

З М І С Т

Замість передмови.....	4
Глава I. Господарський облік і виникнення подвійної бухгалтерії.....	7
1.1. Загальні методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку.....	7
1.2. Початок зародження бухгалтерії. Освоєння чисел та підрахунків.....	10
1.3. Облікові системи Стародавнього Сходу.....	13
1.4. Облік в античному світі.....	17
1.5. Господарський облік Середньовіччя.....	23
1.6. Перші зразки розвиненого обліку.....	28
Глава II. Формування бухгалтерського обліку як науки.....	30
2.1. Наукові паростки бухгалтерського обліку.....	30
2.2. Зародження бухгалтерської науки в Італії.....	36
2.3. Формування облікової наукової думки інших бухгалтерських шкіл.....	39
2.4. Узагальнення основних форм обліку.....	46
2.5. Історичний розвиток і формування теорій подвійного відображення фактів господарювання.....	56
Глава III. Історія становлення та розвитку бухгалтерського обліку в Україні.....	63
3.1. Облік на території України в дослов'янський період.....	63
3.2. Облік періоду княжої та литовсько-польської доби.....	68
3.3. Бухгалтерський облік в Україні у XVI-XVIII століттях.....	73
3.4. Облік в Україні кінця XVIII початку XX століть.....	79
3.5. Бухгалтерський облік в Україні в XX столітті.....	89
3.6. Деякі погляди на початкові етапи становлення бюджетного обліку в Україні та формування його об'єктів.....	98
Глава IV. Господарський облік виробництва та торгівлі в Галичині, Буковині та Закарпатті в дорадянський період.....	101
4.1. Облік у сільському господарстві.....	101
4.2. Облік промислового виробництва.....	110
4.3. Облік торговельної діяльності.....	120
Література.....	128
Додатки.....	131

ЗАМІСТЬ ПЕРЕДМОВИ

“Бухгалтер і є справжнім економістом, у якого група так званих вчених викрала його ім’я”.

П.Ж.Прудон

Облік як засіб управління господарством зародився в сиву давнину і точної дати його виникнення встановити неможливо лише з однієї загальної на перший погляд причини - він виник з потреб відображення процесу створення матеріальних благ. Тільки матеріальне виробництво на розширеній основі є рушійною силою розвитку суспільства. Саме воно створює необхідність вимірювання, визначення, обліку, підрахунку. Тому ця потреба і привела до виникнення точних наук, як наприклад, математики, спочатку елементарної, на рівні простих математичних розрахунків на зразок "якщо є, то потрібно додати, якщо ні - слід відняти", так потім до елементарної та вищої і такої, що набуває розвитку сьогодні. Історики, вчені-дослідники, вивчаючи діалектику розвитку точних наук крізь віки, вказують, що в Іудеї, Єгипті, Вавілоні в складній господарській діяльності в храмах вимагалось широке використання всіх засобів тодішньої математики, примітивної як для нас, але прогресивної на той час.

Необхідність, вміння, потреба, здатність до виміру та відображення в обліку фактів життєдіяльності виникла не відразу. Для рахунку необхідні були не тільки об'єкти обліку, але вміння від усіх їх якостей виділити притаманну лише їм рису - це визначення та відображення в певному вимірі - числом. Історичний розвиток поступово навчив людство рахувати, вести облік свого майна, запасів, розрахунків тощо. За повної відсутності писемності це здійснювалось примітивно - за допомогою зарубок на кістках, каміннях, деревах, складанням черепів тощо. Це в свою чергу привело до того, що вже в умовах первісного ладу людство використовувало певну систему господарського обліку. В первісних індійських общинах бухгалтер вів облік землі, її кадастру. В цей час слово “бухгалтер” не слід було розуміти в буквальному значенні, оскільки облік ще не сформувався як самостійна галузь людської

діяльності, яка викликана суспільними потребами. А звідси він не поділявся на окремі види, і сам термін “обліковець-рахівник” виник значно пізніше - в епоху середньовіччя. І не є дивним той факт, що багато вчених-економістів вважають виникнення писемності в першу чергу потребою бухгалтерського обліку.

У напрямі бухгалтерії, вимог виробництва розвиток господарського обліку особливо посилюється в період вдосконалення процесів обміну та зародження торговельної справи. Саме це визначило потребу в застосуванні подвійного запису, як відображення юридичного та екомічного факту вибуття одного продукту і появу іншого. Внаслідок цього виникла потреба їх виміру та констатації. Тому з’являються примітивні рахунки речей "прихід, видатки, залишок".

З розвитком товарно-грошових відносин виникла необхідність у наявності еквівалентів товарних вартостей - грошей, тому з’являються їх рахунки. Наступний крок - це поява кредиту, застави, "боргових ям". Це мотивує потребу відображення розрахункових операцій і відповідного відображення їх на рахунках розрахунків. Тому ще більше розширилося поле діяльності подвійного запису. Далі, розвиткові обліку в напрямі формування саме бухгалтерського обліку, сприяє розвиток виробничих відносин і продуктивних сил.

Встановити достовірно час зародження бухгалтерського обліку не є можливим, так як процес його розвитку йшов паралельно до поступового розвитку виробництва, обміну, грошового обігу та банківської справи. У ньому закладено дуже багато таємниць. Багатьом, для прикладу, відомо, що Жанну Д’арк було спалено. Однак вчені, досліджуючи бухгалтерські реєстри Орлеанського муніципалітету, виявили отримання платні особою з таким же прізвищем та іменем на протязі багатьох років після року страти. Ці історичні загадки історикам та обліковцям, мабуть, в майбутньому доведеться вирішувати разом.

