

Царук Василь. Історичні засади розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1-2. С. 15-25.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.015>

УДК 657.1

JEL Classification M20, M41

Царук Василь

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Тернопільський національний економічний університет

Тернопіль, Україна

E-mail: oepz@tneu.edu.ua

ІСТОРИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ЕЛЕМЕНТА СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

Анотація

В статті обґрунтовано необхідність дослідження історичних аспектів розвитку облікового забезпечення корпоративного управління на основі підходів К.Дж.Напьера (розуміння минулого, контекстуалізація бухгалтерського обліку, новий позитивізм). Проаналізовано особливості формування системи обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління з моменту зародження бухгалтерського обліку на основі подвійного запису і до нашого часу на прикладі різних країн світу. Виділено основні етапи формування особливостей побудови системи обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління протягом його історичного розвитку (зародження корпоративної практики; виникнення і розвиток колоніальних корпоративних структур; розвиток статутного регулювання корпоративного сектору на тлі формування ринків капіталу; регулювання звітності на рівні державних нормативних актів, сепаратне регулювання; стандартизація обліку; гармонізація стандартів обліку; конвергенція облікових моделей). Обґрунтовано доцільність використання інституційної теорії для вирішення зловживань в сфері корпоративного управління на основі використання облікової інформації.

Ключові слова: історія бухгалтерського обліку, корпоративне управління, обліково-аналітичне забезпечення корпоративного управління.

Вступ.

При розробці нових та удосконаленні існуючих облікових інструментів (елементи методу, способи і прийоми обліку), які можуть використовуватись для підвищення ефективності корпоративного управління, необхідним є проведення історичного аналізу ролі бухгалтерського обліку в функціонуванні системи корпоративного управління та при вирішенні різних видів корпоративних конфліктів, які відбувались в різні історичні періоди. Як відмічає К.Дж. Напьер [14, с. 238], обґрунтування необхідності дослідження історичних аспектів окремого облікового питання може бути здійснене виходячи з трьох основних підходів, які можна розкрити щодо облікового забезпечення корпоративного управління наступним чином:

– розуміння минулого, що дозволяє знайти подібні проблемні ситуації, які вже відбувались в розвитку облікової науки і використати розроблені в той час рекомендації для вирішення проблем обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління, які виникають в умовах сьогодення. Наприклад, використання техніки “прикрашання вікон” та позабалансового фінансування використовувалось ще Римськими Папами для подолання різних законодавчих обмежень, а інструменти креативного обліку, які використовувались корпоративними структурами в

США перед Великою депресією та на початку ХХ-го століття в Німеччині, були основною причиною, яка призвела до їх банкрутства та в цілому до зупинки фінансових ринків. Тому для подолання опортунізму менеджерів корпоративних структур слід враховувати наявні інструменти, які використовувались для подолання маніпуляцій бухгалтерськими даними;

– контекстуалізація бухгалтерського обліку, яка передбачає врахування того факту, що його розвиток відбувається не в вакуумі, а в певному соціально-економічному та політичному середовищі. Особливо чітко це як раз проявляється при аналізі ролі бухгалтерського обліку в діяльності корпоративних структур починаючи з XVII-го століття, зокрема, коли виникли так звані праобрази перших транснаціональних компаній (колоніальні корпорації), для забезпечення контролю діяльності яких з боку акціонерів виникла необхідність обов'язкового складання балансу;

– новий позитивізм, що базується на базових положеннях позитивної теорії обліку, згідно з якою основним завданням науки бухгалтерського обліку є пояснення та прогнозування облікової практики. Виходячи з аналізу історичних аспектів облікового забезпечення корпоративного управління з'являється можливість для проведення оцінки сучасних теоретико-методологічних підходів, виявлення рівня дієвості їх застосування в існуючих соціально-економічних умовах та прогнозування подальшого розвитку облікової практики в корпоративних структурах.

Виходячи з вищенаведених підходів найбільш важливим є встановлення повного і достовірного розуміння того, внаслідок впливу яких факторів (в якому контексті) і яким саме чином відбувався розвиток бухгалтерського обліку у відповідності до зміни потреб корпоративного управління, які можна сформулювати перспективи його подальшого розвитку в даній сфері, виходячи з того, що на сьогодні система корпоративного управління значно трансформувалася під впливом тенденцій глобалізації економіки та конвергенції міжнародних моделей. Це можна встановити в результаті одержання відповіді на наступні питання:

– чи існують підтвердження або спростування тези, що система корпоративного управління впливає на розвиток бухгалтерського обліку, як на академічному рівні, так і в сучасній корпоративній практиці?

– історичний розвиток яких саме елементів системи корпоративного управління виступав ініціатором таких змін?

– в результаті чого виникають нові облікові інструменти, які використовуються для врегулювання відносин між різним стейкхолдерами корпоративної структури?

– чи змінюються такі облікові інструменти в результаті зміни парадигми корпоративного управління?

Пошук відповідей на вищенаведені питання на сьогодні є основною задачею для дослідників, які займаються питаннями розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи корпоративного управління, що зумовлює приділення ним особливої уваги в умовах підвищення динамізму конкурентного середовища та формування вітчизняної моделі корпоративного управління.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.

