється той факт, що яких-небудь рекомендаційних, а тим більше законодавчих документів, що регламентували структуру звіту і звітності, складу статей і способів їх, оцінки, у дореволюційній Україні не існувало.

Серйозне ставлення до бухгалтерської звітності з'явилося в Україні в зв'язку зі створенням акціонерних товариств. Якщо в 1836 р., у країні було всього 10 акціонерних підприємств, то на початку XX в. їх стало вже 2,5 тис. Як показує світовий досвід, розвиток бізнесу суттєво залежить від "прозорості" публічних звітних даних, їхньої вірогідності та інтерпретації. Україна не

була виключенням з цього правила, чим і пояснюється досить бурхливий розвиток ведення балансу. До кінця XIX ст. і практики, і теоретики, і навіть законодавці всерйоз зацікавилися проблемами бухгалтерської звітності.

Порядок складання бухгалтерської звітності і представлення її всім зацікавленим фізичним особам у самому загальному вигляді регулювався Статутом про промисловий податок. Так, ст. 473 Статуту пропонувалося правлінням, відповідальним агентствам і головним представникам підприємств щорічно публікувати в журналі "Вісник фінансів" остаточні баланси і витяги з річних звітів. Однак структура балансу, склад статей, способи їхньої оцінки і представлення не регламентувалися ніяким законодавчим документом. Лише деякі і дуже загальні правила складання балансів наводилися в інструкції "Про застосування Положення піро державний промисловий податок" від 11 травня 1899 р. Статтею 103 цього Положення передбачалося надалі розробити форми звітів і балансів, однак ця задача так і не була вирішена через нескінченну розмаїтість індивідуальних особливостей окремих підприємств. Тому компанії публікували звітність за тією формою й у тім обсязі, у якому їм представлялося необхідним, доцільним і достатнім. Значний різнобіч у структурі публікованої інформації, неоднозначне трактування її змісту не тільки ускладнювали її розуміння, але і приводили до більш

© Головка В., Орлова О., 2009

серйозніших непорозумінь, особливо пов'язаними із промисловим оподаткуванням.

Законодавці того часу намагалися знайти компромісне рішення, зокрема установити загальні правила обліку, що впливають на розмір прибутку (уже тоді зрозуміли, що фінансовий результат створюють не тільки підприємці, але і бухгалтери, тому що не настільки важливо, що рахувати, скільки, як рахувати). Було обумовлено (ст. 606 Торговельного статуту), що баланс повинний складатися щорічно і, у всякому разі, не більш ніж за 18 місяців (ст. 614), а по ст. 55, п.1 інструкції від 11 травня 1899 р. – щорічно за період з 1 січня по 31 грудня, якщо інше не обумовлене в статуті підприємства.

Уже до 1910 р., поряд з акціонерними, багато тисяч підприємств інших форм власності також дійшли до висновку про необхідність оприлюднення своєї звітності. Десятилітня практика застосування закону про промисловий податок переконливо довела необхідність детально і правильно складених балансів для вирахування прибутку, показала необхідність певної уніфікації звітності.

Першим російським ученим, що звернув увагу на необхідність визначеної упорядкованості звіту і звітності, був А.К. Рошаховський. Він спростував думку про неможливість і недоцільність структурування й уніфікації звітності і запропонував типову форму балансу [4]. Деталізація окремих статей (дебітори, кредитори, нематеріальні активи) залишалася на розсуд укладачів балансу, по інших статтях рекомендувався склад елементів, доцільних для виділення в балансі. Так, у статті "Майно реальне" пропонувалося виділити п'ять елементів: каса (готівка, рахунки в банках), членські внески, цінні папери, майно постійне (нерухомі, спонукуване, незакінчені будівлі), майно оборотне; у статті "Капітали" – основний, запасний, оборотний, резервний, страховий, ремонтний, делькредере, резерв премій, благодійний.

У 20-і роки робота з упорядкування правил складання і представлення звітності була продовжена. Правилами публічної звітності від 24 серпня 1926 р. державні підприємства, акціонерні товариства, товариства, банки, союзи кооператорів були зобов'язані публікувати свої звіти в газеті "Економічне життя", однак структура звітів не була регламентована. Це призводило до значної різниці в структурі інформації яку публікували, неоднозначному трактуванню її змісту. В подальші роки основна увага приділялася проблемі уніфікації звітності, що деякою мірою сприяло і структуруванню звіту.

Удосконалювання звітності в той час йшло по лінії ускладнення й уніфікації структури основної звітної форми – балансу. Так, відповідно до інструкції ВСНХ СРСР "Форми річного звіту і балансу на 1 жовтня 1929 р." типова форма балансу держоргану, підвідомчого ВСНГ (тресту, синдикату, акціонерного товариства), включала 14 розділів статей в активі і 13 розділів у пасиві. Приблизно такою ж деталістю відрізнявся баланс торговельних підприємств, підвідомчих Наркомторгу СРСР.