У даній роботі ми намагалися узагальнити наявний історичний досвід, наукові праці вітчизняних і зарубіжних економістів, інші джерела, в яких розглядаються етапи та напрями розвитку господарського обліку, виділення і формування його виду - бухгалтерського обліку, становлення бухгалтерського обліку як науки. Особливу увагу нами приділено Україні,

тому що дані питання, на жаль, до цього часу не розкриті у вітчизняній науці.

Історію тієї чи іншої науки неможливо описати повністю та з великою достовірністю. Не ставили це собі за мету й ми. Але є ряд завдань, які ми вирішили дослідити. Це перш за все: оцінити авторитет практичної бухгалтерії та бухгалтерського обліку як науки протягом довгого шляху їх розвитку, належно оцінити та винести урок з інтелектуальних пошуків наших вчених-економістів, практиків, далеких і сучасних колег з метою вдосконалення їх розробок на підставі багатолітніх досягнень, традицій і перспективних наукових праць. Наскільки ми їх вирішили, судити Вам, шановні читачі. Сподіваємося, що дана скромна праця в підсумку буде корисною для Вас.

З повагою, автори

Глава I. ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК І ВИНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОЇ БУХГАЛТЕРІЇ

1.1. Загальні методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку

"Історичну хроніку пише той, кого цікавить сучасне", - писав Гете. Багато віків бухгалтерські працівники практично не цікавилися історією свого фаху. І їх вини у цьому немає, бо цікавість до історії як науки в людства виник лише на певному етапі його розвитку. Домінувала думка, що історичні події не мають будь-якого практичного значення, тому й не потрібно займатись важкою і непотрібною працею - дослідженням минулого.

Тільки на початку ХХ століття зародилася наукова зацікавленість до вивчення історії бухгалтерського обліку. І це практично легко пояснити: був великий практичний досвід, набутий в історичному процесі, а саме у вивченні історії і полягає узагальнення всього кращого, що створило людство.

Вивчаючи свою історію, минуле своєї справи, науки бухгалтерські працівники по-різному розуміють і трактують методи її вивчення та дослідження. Тому й підходи до узагальнення та викладення даних питань були і є різними. Найбільш повно методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку сьогодні викладено в працях російського вченого Я.В.Соколова [47, 48]. Саме за його працями можливо виділити такі підходи до вивчення історії однієї з найстаріших наук у світі :

1.Філософський. Його головна ідея полягає в тому, що автори намагалися пояснити хід історії філософськими законами розвитку та уявити, як закони впливають на даний процес. Незважаючи на значну, на перший погляд, науковість і значущість такого підходу, він до сьогодні вважається невдалим. На основі побудованих схем згідно з даним підходом деякі факти з історії обліку не знайшли свого відображення, що в цілому аж ніяк не пояснювало проблеми діалектики та еволюції розвитку бухгалтерського обліку. Основоположниками даного напрямку були А.Хаар і відомий оригінальними ідеями російський вчений Єзерський Ф.В. Останній взагалі заперечував подвійну бухгалтерію, називаючи її "зłodійською" та неправильною. Своє оправдання він

обґрунтовував “потрійною бухгалтерією”, котра була заснована на таких категоріях матеріального обліку як “прихід”, “видатки”, “залишок”. Пізніше цей напрям підтримував й інший російський вчений Гельперін Я.М. (1894-1952 рр.). Не вдаючись до позитивних та негативних ознак даного підходу, ми сміливо можемо твердити, що сьогодні даний підхід немає послідовників не тільки в Україні, але й усьому світі.

2.Документальний. На відміну від попереднього, його автори викладали історичні факти в тісному зв'язку з їх документальним підтвердженням. В цілому такий підхід будувався на збиранні та опрацюванні багатьох документів - історичних фактів-матеріалів, що давало певну підставу для осмислення історичного розвитку бухгалтерського обліку. Прихильниками такого підходу слід назвати О.О.Бауера, В.Ф.Широкого, Б. Пенндорфа, Ф. Меліса, Р. де Рувера, Г. де Кройса, Е. Стевелінка, В. Стона. Наприклад, німець О.О.Бауер пропагував видання текстів старовинних книг з обліку, утримуючись від їх коментаря. В.Ф.Широкий, українець за походженням, вивчав бухгалтерські документи і книги Росії XVIII століття, теж не вдаючись до глибокого аналізу їх недоліків і переваг. Ще й сьогодні відомими на заході є праці Р. де Рувера, особливо його робота “Як виникла подвійна бухгалтерія”, до якої далі ми ще будемо звертатися.

3.Синтетичний підхід - це синтез і поєднання двох вищезазначених підходів. Його прихильники на підставі значного історичного досвіду взяли за мету узагальнити історичний розвиток обліку в рамках філософських концепцій. Так, український вчений А.М.Галаган, учень відомого українського вченого-економіста А.П.Рудановського викладав методологічні засади обліку на підставі історичного розвитку суспільства. Серед зарубіжних авторів до прихильників цього напрямку, слід віднести Н.С.Помазкова, К.П.Кейля, К.Т.Деметреску, Р.Теофановича, Ф.Гертца. На нашу думку, сьогодні цей підхід є найбільш оправданим і вдалим, має багато послідовників і прихильників і найбільшу перспективу. Він увібрав і поєднує все краще з перших двох і звичайно для його поширення і поглиблення потрібно синтезувати й останній – аналітичний.

4. Аналітичний підхід - це підхід до вивчення окремих елементів методу бухгалтерського обліку: балансу, рахунків, подвійного запису і т.д., а не до бухгалтерського обліку, його розвитку в цілому. Відомими представниками цього методу були А.Ч.Літтлтон, Б.С.Ямей, Н.Р.Вейцман. В цілому, не аналізуючи певні переваги даного напрямку, слід відзначити його основний недолік, що не дав йому широкого розвитку – це відсутність системного підходу до вивчення окремих категорій обліку, що значно порушує методологічні засади дослідження його розвитку.