Питання історичного розвитку бухгалтерського обліку в системі корпоративного управління розглядалися в працях Н. Аринушкіна, А.С. Асташкіної, В. Баладуні, М.Ф. Ван Бреди, А.І. Каминки, Д.А. Львової, В.А. Маздорова, М.Р. Метьюса, С.З. Мошенського, Ф. Обербрінкманна, М.Х.Б. Перери, М.В. Познера, Е.С. Хендріксена та ін.

Мета.

Основним завданням статті є аналіз особливостей історичного генезису облікового забезпечення в системі корпоративного управління та проведення його періодизації з метою виявлення проблемних питань її функціонування, що потребують вирішення в умовах сьогодення.

Результати.

Можна переконливо стверджувати, що облікова (рахівнича) система завжди виступала основним джерелом для прийняття рішень в корпоративних структурах з моменту їх виникнення, як окремого виду суб'єктів господарювання. При цьому, хоча окремі дослідники висувають гіпотезу про можливість існування корпоративних структур ще в Стародавній Греції та Римі, а також засвідчують їх значне поширення в середньовічній Італії та Нідерландах, досить складно визначити роль бухгалтерського обліку в їх функціонуванні, оскільки до нашого часу або взагалі не збереглися їх облікові реєстри чи звітність, або такої інформації досить мало і вона не дозволяє проаналізувати її значення в функціонуванні корпоративних структур в цей період. Так, Н. Арінушкін відмічає з цього приводу, що для історії рахівництва до половини XV-го століття особливо значення мають наступні три пам'ятники: 1) Торгові книги голландської фірми Віко ван-Гельдерсен (1367-1408 рр.); 2) Книги А. Фуггера (1413-1427 рр.); 3) Книги О. Руланда (1444-1463) [1, с. 209]. При цьому автор підкреслює, що такий унікальний рукописний матеріал відображає лише процеси надходження та витрачання цінностей в даних корпораціях, їх борги та вимоги, і є результатом використання зачатків простої бухгалтерії, що не дозволяє навіть проаналізувати структуру їх майна, а тим більше визначити їх роль в функціонуванні корпоративних структур. Однак це не означає, що на той час не існувало проблем з функціонуванням корпоративних структур. Як зазначає А.І. Камінка, саме Фуггер є "винахідником" і головними винуватцем тих зловживань, які ганьблять Антверпенську біржу [3, с. 165].

Значним поштовхом в розвитку корпоративних структур та в удосконаленні системи їх управління стало поступове поширення в Західній Європі подвійної бухгалтерії після виходу в світ праці Л. Пачолі "Трактат про рахунки і записи" (1494 р.). Завдяки винайденню у 1468 р. книгодрукування протягом XV-го століття дана праця зі значними змінами і доповненнями була популяризована різними авторами в провідних європейських країнах (Німеччина, Нідерланди, Англія, Іспанія). Як наслідок, подвійна бухгалтерія набула значного розвитку в колоніальних корпоративних структурах, які починаючи з другої половини XVII-го століття почали публікувати баланси, що відображали їх майновий стан та структуру капіталу. Однак за відсутності системи регулювання облікової практики були також відсутні вимоги щодо регулярності складання балансів, внаслідок чого корпоративні баланси або формувались із значною затримкою, або взагалі складались нерегулярно, що відбувалось у відповідності до появи особливих внутрішніх потреб та бажань власників (вихід окремих існуючих або поява нових власників тощо), що закріплювалось в статуті корпорації, або відповідного розпорядження від державних органів.

Вже в період зародження корпоративного обліку (друга половина XVII-го століття) починають виникати перші корпоративні конфлікти, пов'язані з відсутністю регулярності надання облікової інформації власникам. Дану тезу підтверджує Д.А. Львова, зазначаючи, що бухгалтерський облік в акціонерних компаніях став предметом зловживань чи не з початку їх заснування [5, с. 54], а більш детально це ілюструє В. Баладуні на прикладі діяльності Ост-Індійської компанії: "Затримки у поданні річного балансу акціонерам викликали підозри щодо надійності облікових даних загалом. Багато акціонерів стверджували, що менеджмент є їхніми делегатами і, отже, вони повинні бути в курсі стану справ компанії. Вони також вимагали, щоб всі важливі питання були передані їм для прийняття рішення. Не рідкістю були випадки, коли акціонери брали на себе свободу прийти до бухгалтерів і аудиторів, щоб ознайомитися з балансом та рахунками компанії" [13]. Таким чином, вже з появою перших акціонерних компаній, де відбувається розпорощення прав власності та управління, облікова система є одним з джерел виникнення корпоративних конфліктів, внаслідок чого вона поступово стає об'єктом внутрішньокорпоративного та державного регулювання.

Як наслідок, у XVIII столітті в статуті багатьох європейських компаній включаються вимоги щодо регулярності складання звітності та необхідності її затвердження загальними зборами акціонерів. Як відмічає Н. Арінушкін, вимоги щодо щорічного складання звіту та подання його на затвердження на загальних зборах наводяться в статуті Датської Левантійської компанії (1763 р.),

Французької індіанської компанії (1765 р.), Товариства морської торгівлі (Пруссія) (1772 р.) [1, с. 217].