В наступні роки методологія складання звітності в нашій країні неодноразово мінялася. Одним із самих дискусійних було питання про доцільність складання балансу в оцінці бруто або в оцінці нетто. Відповідно до Положення про бухгалтерські звіти і баланси, затвердженим 29 липня 1936 р., основні засоби відбивали в балансі по їхній залишковій вартості, а амортизована частина первісної вартості показувалася за балансом. Проте вважалось, що схема балансу не відповідала вимогам його аналітичного використання, тому для аналітичної обробки балансу інструкціями по заповненню форм річного бухгалтерського звіту рекомендувалося заповнювати спеціальні форми його деталізації.

У 1938 р. була проведена балансова реформа, основною метою якої було зробити баланс більш придатним для фінансового контролю за використанням по призначенню державного майна й аналізу фінансового стану підприємства. Зокрема, змінено склад статей і їх розташування, щоб можна було розраховувати безпосередньо по балансу наявність власних оборотних і притриманих до них засобів. Крім того, баланс був очищений від ряду регулюючих статей – відхилень від планової собівартості матеріалів і готової продукції, накладених на залишок товарів у підприємствах роздрібно торгівлі й ін. Основні засоби відбивали в балансі по залишковій вартості.

9 жовтня 1940 р. Наркомфіном СРСР був затверджений єдиний для всіх галузей промисловості план рахунків бухгалтерського обліку по основній діяльності промислових підприємств. У зв'язку з цим були внесені деякі виправлення в схему бухгалтерського балансу, що стосуються, в основному, подальшого очищення балансу від регулюючих статей. В роки війни структура балансу також змінювалася; зокрема, була введена група статей для виявлення розміру збитку, заповідяного ворожою окупацією.

Основні новації другої половини 40-х років стосувалися зміни складу балансових статей і їхнього перегрупування: введені статті по переоцінці активів у зв'язку з грошовою реформою 1947 р., введено статті згідно до оцінки в зв'язку з переоцінкою оборотних коштів у промисловості на 1 січня 1949 р., розширена номенклатура статей відвернених засобів і ін.

У результаті дискусії про можливість подальшого підвищення аналітичності балансу, що пройшла на початку 50-х років, баланс був доповнений деякими найважливішими показниками фінансового плану, такими як прибуток і його розподіл, бюджетне і внутрішньо-системне фінансування оборотних коштів, ліміти банківського кредитування. Крім того, відповідно до Положення про бухгалтерські звіти і баланси від 12 вересня 1952 р. у баланс знову були введені регулюючі статті. Так, основні засоби і малоцінні і швидкозношувані предмети стали відбивати по первісній вартості. Зміни, що відбувалися в наступні роки, вже не стосувалися процедур очищення, тобто протягом сорока років баланс складався в оцінці бруто. Практично щорічно вносилися зміни до складу і структури форм звітності, причому кожне відомство прагнуло затвердити свою форму балансу (промисловість, будівництво, роздрібно торгівля, кооперативна торгівля і т.д.). Однією з характерних рис даних балансів є досить чітке й однозначне протиставлення окремих груп активів і відповідних їм джерел покриття, що пояснювалося логікою централізованого управління економікою в цілому і підприємствами зокрема.

У числі інших найбільш загальних характерних рис балансів тих років – значна деталізація розділів основної звітної форми (так, баланс нараховував 83 статті в активі і 80 статей у пасиві), а також наявність планових і нормативних показників (нормативи по видах нормованих оборотних коштів, стійкі пасиви на покриття нормативів). До нормованих оборотних коштів відносилися всі матеріальні оборотні активи: сировина, матеріали, паливо, тара, МШП, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, готова продукція, товари й ін. По цих активах вищестоящою організацією встановлювалися нормативи на початок і кінець року, що також приводилися в балансі.

У складі джерел власних і притриманих до них засобів виділявся розділ "Стійкі пасиви", до яких відносилися заборгованість по заробітній платі, резерв на покриття майбутніх платежів, винагорода за вислугу років, кредитори по оплаті продукції часткової готовності й ін.

По стійких пасивах установлювалися нормативи на початок і кінець року.

Баланс був обтяжений регулятивами і псевдоактивами: знос, збитки, відвернені засоби (наприклад, внески в бюджет відрахувань від прибутку і т.п.).