Незалежно від обраного підходу до написання історії бухгалтерського обліку, дослідження на дану тему завжди турбували обліковців, викликали і викликають практичний інтерес вчених-економістів, бухгалтерів-практиків, простих читачів і широкого загалу в усьому світі. На сьогодні для вчених-економістів і методологів в Україні, які працюють в цьому напрямку, найважливішим і найбільш недослідженим, на нашу думку, є документальний підхід. Його реалізація полягає у збиранні документального підтвердження розвитку бухгалтерського обліку, починаючи від первісного ладу, через Київську Русь, Галицько-Волинське королівство, Литовсько-Польську добу, Козаччину, Російську та Австро-Угорську імперії аж до наших днів та опрацювання зібраного. Чималий внесок належить нашим історикам. Сьогодні повинна бути плідна співпраця істориків, бухгалтерів і науковців у створенні вітчизняної історії бухгалтерського обліку. При подальшому викладенні матеріалу нами зроблено першу спробу такого дослідження.

1.2. Початок зародження бухгалтерії. Освоєння чисел і підрахунків

Різні знання за своєю природою та змістом є історичними, бо сучасна діяльність людей повинна базуватися на досвіді попередніх поколінь.

Рушієм історії людства завжди було виробництво матеріальних благ, оскільки суспільство може існувати та розвиватись лише завдяки безперервному оновленню та повторенню тих чи інших виробничих і соціальних процесів. Звідси - злети та падіння, бурхливий розвиток економіки та її кризи.

Джерелами про господарський побут давніх народів є предмети побуту, зброя, малюнки, гончарні та інші вироби, які вчені знаходять під час археологічних розкопок. Хоча нашій планеті Земля близько 4,5 мільярди років, але життя на ній існує не більше ніж 1 мільярд. Про точну дату появи людини вже багато написано, однак вчені різних галузей науки поки не знайшли точної відповіді на це складне питання.

Люди виготовляли знаряддя праці, за допомогою яких удосконалювали своє існування. Насамперед це засоби праці, оскільки людина, розпочавши трудову діяльність (мисливство, рибальство), почала вести їм примітивний рахунок. Йому ж підлягали й пересування та поведінка тварин, встановлення періодів нересту риби (в цей момент їх було ліпше виловлювати) тощо. Холодні та довгі зими змушували первісних людей створювати запаси їжі, а це вже зумовлювало їх вимір і певною мірою елементарне прогнозування.

Зрозумілим є той факт, що усі первісні люди повинні були займатися рахунком. Професор Малькова Т.Н. пише: “Цікаво, що в натсиліків - найбільш консервативної групи ескімосів Американської Арктики - існувала посада керівника. Вона мала назву “інхуматак” - той, хто думає” [28, с.7]. Цікавим є те, що інхуматак завжди одноособово приймав рішення після колективного обговорення усіх питань.

Облік завжди допомагав підтримувати порядок. У процесі людської еволюції, стихійних лих і катаклізмів виживали сильні та комунікабельні люди, найбільшою мірою здатні до спілкування та вміння вислухати усіх інших і прийняти найбільш правильне рішення.

Мистецтво освоєння чисел і підрахунків розвивалося в людей поступово. Спочатку усі предмети сприймалися органами зору та на дотик, тобто органолептично. Підрахунки почалися в ту пору, коли первісна людина розпочала якісно пізнавати ті чи інші об'єкти свого

буття. Відомі племена, які й сьогодні використовують різні чисельники для номінації однієї і тієї ж кількості неоднакових об'єктів [18, с.508].

Наступним кроком розвитку підрахунків було порівняння об'єктів за кількістю одиниць. За неписаними соціальними законами давніх народів існував гуманний спосіб розподілу здобутого: здобич споживалася членами общини повністю, а їжа та знаряддя полювання чи рибальства завжди ділилися однаково. Відсутнім було особисте нагромадження, а залишки завжди розподілялися рівномірно. Такий розподіл, на думку професора Малькової Т.Н., і зародив двійкову систему числення.

Розвиток людства в подальшому відкинув вищезазначені гуманні правила. В основному продукт розподілявся частками та долями, а рівний розподіл використовувався тільки в екстремальних умовах.

Діалектика людської біо-соціальної свідомості привела до створення в межах общин окремих господарств. На цьому етапі розподіл спільно здобутого відбувався повністю, а індивідуального - частково, що значно розвинуло двійкову та інші системи числення.

Дуже важливим етапом на шляху еволюції підрахунків стала їх констатація та записи. Запам'ятати усі підрахунки людству ставало дедалі важче, ось тому первісні люди розпочали їх занотовувати. Насамперед це стосувалося результатів діяльності. Первісними документами були кістки тварин, на котрих здійснювалися зарубки в певній послідовності, напрямі та формі. Але вчені-історики зробили висновок про існування впорядкованої послідовності таких ліній, їх комбінацій. Можливим є те, що в даних “облікових документах” зафіксовано “складські запаси” різних власників. Але в них відсутні риси обліку в часі, за назвами тощо. Людська свідомість до цього ще не дійшла.

Усі стародавні носії облікової інформації вчених та археологи називали “обліковими бірками”. Їх використання продовжувалося і в ті часи, коли вже існувала подвійна бухгалтерія, що в часі підтвердило практичну цінність здобутого.

У більшості випадків дослідження облікових даних здійснюється на підставі археологічних розкопок. Так в Україні на Тернопільщині у великому селі Більче Золоте Борщівського району у підземній печері було

виявлено велике трипільське селище та скелетне поховання. Разом із мальованою керамікою знайдено мідні речі, котрі свідчать про зародження облікової культури в той час. У 1878 році там ж розкопано знахідки вже римської доби, палеолітичну стоянку і найбільше на Західному Поділлі городище й поховання княжої доби, що дозволило зробити висновки про зародження обліку в Україні того часу.