Окрім цього, важливу роль в розвитку системи корпоративної звітності відіграла поява перших бірж, де торгувались акції. Для прийняття рішень щодо купівлі та продажу акцій компаній діючі та потенційні інвестори користувались публічною звітністю, як єдиним джерелом про її стан справ та можливі перспективи одержання дивідендних виплат. На амстердамській біржі, яка була на той час провідним ринком цінних паперів Європи, де переважно торгувались акції колоніальних голландських і англійських акціонерних компаній, торговельних компаній інших країн, у 1720 році вже було представлено акції 34 компаній [7, с. 52]. Після того, як у 1789 році у Франції відбулась революція і у 1795 році Амстердам був окупований французькими військами, значна кількість банкірів та біржових спекулянтів зі своїми капіталами емігрували до Лондона, який перетворився на новий фінансовий центр Європи. Як наслідок, публічна звітність корпоративних структур, починаючи з середини XVIII-го століття почала поступово ставати невід'ємною складовою діяльності фінансових ринків.

Хоча перші спроби регламентації процедури обов'язкового складання балансу як елемента інвентаризаційного опису можна побачити ще в праці Ж. Саварі "Досконалий купець" (1672 р.), однак саме у XIX-му столітті з'являються перші законодавчі вимоги щодо обов'язковості складання і оприлюднення балансів корпоративними структурами. Так, у Великобританії в 1844 році було видано "Акт про акціонерні компанії", в якому вперше в Європі регламентувалась процедура складання балансу та його перевірка. Згідно даного документу директори повинні були забезпечити: достовірне ведення бухгалтерських книг; формування балансу, який має бути повним і справедливим; презентацію балансу на щорічних зборах акціонерів; надсилання балансу кожному акціонеру; аудит бухгалтерських записів та балансу. Метою таких регуляторних новацій була необхідність ліквідації існуючих зловживань в корпоративній сфері (наприклад, залізнична афера Дж. Хадсона), створення передумов для формування надійної інформації, яку зможуть використовувати інвестори та позичальники при здійсненні ними рішень щодо вкладення капіталу, а також зменшення ризиків під час акціонерних бумів. Важливим елементом даного закону з позиції корпоративного управління було наділення директора корпорації правом виконувати представницьку функцію, тобто представляти її перед громадськістю та іншими контрагентами. В той же час, в новому "Акті про компанії" 1956 р. вже була відмінена обов'язковість складання корпораціями балансу та його аудит, що могло здійснюватись на добровільній основі і було особистою справою директорів та акціонерів.

В цей же період дещо іншим шляхом розвивалось облікове законодавство корпоративних структур в континентальній Європі, хоча в основу його розробки були покладені основні ідеї і напрацювання британських законотворців. Як відмічають автори (Н. Аріншкін [1, с. 218], М.В. Познер, А.І. Камінка [10, с. 113-114]), французький закон про товариства 1867 року передбачав: необхідність щорічного складання балансу; опис його структурних складових; надання балансу державним органам та акціонерам; піврічне складання перевірконого інвентаря; проведення перевірки книг товариства та його операцій аудиторами (комісарами, які мають у виключних випадках скликати збори акціонерів. Безпосереднє управління компанією опинялось в руках адміністраторів чи її правління. В найближче десятиліття норми даного закону з незначними змінами були запроваджені в корпоративне законодавство Бельгії, Італії, Іспанії та Португалії.

В Німеччині регулювання діяльності корпоративних структур здійснювалось більш жорсткіше, що проявлялось в більш глибокій деталізації діяльності складових корпоративної структури, зокрема, й суб'єктів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. В 1884 р. було прийнято закон про акціонерні товариства, яким управління компанією призначається правлінню. До спеціальних обов'язків правління відноситься ведення книг та складання звітності. В строки, визначені статутом, але не пізніше середини року, а якщо немає вказівки, то в першій чверті року, правлінням має бути складений баланс за минулий звітний рік, окремо рахунок прибутків та збитків і звіт про стан майна компанії. Ці звіти з зауваженнями ради представляються на розгляд загальних зборів. Принаймні за два тижні до зборів вони мають бути відкриті акціонерам в

приміщенні правління. Для розгляду балансу загальними зборами можуть бути обрані особливі ревізори [10, с. 192-193]. Визначальною особливістю німецького закону 1884 р. є те, що в ньому прописані не лише організаційні засади, а й процедурні аспекти складання балансу та ведення книг (оцінка статей балансу (історична, первісна, залишкова), капіталізація витрат, структура власного капіталу, облікові резерви), з яких можна побачити передумови формування німецької консервативної облікової моделі.

Також в законі 1884 року вводиться поняття спостережної ради, яка за ієрархією перебуває вище правління та покликана контролювати і захищати інтереси компанії. Члени спостережної ради мають проводити ревізію діяльності компанії та мають доступ в будь-який час до її бухгалтерських книг. Введення даної законодавчої норми слід розглядати як формування тієї визначальної риси, яка в подальшому дозволить ідентифікувати німецьку модель корпоративного управління.

Вже у німецькому Торговому кодексі 1897 р., який увібрав в себе основні положення законодавства 1884 року, зазначалось, що складання інвентаризаційного опису та балансу слід здійснювати не тільки кожен рік, а й за підсумками кожного виробничого циклу чи навіть в межах значимого (істотного) періоду звітного року [9, с. 79].