В подальші роки зміни в структуру балансу вносилися практично щорічно. Загальною тенденцією в регулюванні обліку і звітності в роки радянської влади було постійне посилення ролі і значимості центральних органів, міністерств, відомств. Вважалося, що звітність повинна була забезпечувати інформаційну підтримку вертикальних зв'язків, що домінували в той час, між суб'єктами господарювання. Під цим розумілася тверда регламентованість складу звітності. Формати звітності розроблялися Міністерством фінансів СРСР і могли уточнюватися республіканськими і галузевими міністерствами і відомствами. В ті роки була звичайною практика внесення змін у формати два рази в рік у зв'язку з затвердженням річної і квартальної звітності.

Однієї з примітних рис першого року перебудови соціалістичної економіки, що почалася у 1985 р., була поява великої кількості спільних підприємств, головним чином за участю іноземного капіталу. Цей безсумнівно прогресивний процес, широко розповсюджений в усім світі, у нашій країні все-таки розвивався не настільки швидко, як в інших країнах. Зокрема, основними причинами іноземні партнери вважали проблеми, що виникали із за несумісності систем бухгалтерського обліку в СРСР і на Заході і, як наслідок, неправильне трактування прибутку, як основного цільового показника більшості західних бізнесменів. Справа в тому, що відповідно до основних документів, що регулювали діяльність спільних підприємств, останні повинні були вести оперативний, бухгалтерський і статистичний облік у порядку, що діяв у СРСР для радянських державних підприємств. У відомій мірі можна затверджувати, що саме іноземні бізнесмени, одержавши визначену підтримку і взаєморозуміння з боку представників Міністерства фінансів і провідних українських спеціалістів, виступили ініціаторами проведення заходів щодо перебудови системи бухгалтерського обліку в нашій країні.

Відразу ж підкреслимо, що подібна невідповідність моделей бухгалтерського обліку не є унікальною, властивою тільки для України; вона носить глобальний характер і відома як проблема гармонізації бухгалтерського обліку.

Переломним був 1990 р., коли Міністерство фінансів СРСР своїм листом від 12 жовтня 1990 р. увело, починаючи з 1991 р., єдину звітність для всіх підприємств, об'єднань і організацій. Номенклатура статей була істотно укрупнена, уведено додаткові статті, що відбивають появу нових об'єктів бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки (цінні папери, нематеріальні активи, валютний рахунок і ін.).

У зв'язку з введенням з 1 січня 1992 р. нового Плану рахунків бухгалтерського обліку звітність піддалася подальшому удосконалюванню: кількість форм зменшена до трьох, баланс став складатися в оцінці нетто, введено резервування по сумнівним боргам і ін. [1].

Програма реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, яка була затверджена постановою Кабінету Міністрів України 28.10.1998 р. № 1706, була реалізована в 2000 році в більшості своїх положень. Вона передбачала:

- прийняття Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (16.07.1999 р. № 996-XIV);
- впровадження нового національного плану рахунків та інструкції по його застосуванню;

- впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- формування і впровадження нової фінансової звітності для підприємств.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", до складу останньої входять: баланс (форма № 1); звіт про фінансові результати (форма № 2); звіт про рух грошових коштів (форма № 3); звіт про власний капітал (форма № 4); примітки до річної фінансової звітності; додаток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами".

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлена скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти, на відміну від національних, не передбачають суворо фіксованої, конкретної форми балансу, а лише містять мінімальний перелік показників, які необхідно відобразити в ньому. До того ж цей перелік може бути збільшений за рахунок додаткових статей, якщо керівництво підприємства вважає ці статті істотними для достовірного відображення фінансового стану.

Бухгалтерська звітність складається унаслідок підрахунку, групування і спеціального оброблення даних поточного бухгалтерського обліку. Формування бухгалтерської фінансової звітності – завершальна стадія бухгалтерського обліку.

Формування бухгалтерської і фінансової звітності підприємств має здійснюватися відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати і подавати консолідовану фінансову звітність.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність охоплює впорядковану систему взаємопов'язаних економічних показників, що відображають умови і результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств, їх фінансовий стан за звітний період та сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку [3].

Отже, організація облікового процесу на підприємстві залежить від виду та обсягу його діяльності. Бухгалтерський облік господарської діяльності підприємства можуть вести окремий відділ, централізована бухгалтерія, окремий фахівець, власник або керівник підприємства, а також аудиторська служба. За організацію бухгалтерського обліку на підприємстві відповідають його власники або призначені ними перші керівники. Керівник підприємства затверджує його облікову політику.

Бухгалтерська звітність – це сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку і водночас упорядкована система взаємопов'язаних економічних показників, що їх надають у конкретних формах бухгалтерської фінансової звітності. Формування фінансової звітності – остання стадія облікового процесу.

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. 2. *Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М.* Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с. 3. *Швець В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 525 с. – (Вища освіта XXI століття). 4. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 346 с.