Облікову культуру більш раннього періоду знайдено також на Тернопільщині в с.Білий Потік при розкопках скелетного поховання початку другого тисячоліття до нашої ери.

Виникнення примітивних облікових документів пов'язують із потребою спеціальних форм відображення об'єктів. Для цього вкрай потрібна була стійка система підрахунків. Так в індіанців Америки було декілька сотень систем числення [18, с.507]. При підрахунках велике значення мали колір та інші ознаки.

Перший обліковий пристрій - квікус - винайшли древні інки. Це був простий "арифмометр", побудований на основі використання шнурів різного кольору. Один із них був основним, а інші закріплювалися на ньому. Кожен гудз на шнурах свідчив про певні облікові записи. Прості гудзи об'єднувалися у складні, і облік здійснювався в комбінації кольору, розміщення ниток і кількості гудзів. Такі способи обліку дослідники знаходять на території стародавнього Китаю, Японії, Африки, Бенгалії, В'єтнаму, Індії, Перу. Функції облікових шнурів були значно ширшими. На них облікова інформація записувалася, зберігалася та в подальшому використовувалася. Так почала зароджуватись первісна бухгалтерія, як напрям людської діяльності.

Дослідження літературних, історичних і наукових джерел дозволило авторам виділити розвиток облікової культури в праісторичному розвитку країн.

У загальному під обліковою культурою ми розуміємо рівень облікових знань у країні на певному етапі її розвитку. Це поняття, на нашу думку, є складним і охоплює декілька рівнів знань і практичних навиків, організацію, методикау та методологію обліку. Завершальним при цьому завжди є технологія облікового процесу.

1.3. Облікові системи Стародавнього Сходу

Перші ознаки зародження специфічно розвинених облікових культур археологи та історики знайшли давно в долинах рік Нілу, Тигру, Єфрату. Це не дивно. Саме тут значного розвитку набуло примітивне землеробство та скотарство. Говорячи про розвиток обліку давніх країн Сходу, ми маємо на увазі наперед Давній Єгипет, Месопотамію (Вавілон), Іудею, Персію, Індію, Китай. Саме про ці країни маємо історичні дослідження.

Єгипет. Облікова культура та мистецтво в давньому Єгипті досягло високого ступеня розвитку. Облік майна фараонів проводили спеціальні писарі, що проходили відповідну фахову підготовку в школах, якими керували жерці. Записи здійснювалися на звитках з папірусу, довжина яких сягала 4-5 м, а ширина 20-25 см. Про наявність таких шкіл пише проф. Кипарисов Н.А. в [20]. Записи робили чорною і червоною тушшю. Зберігся уривок облікової книги царського двору приблизно 1900 року до нашої ери. Це щоденні записи отримання та витрачання різних цінностей. Його будова подібна до оборотних відомостей по матеріальних рахунках. Насамперед подається початковий залишок на певний день, потім записуються надходження протягом дня у вигляді екстраординарних доходів цього дня та отримань від храму Амона та підсумовуються отримані доходи. Далі перераховуються усі витрати. Для прикладу: видатки на утримання двору, вельмож, війська, після розрахунків загальних витрат виводиться залишок на наступний день - справжня оборотна відомість. Основним обліковим прийомом і елементом на той час була інвентаризація. Саме на підставі її даних проводиться матеріальний облік наявності майна з обов'язковим виведенням його щоденного залишку. На 25 працівників належало мати одного писаря, заробітна плата (ставка) якого була дуже високою на той час.

Облік вівся за певною визначеною системою, але без застосування грошового вимірника, тільки в натуральних показниках за допомогою зважування (визначення ваги) і відображення даного певним числом.

Окрім обліку майна фараонів, значного розвитку в Єгипті він здобув в храмах язичників, де були зосереджені значні кошти та майно. Облік проводився безпосередньо жерцями язичеських храмів, котрі й самі були носіями знань облікового мистецтва.

Значні облікові роботи проводилися в приватних господарствах великих землевласників. Особи, підготовлені в школах для ведення “обліково-господарської діяльності”, як правило, ставали управителями, економами таких великих господарств, вели в них облік і подавали звіти про усі доходи і видатки в маєтку.

Можна зробити висновок про те, що в Єгипті також зародилося державне рахівництво, тобто облік доходів і видатків на державному рівні. Дані про таке рахівництво датовані XV ст. до н.е.

Древній Вавілон є батьківщиною “обліку на картках”. “Картки” вироблялися випіканням, сировиною для цього була глина. Будучи великим торговельним центром стародавнього світу, Древній Вавілон не міг не стати одним із центрів розвитку господарського обліку. Тут виникла і вперше розвинулась банківська справа. Для прикладу, в VIII ст. до нашої ери в Древньому Вавілоні існував банк Ігібі (чи Егісбі), який проводив цілий ряд банківських операцій. Знайдений архів цього банку, що зберігається в Британському музеї, засвідчує, що в ньому проводилися облікові процедури усіх банківських операцій. Зокрема, по розрахунках з великою кількістю клієнтів цього банку. А це вже вимагало певної системи бухгалтерського обліку та дотримання облікових принципів.

Вавілон був першою державою, де виникло спеціальне облікове законодавство і, на наш погляд, перші облікові стандарти. Закони Хаммурапі (1790-1752 рр. до н.е.) зобов'язували:

- купців самостійного проводити облік наявного майна;
- храми дотримуватися державної системи рахівництва;
- видачу грошей без отримання боргової розписки проводити заборонялося.