В дореволюційній Росії перший законодавчий акт, який стосувався діяльності акціонерних товариств з'явився у 1699 році, однак згадок щодо необхідності регулювання обліку в ньому не містилось. Вже у 1836 році було опубліковане "Положення про компанії на акціях", яке стало основним нормативним документом в сфері корпоративного законодавства XIX-XX-го століття. Хоча дане положення переважно розкривало питання створення акціонерних компаній, однак окрема увага в ньому також приділялась порядку ведення книг та звітності. Як відмічає А.С. Асташкіна, в підрозділі даного документу "Звітність" визначались обов'язки правління компанії надавати загальним зборам акціонерів звіти, право акціонерів на ревізію звіту і обов'язкові елементи звіту: а) стан капіталу; б) загальні надходження і витрати за той час, за який звіт подається; в) детальний рахунок витрат по управлінню; г) рахунок чистого прибутку; д) рахунок запасного капіталу, коли такий є; е) особливий звіт по штучним і іншим закладам, якщо такі є при компанії [2, с. 8]. Проте, даний документ не врегулював всі питання діяльності корпоративних структур, внаслідок чого існуючі прогалини заповнювались нормами статутів, або в окремих випадках навіть суперечили їм, що накладало значний відбиток на розвиток облікової системи в корпоративних структурах (ведення книг, формування звітності, функціонування ревізійної комісії). Зростання таких відхилень в статутах акціонерних товариств в кінцевому випадку призвели до повного нівелювання його ролі в регулюванні корпоративних відносин. Як наслідок, дослідники в сфері права період нормативного регулювання корпоративних структур кінця XIX-го – початку XX-го століття називають періодом панування сепаратного законодавства, коли їх статuti стали джерелом акціонерного права.

У 1872 році, паралельно з розвитком корпоративного права в Європі, провідними юристами було розроблено черговий "Проект положення про акціонерні товариства, з пояснювальною до нього запискою", в якому автори врахували досвід формування статутів російськими компаніями. В главі п'ятій даного проекту положення, присвяченого внутрішньому управлінню товариства, зокрема, діям правління, в параграфі 3 "Звітність" (ст. 177-181) зазначається: про обов'язки правління щодо представлення річних та піврічних балансів, рахунків товариства та звітів в своїх діях; порядок облікового відображення окремих операцій (цінні папери, витрати по управлінню, резервний капітал, прибутки та збитки); структура звіту про дії правління (стан капіталу, рахунки витрат управління, рахунки прибутків та збитків, рахунки чистого прибутку, рахунки запасного та інших капіталів); порядок складання, затвердження і оприлюднення звітів та балансів. Окрема увага в даному проекті також приділена діяльності ревізійної комісії, порядку перевірки рахунків, звітності та балансу (ст. 152-157).

З позиції корпоративного управління важливим в даному проекті є розмежування відповідальності за результати діяльності акціонерного товариства та за організацію і ведення обліку. Так, в ст. 173 зазначено, що правління відповідає за правильність ведення книг і звітів

касових і бухгалтерських, а також за правильність складання і за дотримання в порядку інвентаря всього належного товариству майна. Згідно ст. 174 директори чи члени правління не підлягають особистій відповідальності за збитки, які можуть виявитися по справам товариства, але відповідають особисто за вірність балансу, за правильність нарахування чистого прибутку і за дотримання постанов загальних зборів [11]. Проведений аналіз даного положення, який більш детально в порівнянні з іншими нормативними документами розкривав порядок формування звітності та її контроль, дозволяє констатувати, що він був розроблений під значним впливом німецького корпоративного законодавства, що в подальшому вплинуло на розвиток облікової практики в корпоративних структурах дореволюційної Росії, хоча даний проект так і не набув статусу офіційного нормативного акту.

У 1885 р. було прийнято закон “Про обкладання торгових і промислових підприємств зборами відсотковими та розкладними”, який мав два важливі наслідки з позиції подальшого розвитку облікової системи корпоративних структур: 1) Закріплювалась необхідність сплати 3%-го збору з чистого прибутку акціонерних товариств, внаслідок чого більш важливої ролі починає набувати порядок визначення фінансових результатів товариства, а ще одним користувачем звітності корпоративних структур стають податкові органи; 2) Встановлювалась необхідність оприлюднення протягом місяцю витягів зі звітності акціонерних товариств в журналі “Вісник фінансів, промисловості та торгівлі”.

Введення таких кардинальних змін в системі складання і оприлюднення звітності призвело до появи бухгалтерських зловживань в корпоративних структурах. Так, Г.І. Ягодін відмічав, що в існуючих на той час торгово-промислових підприємствах відносно визначення прибутку було дві головні течії: 1) Збільшення її обсягу в звітності з метою підняття біржової ціни акцій; 2) Зменшення визначення прибутку з метою зменшення промислового податку (5%) (переважно пайові товариства) [12, с. 239]. Наявність таких підходів до формування фінансового результату в російських корпораціях є свідченням проведення маніпуляцій у відповідності до мети правління або їх власників (збільшення або зменшення прибутку).