Іудея. За часів правління царя Соломона, Іудея була відомою як держава з розвиненою системою обліку. Багато економічних і бухгалтерських спостережень дає нам Біблія. У ній можливо знайти опис економічного життя євреїв та інших народів, що населяли Палестину у

другому та першому тисячоліттях до нашої ери. Такі описи подані у вигляді заповідей і вказівок про поведінку людей. З Біблії знаємо вислів царя: ”З ким постійно знаходишся в торговельних відносинах, рахуй і оцінюй: що даєш і що одержуєш - запиши”. На підставі цього почав формуватися контокорент напрям відображення в обліку. На Пасху жерці Єрусалимського храму не розпочинали служби до того часу, поки “головний бухгалтер” Іудеї не закрив всіх рахунків і не склав звіту. Отже, можемо зробити певні висновки й про формування на підставі даних обліку елементів звітності. В Іудеї спеціальна інструкція передбачала порядок обліку пожертв мирян на розбудову храму. Отже, добродійництво і в той далекий час підлягало обліку та відображенню.

Персія відома тим, що в ній зародилися елементи документування оплати праці. У ті часи заповнювався такий документ як наряд, за яким проводили грошову і натуральну виплату за виконані роботи. Також у великій імперії чиновники постійно роз’їжджали по країні, перебуваючи в певному відрядженні. Тут і зародилося таке поняття як відрядження і відрядне посвідчення. За таким листом встановленої форми (відрядним посвідченням) державного службовця після прибуття повинні були нагодувати за суворо встановленими нормами. Найбільшого розвитку та поширення облік набув за часів правління Дарія (522-486 рр. до н.е.). Значні розміри імперії, поділеної на сатрапії, велика постійно діюча армія вимагали наявності жорсткого контролюючого апарату з метою контролю надходжень на їх утримання. Бухгалтери та контролери вели облік не тільки явний, але й таємний. Основним документом стає не стільки реєстрація господарських фактів, скільки журнал анонімних листів.

В Індії для обліку використовувалися горнята та камінчики. Перші були обліковими реєстрами, другі - первинними документами. Це була своєрідна картотека з рознесенням даних на рахунки. Ще в первісних дрібних індійських общинах було передбачено посаду бухгалтера, котрий вів облік операцій землеробства, кадастру землі й усього, що до цього належало. Такий облік, як правило, здійснювався в інтересах усієї общини, і бухгалтер із загальної казни отримував платню.

Історія обліку в Китаї нараховує понад 8000 років. Китай, як винахідник паперу, мав змогу здійснювати облік на різних паперових форматах. Тут утворилася досить складна облікова система. Облікові працівники працювали в трьох відділах, де фіксувався прихід, видатки і залишок. Два перші відділи показували рух матеріалів, а третій проводив інвентаризацію і виводив натуральний залишок, не знаючи облікового. Це забезпечувало відповідний контроль за рухом і збереженням цінностей. Отже, можна твердити, що основи оперативного-сальдового методу обліку матеріалів виникли саме там. У Китаї застосовувалася чотириколонна система обліку матеріальних цінностей:

$$П - Р = З_к - З_п,$$

де П - прихід, Р - видатки, Z_k , Z_p - залишки, відповідно кінцеві та початкові.

Можна твердити, що дана формула є рівнянням матеріального балансу.

Службовці складу займали свою посаду не довше ніж три роки, а потім після п'ятнадцятиденної інвентаризації передавали цінності.

1.4. Облік в античному світі

Період існування Древньої Греції, еліністичних держав Селевкідів, Птолемеїв, Пергамута Понтійського царства, разом з Древнім Римом - це період античності.

У Древній Греції облік вівся на вибілених гіпсом дощечках, глиняних черепках, інколи на папірусі, який був дуже дорогий. Найбільшою банківською установою був Дельфійський храм, в якому дуже детально фіксувалися усі кредитні операції. Відомий російський професор Кипарисов Н.А. в [20, с.282] констатує, що звіт цього храму по витратах містив тільки одну статтю - витрати на організацію свят, однак прихідна частина мала шість складових:

- відсотки, отримані від міст на суми, що видані їм як позика;
- відсотки, отримані від приватних осіб за цими ж операціями;

- суми, отримані за надання в оренду нерухомості, що належить храмові;
- те ж від надання в оренду будинків;
- штрафи, накладені на окремих громадян за виступи проти релігії;
- доходи від конфіскації майна.

Відомий англійський археолог А.Д.Евенс (1851-1941), досліджуючи мінойську культуру, при розкопках знайшов декілька тисяч глиняних табличок з записами, гирі, гроші, складські приміщення, печатки. Отже, можна зробити висновок, що система обліку в Древній Греції зробила значний крок вперед. Тут вперше з'явилися гроші. Основною грошовою одиницею була драхма. Вона складалася з 6 оболов і її вага була 4,25 грама срібла. Сто драхм становили міну (міна-камінь), а 60 мін, або 6000 драхм - талант (талант-"вага", "вагова чаша"). Талант був вже не монетою, а ваговою і розрахунковою одиницею. В Афінах існувала палата мір і ваг. Була добре налагоджена податкова система. Про це свідчать унікальні таблички з обліку розрахунків з Кносського палацу. Цікавим є той факт, що при звільненні від податків, норма здачі в натуральному вираженні все одно зазначалась в документі з позначкою "вільно", або "не дають".

У Древній Греції господарники надавали великого практичного значення складанню кошторису витрат. Так відома думка Арістотеля про користь планування розподілу витрат за рік по місяцях. Про те, що великі грецькі філософи приділяли значну увагу обліку, свідчить не один історичний факт. Особливо тут слід виділити Арістотеля. Саме він виявив деякі облікові категорії та певною мірою показав їх взаємозв'язок. Саме він аналізує процеси обміну та визначає функції грошей. Він запровадив категорію як "хремастика" - діяльність, спрямована на отримання прибутку, на нагромадження багатства, особливо у формі грошей.

У своїй праці "Політика" Арістотель здійснив спробу розмежування облікових і контрольних функцій. Ревізію він почав розглядати як частину контрольного процесу і тим самим підняв ревізора до рівня головного бухгалтера. При цьому великий мислитель бачив ревізора як незалежну від бухгалтера особу. Греція стала батьківщиною такого облікового приладу як абака. Древньогрецькі банки – трапези в

своїй діяльності почали застосовувати вперше систему безготівкових розрахунків. Внески, або переводы оформлялися “платіжним дорученням”, яке називалось “діаграфі”. Це зумовлювало відображення в обліку такого складного процесу. Офіційна звітність трапез мала за мету проведення наступного контролю за діяльністю виборних керівних посадових осіб і дотримання ними відповідальності за використання кредитних коштів. У цей час звітні документи вибивали на кам'яних плитах, або їх нотували (записували) на дерев'яних дощечках і розміщали на агорі. Агора був діловим центром, в якому були збудовані трапези. Отже, в прямому розумінні звітність трапез оприлюднювалася, була публічною і загальнодоступною.

Після завоювання Олександром Македонським Єгипту грецька культура набула поширення в цій древній країні. Облікові реєстри та документи еліністичного часу дозволяють зробити висновок про подальший бурхливий розвиток бухгалтерської справи. Тисячі греків-завойовників, які йшли за Олександром Македонським в його бойових та грабінницьких походах, з часом створили симбіоз східної і грецької економіки і культури, що дістав назву елінізм. Еліністичні держави, що утворилися внаслідок розпаду імперії О.Македонського, після його смерті, в культурі, економіці та зокрема і в обліку запозичили грецький досвід. Вплив Греції як великого наукового та економічного розвиненого центру був практично у всіх сферах діяльності цих держав. Економічні відносини будувалися на праці вільних землеробів і рабів, монополіях і податках. Так в Єгипті було надзвичайно багато податків. Наприкінці апомойра (жнив) 1/6 урожаю вносилося натурою і грошима. Податок в розмірі третини врожаю винограду вносився натурою. Ввезене вино обкладалось за ставкою 33,3% від обсягу, 5% становив дохід з оренди приміщень, 10% - від вартості проданих товарів, 2% - на торговельні ринкові операції. Були встановлені збори за переїзд по країні (апостоліон) та інші податки та платежі. Зазначене знаходило чітке відображення в системі господарського обліку на рівні держави.

Складське господарство та складський облік визначалися доброю організацією документування. Особливо суворо охоронялись і

обліковувалися ті товари, які належали до благовоної - об'єкту царської монополії, з якої він отримував 25% доходів.

У фінансовій системі Єгипту головне місце посіли банківські установи, які називались як і в Греції - трапезами. Але на відміну від грецьких банків, які були приватні, елінські, як правило, належали до державної (царської) власності. Царські трапези підпорядковувалися безпосередньо міністрові фінансів. Банківські установи були розміщені в усіх регіонах країни і виконували практично весь загальний обсяг банківських операцій. Ставку обміну грошей - ажіо - встановлювала держава. Операції з іноземною валютою взагалі заборонялися трапезам, їх проводив міністр фінансів у своїй трапезі в Олександрії, і вони були тільки царською монополією.

Отже, еліністичний банк відтворився в економічній історії як поєднання податкової установи і загального грецького банку Афін IV ст. до н.е.

Управління економікою еліністичних держав було централізованим. Папірусний спадок дає нам лише фрагментарне уявлення про обліково-економічну документацію.

Найвідомішими в наш час є видання текстів папіруса з Тебтуніса та архів Зенона, котрі дозволяють нам зробити ряд висновків. Вражаючими є наявність безлічі скуппульозних інструкцій, вказівок та порад. Відомою в джерелах з історії бухгалтерського обліку є "Інструкція економому нома". Виникає питання - хто ж складав інструкції? Правою рукою царя був дійкет-міністр фінансів. Його апарат - басілікон - був зайнятий регламентацією фінансового управління та організацією обліку. В басіліконі існувала посада головного еклогіста. Він очолював обліково-контрольну службу, йому підпорядковувались еклогісти номів. Затвердженою була також посада головного економа і відповідно економів в Номах. На місцях обліком, крім еклогістів і економів, займалися сітологи (очолювали державні склади продуктів), антиграфей - контролери (ревізори), царські писарі - басілікограмматеуси, а з II ст. до н.е. ще й ідеологи.

Дублювання облікових функцій могли виконувати різні чиновники. Така система передбачала взаємний контроль посадових осіб,

багаторазове повторення та передачу обліково-економічної інформації, її перевірку і переперевірку. Особливе місце займає архів Зенона, який був особистим секретарем і управителем маєтків міністра фінансів Аполонія. Із знайдених і опублікованих 1750 папірусів архіву стає зрозумілою структура і організація бухгалтерського апарату маєтку. Він розміщувався в конторах - логістеріях. Облік був організованим і досить обширним. Існував значний розподіл робіт між чиновниками облікового апарату. Організація обліку була побудована на функціональному розподілі праці на рівнях ієрархії та управління. Вивчення документації цього періоду та папірусних інструкцій дає можливість виявити зародження в той далекий час ознак нормування витрат та операцій. В історичних документах того часу зустрічаються стандарти технологічної обробки продукції, норм витрат матеріалів і часу, а також, що є значним прогресом - оплати праці.