Існування подібних випадків маніпуляцій було традиційною практикою в кінці ХІХ-го та на початку ХХ-го століття. Як відмічає В.А. Маздоров, баланси підприємств з іноземним капіталом, які сплачували промисловий податок, як правило, не відображали справжнього стану справ. Акціонерні компанії з руським капіталом теж займались фальсифікацією обліку і звітності, вуалюючи свої прибутки [6, с. 15]. Це також підтверджує і проф. С.З. Мошенський, цитуючи періодичні видання того періоду: “Хоча акціонерні підприємства зобов’язані до відомого ступеню гласності через видання звітів, балансів, в балансах навіть спеціалісти з бухгалтерії не завжди в стані розрізнити спритно замасковану істину ... Фальшиві звіти, дуті цифри, видача небувалих дивідендів, підставні акціонери ... До звітів підприємств слід відноситись з великою обережністю, оскільки вони складались не тільки для акціонерів, а й для держави. Тому всілякі виверти для зменшення даних про чисту доходність і ... податків з прибутку – звичайна річ не тільки у нас, а й в усіх країнах” [8, с. 180]. Вищенаведені приклади облікових маніпуляцій та зловживань ілюструють проблеми, які на той час існували в системах корпоративного управління, що функціонували в умовах недосконалого корпоративного і облікового законодавства.

Аналіз нормативного і сепаратного регулювання корпоративної практики дозволяє констатувати, що наприкінці ХІХ-го століття в Росії почали формуватися необхідні передумови для організації системи облікового забезпечення діяльності корпоративних структур, які враховували досвід європейських країн та відповідали існуючому на той час рівню розвитку господарського обігу. В той же час, недосконалість такого законодавства і відсутність дієвих механізмів корпоративного управління створили достатній простір для здійснення облікових маніпуляцій, внаслідок яких звітність корпоративних структур досить часто не відображала їх дійсний стан справ.

Таким чином, кодифікація акціонерної практики в Європі починаючи з середини ХІХ-го століття сприяла закріпленню бухгалтерської звітності, зокрема, балансу, як форми публічного звітування корпоративних структур перед внутрішніми (правління, адміністрація) та зовнішніми

користувачами (державними структурами, акціонерами та потенційними інвесторами, позичальниками, судами, суспільством). З розвитком акціонерного законодавства структура балансу постійно удосконалюється, кількість статей збільшується, і для його формування недостатньо лише даних інвентаризації, а необхідним є постійне ведення обліку.

З кінця XIX-го століття починають з'являтися перші фахові видання авторів різних країн світу, присвячені проблематиці обліку в корпораціях, або окремі фахові видання, в яких дана проблематика розміщується в окремому розділі. Даний факт є свідченням того, що діяльність корпоративних структур мала специфічні особливості, які визначали необхідність їх окремого розгляду у порівнянні з іншими видами підприємств.

Провівши аналіз видань російських авторів (Н.Є. Хабаров, Є.Є. Сіверс, В.І. Ліхачев, Р.Я. Вейцман, Н.С. Арінушкін) можна констатувати, що у всіх в них розкриваються як теоретичні засади діяльності корпоративних структур, так і особливості облікового відображення їх специфічних операцій, висвітлюються облікові аспекти процесу залучення фінансового капіталу як через акції, так і через випуск облігацій. При цьому лише окремі автори зачіпають питання ролі обліку в системі корпоративного управління, і навпаки, відзначають про залежність системи обліку від органів управління корпоративною структурою (розподіл прибутку, оцінка майна).

Стрімкий розвиток корпоративного сектору в США на початку XX-го століття, що відбувався на тлі посиленої концентрації виробництва та капіталу, призвів до появи значної кількості наукової літератури, присвяченої проблематиці ведення та організації обліку в корпораціях.

Проведений аналіз публікацій (Дж.Дж. Рейхіл, Х.С. Бентлі, В.М. Лайбранд, Ф.Х. Макферсон, А.Л. Дікінсон, Дж.Б. Гріфіт, Т. Конінгтон, Р.Дж. Беннет, П.В. Пінкертон) дозволяє встановити, що в США на початку XX-го століття питання облікового забезпечення діяльності корпорацій набули набагато більшого розвитку ніж в інших країнах світу, що обґрунтовується як зростанням економіки США у порівнянні з її уповільненням в Європі через Першу світову війну, а також через появу значної кількості науковців в сфері обліку, які досліджували проблематику діяльності корпоративних структур.

Можна виділити наступні специфічні особливості праць представників американської школи обліку в даний період щодо розвитку обліку в системі управління корпорацією:

– майже зовсім не приділяється увага аналізу європейської практики облікового та корпоративного регулювання, окрім Великобританії;

– стосовно корпорацій використовується поняття “governance”, яке застосовується як для обґрунтування державного нормативного регулювання діяльності корпоративного сектору, так і для регулювання окремої корпоративної структури;

– діяльність корпорацій обґрунтовується дуже ґрунтовно, розглядаються різні системи управління корпораціями, враховуються особливості регулювання діяльності корпоративних структур в різних штатах;

– наявні видання присвячені питанням організації обліку в різних видах корпоративних структур з урахуванням їх специфіки (малих і великих корпораціях, холдингових структурах, квазі-корпораціях);

– більшістю авторів наголошується на наявності випадків фальсифікації та маніпулювання результатами діяльності корпорації для досягнення власних корисливих цілей директорами (зменшення оподаткування, введення в оману акціонерів тощо).