Повноваження Зенона були такі, що він міг змінити норми оплати або кількість працюючих. Оцінюючи організацію бухгалтерського обліку в господарстві Аполонія за архівом Зенона в цілому, можна відзначити найбільш характерні особливості: низьку формалізацію первинних документів і звітності та значний розрив між натуральним і грошовим обліком.

Звітність еліністичного Єгипту складалась так, що вона була "охоронною грамотою" посадових осіб. Державний контроль був зосереджений і будувався саме на її показниках. Звітність складалася на місцях і її збирали економи сіл і номів. Потім вона відсилалася на затвердження в столицю. Це свідчить про високий ступінь централізації обліку в країні та існування чітко організованої системи. Контрольні функції отриманої звітності були досить формалізованими та бюрократичними. Заохочувались доноси, про що свідчать царські укази Птолемея II і Клеопатри VII.

Елінізм подарував історії обліку ще й багатоваріантність рахунків. Якщо б еліністичні бухгалтери були більш вільними, то, можливо, і розвиток сучасного обліку пішов би дещо іншим шляхом. З 250 року до н.е. в країнах Середземного моря з'являються римські купці. В Олександрії вони відомі з 127 року до н.е. У римську епоху блискуче

розвивалася банківська бухгалтерія. Римським обліком відкривається нова сторінка в обліку.

Після завоювання у 146 році до н.е. Римом Греції, вона втратила самостійність. Але її наука, література, мистецтво, ремесла мали великий вплив на римську цивілізацію. Абстрактні науки Рим цікавили мало. Однак фінансовій системі та її юридичному регулюванню римляни надавали великого значення в своєму законотворенні. Одне з величезних досягнень цього часу - це римське право, яке мало безпосередній вплив на організацію обліку. Взаємодія та переплетення права і обліку прискорило їх еволюцію в Древньому Римі. З виникненням величезних маєтків патрициїв, торговельних і промислових підприємств набував широкого розвитку в цій країні і банківська система.

Історичні джерела свідчать, що облік початково проводився в табличках (табуляріях) спеціальної форми - бронзових дощечках, якщо записи мали велике значення, або навощених дерев'яних, а потім пергаментних листах. Наступним кроком була поява книг. З них відомі: пам'ятна книга надходжень і видатків, книга рахунків і термінових зобов'язань. Пам'ятна книга це початкові хронологічні записи всіх операцій. У книгу надходжень та видатків спочатку записувалися тільки касові операції, а потім і всі інші: це прототип бухгалтерського журналу. Книга рахунків будувалася на зразок сучасної бухгалтерської Головної книги.

Древній Рим з його величезними багатствами, одержаними від постійних війн і грабежу багатьох колоній, особливо широко розвинув державний облік доходів і видатків. Ще за часів Юлія Цезаря в римлян велась особлива книга "імперських рахунків". У ній записувалися кошторисні асигнування на майбутні витрати по окремих статтях, а потім і фактичне виконання кошторису. Поряд з цим до цієї книги заносили і найважливіші предмети власності держави (ліси, луги, солеварні, флот і т.ін.). Відповідно ця книга була й інвентарною для державного майна [20, с.284].

У Древньому Римі завершився розвиток стародавнього бухгалтерського обліку. Римська облікова система опосередковано увібрала в себе практично всі переваги та позитивні риси грецької і

східної бухгалтерії. У той же час римляни збагатили облік цікавими ідеями. Поява книг, про які йшла мова вище, термінів, які застосовуються в сучасному бухгалтерському облікові (депозит, акцепт, сума, конкуренція, дебітор, кредитор і т.д.) – це те, що отримала сучасна бухгалтерія завдяки цій країні. Древньоримське походження мають і знамениті та відомі облікові терміни - Дебет і Кредит.

Досягнень безперечно було дуже багато, але й існувало досить нерозкритих облікових таємниць: дані балансу не узагальнювалися, не існували рахунки виробництва та доходів, капіталу, амортизації, не склалися оборотні відомості, Головна книги. Все це - майбутнє бухгалтерської науки, цього вона ще досягне в своєму історичному розвитку.

1.5. Господарський облік Середньовіччя

У період раннього середньовіччя великий вплив на державний уклад мала релігія. Церква нагромадила величезні земельні угіддя та розпочала складне господарство. Тому розвиток обліку тоді був зобов'язаний насамперед їй. При папському дворі в XI столітті була встановлена та затверджена посада обліковця-рахівника, до обов'язків якого входило спостереження за обліком папських багатств і перевірка звітності, яка надходила з провінцій. Пізніше в XIV столітті наказом була встановлена особлива “апостольська камера” з 12 членів. До її обов'язків належало управління всім майном і фінансами папського двору і ведення обліку і звітності.

У подальшому церква значно розвинула банківську справу, що ще більше посилює необхідність розвитку в ній організованої системи обліку.

Кінцевому формуванню бухгалтерського обліку сприяє широкий розвиток торгівлі в таких великих італійських містах як Генуя, Флоренція, Мілан, Венеція та інших. Із відкриттям Америки, шляхів в Індію відбулося значне розширення торгівлі. Це остаточно сформувало бухгалтерський облік як облік банківський і торгівельний.

Появу терміну “бухгалтер”, а звідси і бухгалтерія, історики датують середніми віками. Імператор Максиміліан в 1499 р. наказав, щоб в його камері (казначействі) в Інсбруку був надійний та акуратний писар, який міг би належно вести книги і називався б “бухгалтером”, причому вперше бухгалтером був названий Христофор Штехер [20, с.284].