Якщо Перша світова війна в Західній Європі загальмувала економічний розвиток та значно вплинула на облікову практики корпорацій на початку XX-го століття, то прихід до влади в Росії комуністів став основним фактором трансформації існуючої облікової моделі. І якщо у 20-х рр. ще видавались публікації, присвячені обліковому забезпеченню діяльності корпоративних структур (Н.А. Кіпарисов (1925 р.), Н.А. Блатов (1928 р.)), і не зовсім видимим були такі відмінності, то фактичне припинення існування корпоративних структур зі згоранням НЕПу в 1930-х рр. та перехід до планової економіки призвели до повної ліквідації такого напрямку досліджень як “облік в

акціонерних товариствах” за відсутності його практичної необхідності.

На відміну від Західної Європи та Росії, визначальним фактором розвитку бухгалтерського обліку в США стали економічні потрясіння, зокрема, “Велика депресія” 1929 року, внаслідок якої мільйони працівників втратили роботу, а рівень безробіття в країні був більшим ніж 20%. Однією з причин виникнення такої ситуації фахівці відмічали відсутність одноманітності облікової практики, внаслідок чого менеджмент та бухгалтери корпорацій могли викривляти фінансові результати для задоволення власних інтересів, вводячи в оману мільйони американських акціонерів. Тому визначальним завданням в сфері обліку в США став пошук загальноприйнятих принципів, які б дозволили уніфікувати існуючу різномірну практику, формуванням яких зайнялись науковці (В. Ваттер, А.Ч. Літлтон, Дж.О. Мей, М. Муніц, В.Е. Патон, Дж. Стаубус, Г.Р. Хетфілд та ін.), професійні бухгалтерські організації, а також були залучені новостворені регулятори фондового ринку, зокрема, SEC, і спеціалізовані державні комісії.

Процес пошуку і розробки принципів в США тривав більше 30-ти років та завершився розробкою системи облікових стандартів (GAAP US), в основу яких було покладено концептуальну основу (1978-1985 рр.), яка встановлювала цілі обліку, визначала набір якісних характеристик облікової інформації та принципи ведення обліку. Оскільки розробники GAAP US основними їх користувачами вважали акціонерів, інвесторів та інших кредиторів, можна констатувати, що така система була передусім розроблена під потреби корпоративних структур, що в подальшому також підтвердилось розробкою окремих стандартів для підприємств державного сектору та для малих підприємств.

Майже в той же час, у 1973 році в результаті об’єднання зусиль професійних бухгалтерських організацій з різних країн світу був створений Комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності, який мав на меті уніфікацію облікової практики підприємств різних країн світу з метою створення умов для формування якісної та порівнянної фінансової звітності, яка буде зрозуміла користувачам. З 1975 року цей комітет почав випускати міжнародні стандарти (IAS), їх інтерпретації та додатки до них. Незважаючи на трансформацію даного комітету у Раду з міжнародних стандартів фінансової звітності у 2001 році, остання продовжила випускати міжнародні стандарти, змінивши їх назву на IFRS. МСФЗ, подібно до GAAP US, також орієнтовані на інвесторів, як основних користувачів фінансової звітності, що свідчить про те, що вони також розроблялись на основі потреб суб’єктів корпоративного управління.

Після укладення Норфолкської угоди у 2002 році розробники МСФЗ (IAS/IFRS) та GAAP US взяли курс на конвергенцію двох даних систем стандартів, тобто на формування єдиної системи шляхом усунення існуючих відмінностей та неузгодженостей. Результатом такої співпраці став випуск спільної конвергованої концептуальної основи фінансової звітності у 2010 році, та її доопрацювання і оновлення у версії 2018 року. На сьогодні процес конвергенції МСФЗ та GAAP US лише розпочався, проте одержані результати свідчать, що дані системи стандартів переважно спрямовані на формування такої облікової інформації, яка буде корисна основним стейкхолдерам, які беруть участь в системі корпоративного управління. Зокрема, в п. М2 зазначається, що мета фінансової звітності загального призначення полягає в наданні фінансової інформації про суб’єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб’єктові господарювання [4].

Проведений аналіз історичного генезису облікового забезпечення корпоративного управління від моменту виникнення корпоративних структур до наших днів дозволив виділити його етапи, що дозволяють зрозуміти особливості і причини формування чинної системи бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління та спрогнозувати її подальший розвиток (табл. 1).

Таблиця 1. Етапи історичного генезису облікового забезпечення в системі корпоративного управління

<i>Часові рамки</i>	<i>Назва етапу</i>
До кінця XV-го століття	Зародження корпоративної практики
3 початку XVII-го століття – до середини XVIII століття	Виникнення і розвиток колоніальних корпоративних структур
3 середини XVIII століття – до середини XIX століття	Розвиток статутного регулювання корпоративного сектору на тлі формування ринків капіталу
3 середини XIX століття – до 30-х років XX-го століття	Регулювання звітності на рівні державних нормативних актів, сепаратне регулювання
30-80-ті роки XX століття	Стандартизація обліку
90-ті роки XX-го століття – до нашого часу	Гармонізація стандартів обліку
2010 рік – до нашого часу	Конвергенція облікових моделей

Проведений аналіз історичного генезису облікового забезпечення в системі корпоративного управління дозволив виявити ряд основних проблемних питань, які були актуальними в різні історичні періоди і яким необхідно приділяти увагу в умовах сьогодення:

1. Здійснення бухгалтерських маніпуляцій та шахрайств в рамках системи корпоративного управління, визначення їх сутності, проведення їх класифікації, обґрунтування причин виникнення;

2. Пошук облікових інструментів, які дозволяють зменшити такі маніпуляції та шахрайства:

- теоретичні (впровадження нових теорій, розвиток принципів обліку та якісних характеристик облікової інформації);

- методичні (удосконалення облікової оцінки, посилення аналітичності обліку, розвиток бухгалтерської звітності відповідно до потреб суб'єктів корпоративного управління, розвиток процесу формування облікових резервів);

- організаційні (забезпечення підпорядкованості суб'єктів організації та ведення обліку органам корпоративного управління, впровадження суб'єктів контролю процесу здійснення облікових процедур, удосконалення порядку оприлюднення фінансової звітності корпоративних структур);

- концептуальні (концептуальна перебудова національної системи бухгалтерського обліку в окремій країні, гармонізація та конвергенція облікових систем).

Висновки та перспективи.

Проведений аналіз історичного розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління дозволив виділити наступні етапи, в межах яких існують значні особливості в побудові системи обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління: 1) Зародження корпоративної практики; 2) Виникнення і розвиток колоніальних корпоративних структур; 3) Розвиток статутного регулювання корпоративного сектору на тлі формування ринків капіталу; 4) Регулювання звітності на рівні державних нормативних актів, сепаратне регулювання; 5) Стандартизація обліку; 6) Гармонізація стандартів обліку; 7) Конвергенція облікових моделей. Незважаючи на існування значних відмінностей в рівні розвитку систем облікового регулювання та корпоративного управління на кожному з виділених етапів, іманентною характеристикою облікової системи як елемента корпоративного управління є здійснення маніпуляцій та шахрайств корпоративним менеджментом на основі використання облікової інформації або інструментарію. Для вирішення існуючої проблеми слід використовувати напрацювання в суміжних сферах наукової діяльності, зокрема, елементи інституційної теорії (теорія контрактів, агентська теорія та ін.), які дозволяють розглянути проблему побудови дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління в контексті інституційної парадигми та сформувані ефективні шляхи її вирішення на основі використання існуючих наукових результатів дослідників-інституціоналістів.

Список використаних джерел

1. Аринушкин Н. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса, вь связи с нормами русского финансово-податного обложения. Москва : Издание юридического книжного магазина "Правовъдъние" И.К. Голубева, 1912. 240 с.
2. Асташкина А.С. Сепаратное законодательство в практике бухгалтерского учета дореволюционной России. *Вестник ИПБ*. 2016. № 2. С. 8-14.
3. Каминка А.И. Акціонерныя компании. Юридическое изслъдование. Том I. С.-Петербург : Типо-Литографія А.Е. Ландау, 1902. 490 с.
4. Концептуальна основа фінансової звітності. Режим доступу: https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009
5. Львова Д.А. Акционерные компании: история злоупотреблений в учете. *Бухгалтерский учет*. 2006. № 18. С. 54-61.
6. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР: 1917-1972 гг. Москва : "Финансы", 1972. 318 с.
7. Мошенский С. З. Зарождение финансового капитализма. Рынок ценных бумаг доиндустриальной эпохи. Київ : Планета, 2016. 278 с.
8. Мошенский С.З. Рынок ценных бумаг Российской империи. Москва : Экономика, 2014. 560 с.
9. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса : Пер. с нем./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2003. 416 с.
10. Познер М.В., Каминка А.И. Обзор иностранных законодательств об акционерных компаниях. С.-Пб.: Типография В. Киршбаума, 1896. 284 с.
11. Проект Положенія об акционерныхъ обществахъ, съ объяснительною къ нему зппискою. С.-Петербургъ: Типографія II Отделенія Собственной Е. И. В. Канцеляріи, 1872. 81 с.
12. Ягодин Г.И. Определение прибыли в акционерных и паевых торгово-промышленных предприятиях. *Счетоводство*. 1897. № 21-22. С. 239-245.
13. Baladouni V. Financial Reporting in the Early Years of the East India Company. Режим доступу: <http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-13-number-1/financial-reporting-in-the-early-years-of-the-east-india-company/>
14. Napier C.J. Research directions in accounting history. *British Accounting Review*. 1989. Vol. 93, Iss. 3. P. 237-254.
15. Khorunzhak N., Brukhanskyi R., Ivanyshyn V. Logic-statistical information models in control function of accounting. *Independent Journal of Management & Production*. 2019. 10(7). P. 846-871. DOI: <http://dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.906>.

Статтю отримано: 11.02.2019 / Рецензування 10.03.2019 / Прийнято до друку: 20.06.2019

Vasyl Tsaruk

PhD in Economics, Assoc. Professor
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine
E-mail: oepz@tneu.edu.ua

HISTORICAL ASPECTS OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AS AN ELEMENT OF CORPORATE GOVERNANCE SYSTEM

Abstract

The necessity of research of historical development of accounting support for corporate governance, based on the approaches of C.J. Napier (understanding the past, contextualization of accounting, new positivism), has been substantiated. The peculiarities of the formation of a system of accounting and analytical support of corporate governance, since the accounting origin on the basis of a double record and to our time on an example of different countries of the world, have been analyzed. The main stages of formation of the peculiarities of construction of an accounting system and system of analytical support of corporate governance during its historical development have been allocated (the emergence of corporate practice; the emergence and development of colonial corporate structures; the development of statutory regulation

of the corporate sector against the background of the formation of capital markets; the regulation of reporting at the level of state normative acts, separate regulation; standardization of accounting; harmonization of accounting standards; convergence of accounting models). The expediency of using the institutional theory for solving abuses in the field of corporate governance based on the use of accounting information has been grounded.

The analysis of the historical development of accounting as an element of the corporate governance system allowed us to distinguish the following stages, within which there are significant features in the construction of accounting and analytical support for corporate governance: 1) the emergence of corporate practice; 2) the emergence and development of colonial corporate structures; 3) development of the statutory regulation of the corporate sector against the background of the formation of capital markets; 4) regulation of reporting at the level of state regulatory acts, separate regulation; 5) standardization of accounting; 6) harmonization of accounting standards; 7) convergence of accounting models.

Keywords: accounting history, corporate governance, accounting and analytical support for corporate governance.

References

1. Arinushkin, N. (1912). *Balansy akcionemyh predpriyatij. Juridicheskaja i buhgalterskaja priroda balansa, v svjazi s normami russkago finansovo-podatnogo oblozhenija* [Balances of joint stock enterprises. The legal and accounting nature of the balance sheet, in connection with the norms of the Russian financially taxable taxation]. Moscow : Izdanie juridicheskago knizhnago magazina "Pravovedenie" I.K. Golubeva.
2. Astashkina, A.S. (2016). *Separatnoe zakonodatelstvo v praktike buhgalterskogo ucheta dorevoljucionnoj Rossii* [Separate legislation in the practice of accounting for pre-revolutionary Russia]. *Vestnik IPB*. 2016. № 2. S. 8-14.
3. Kaminka, A.I. (1902). *Akcionermyja kompanii. Juridicheskoe izsledovanie. Tom I. [Joint Stock Companies. Legal investigation]*. S.-Peterburg: Tipo-Litografija A.E. Landau.
4. *Conceptualna osnova finansovoi zvitnosti [The conceptual basis of financial reporting]*. Retrived from https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009
5. Lvova, D.A. (2006). *Akcionermye kompanii: istorija zloupotreblenij v uchete [Joint Stock Companies: A History of Accounting Abuses]*. *Buhgalterskij uchet*. 2006. № 18. S. 54-61.
6. Mazdorov, V.A. (1972). *Istorija razvitiya buhgalterskogo ucheta v SSSR: 1917-1972 gg [The history of the development of accounting in the USSR: 1917-1972]*. Moscow : "Finansy".
7. Moshenskij, S. Z. (2016). *Zarozhdenie finansovogo kapitalizma. Rynok cennyh bumag doindustrialnoj jepohi [The origin of financial capitalism. Securities market of the pre-industrial era]*. Kyiv : Planeta.
8. Moshenskij, S.Z. (2014). *Rynok cennyh bumag Rossijskoj imperii [Securities Market of the Russian Empire]*. Moscow : Jekonomika.
9. Oberbrinkmann, F. (2003). *Sovremennoe ponimanie buhgalterskogo balansa: Per. s nem. / Pod red. prof. Ja.V. Sokolova [Modern understanding of the balance sheet (Transl., edited by Ia. M. Sokolov)]*. Moscow : Finansy i statistika.
10. Pozner, M.V., & Kaminka, A.I. (1896). *Obzor inostrannyh zakonodatelstv ob akcionemyh kompanijah [Overview of foreign laws on joint stock companies]*. S-Pb.: Tipografija V. Kirshbauma.
11. *Proekt Polozhenija ob akcionemyh obshhestvah, s obejasnitelnoju k nemu zapiskoju (1872) [The draft Regulation on joint stock companies, with an explanatory note to it]*. S.-Peterburg : Tipografija II Otdelenija Sobstvennoj E. I. V. Kanceljarii.
12. Jagodin, G.I. (1897). *Opredelenie pribyli v akcionemyh i paevyh tovgovo-promyshlennyh predpriyatijah [Determination of profit in joint-stock and mutual commercial enterprises]*. *Schetovodstvo*, 21-22, 239-245.
13. Baladouni, V. (1986). *Financial Reporting in the Early Years of the East India Company. The Accounting Historians Journal*, 13(1). Retrived from <http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-13-number-1/financial-reporting-in-the-early-years-of-the-east-india-company/>
14. Napier, C.J. (1989). *Research directions in accounting history. British Accounting Review*, 93(3), 237-254.
15. Khorunzhak, N., Brukhanskiy, R., Ivanishyn, V. (2019). *Logic-statistical information models in control function of accounting. Independent Journal of Management & Production*, Vol 10, No 7, P. 846-871. DOI: <http://dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.906>.

Received: 02.11.2019 / Review 03.10.2019 / Accepted 06.20.2019