Як організована система обліку, бухгалтерський облік в XV столітті одержує і літературне підтвердження. Першою літературною працею з бухгалтерського обліку була робота, написана в Неаполі в 1458 році купцем Бенедиктом Котрульї “Про торгівлю і досконалого купця”. Однак, видана та надрукована ця праця була лише в 1573 році. У 1602 році вона була видана повторно, а ще раніше - в 1582 році - перекладена французькою мовою та видана в Ліоні. Серед багатьох практичних вказівок, викладених у 50 розділах цієї великої книги, XIII присв'ячений порядку ведення облікових книг купцями. Виклад порядку обліку вже тоді повністю зорієнтований на подвійний запис. Щодо подвійного запису, то дата його виникнення практично не встановлена. Професор Раймонд де Рувєр у своїй роботі “Як виникла подвійна бухгалтерія”, перекладеній російською мовою і виданій в Росії в 1958 році, твердить, що подвійна бухгалтерія зародилася в Італії між 1250-1350 роками. Він близький до істини, але багато його опонентів заперечують цей факт, не встановлюючи точної дати виникнення подвійного запису.

Значний вплив у середньовіччі мала книга Луки Пачолі “Трактат про рахунки і записи”, видана в 1494 році, тобто майже відразу після винайдення Гутенбергом книгодрукування (1436 р.). Л.Пачолі власне і називають батьком подвійної бухгалтерії, “винахід” та опис якої йому приписують. Однак такі думки є хибними. Подвійна бухгалтерія - результат довгого пошуку наукової бухгалтерської думки, та й праця Б.Котрульї була написана значно раніше. Та й сам Л.Пачолі пише, що в своїй роботі він буде дотримуватись існуючого венеціанського способу, тобто він описав і систематизував те, що було відомо в обліковій практиці. При цьому, вказуючи на венеціанський спосіб, Л.Пачолі тим самим давав читачам можливість зрозуміти, що існували інші способи, але чи вони основані на подвійній бухгалтерії встановити важко.

Заслуга Л.Пачолі, математика за фахом, полягає в тому, що він як вчений зумів описати і систематизувати те, що на практиці було давно відомо. Його “Трактат про рахунки і записи” - це перший щабель у напрямі формування бухгалтерського обліку як науки, як прикладної науки, яка з’явилася з практичної діяльності і яка їй служить.

У даній роботі, окрім подвійного запису, Л.Пачолі дає цілий ряд пропозицій щодо порядку ведення документів, книг, записів на рахунках тощо. Російський переклад даної праці був здійснений лише в 1893 році. У колишньому СРСР дана робота була видана в 1974 році за редакцією проф. Я.В.Соколова. Сама праця містить 36 глав, опис трактату та висновки [35].

У загальному робота Л.Пачолі поділяється на дві частини. Першу він називає “інвентарем”, а другу - “диспозицією”. У першій частині він вказує, що спочатку купець повинен детально провести опис майна та інвентаря на окремих листках або в окремій книжці. До нього слід вносити як рухоме, так і нерухоме майно. Все майно записується в інвентар до одного певного дня (дати). У книзі подано зразок інвентаря з усіма належними йому процедурними формальностями. Характерно, що в цьому інвентарі описано майно не тільки для торгівлі, але й особисте майно купця. Це вказує на те, що бухгалтерський облік середньовіччя поширювався не тільки на торгівлю, але й на домашнє господарство купця. Це свідчить про поєднання власності купця, що досягається проведенням суцільної інвентаризації.

Друга частина книги - диспозиція. Вона розкриває спосіб здійснення рахункових записів усіх операцій. Вже складеним інвентарем визначається об’єкт бухгалтерського обліку - все, що належить купцю. Але Л.Пачолі правильно розширює об’єкт, коли до цього додає, що купець записує всі свої справи великі і малі в тому порядку, в якому вони відбулися. Отже, під об’єктом бухгалтерського обліку того часу автор трактату розуміє капітал і його обіг у господарстві.

У диспозиції подано опис трьох книг - меморіалу, журналу та зошита (головної книги). Меморіал - це книга для попередніх записів у хронологічному порядку, куди купець записує детально все, що

стосується купівлі, продажу, інших торговельних операцій, нічого не пропускаючи.

У журналі (який є секретною книгою) повинні складатися статті з зазначенням рахунку, що дебетується чи кредитується, в “Трактаті” подані приклади таких статей. Тут основою є характеристика рахунків: один рахунок одержує і за це винен (звідси - дебет), інший - видає і за це має (звідси кредит). Наприклад: Каса готівки винна Капіталу, Палермський цукор винен Касі, цукор з Палермо винен пану Іогану Антоніо з Месіни, Витрати за товари винні Касі, Банк м. Ліпомані винен Касі і т.ін. [35, с.34-35].

Зошит - це узагальнення всіх окремих рахунків, куди записи переносяться із журналу. Дається і рахунок вигод і втрат (прибутків і збитків), який закривається в кінці року перенесенням в рахунок капіталу.

На той час Л.Пачолі не проводить ще ніякої класифікації рахунків, але в нього є повне їх групування. Перш за все, створюється група рахунків для обліку грошей, речей, товарів і розрахунків, а також капілу, тобто усього того, що відображається в інвентарі. Далі подана група результативних рахунків, куди належать і витрати на товари, і грошові витрати купця, і рахунок вигод і втрат. Звідси і поділ рахунків на інвентарні та результативні. Крім цього, Л.Пачолі вказує на розвиток системи рахунків в майбутньому. Зокрема, ним запропонований окремий рахунок “подорожей”, куди повинен записуватися процес торгівлі під час подорожей. На дебет цього рахунку заносять витрати під час подорожей (гроші, товари, харчі, витрати), а на кредит - все, що буде одержано після подорожі. Це вже початок застосування операційно-результативних рахунків. На рахунку подорожей відобразиться або прибуток, або збиток, які за вказівкою Л.Пачолі повинні переноситися в великий зошит на відповідні місця.

Робота Л.Пачолі мала широке розповсюдження по всій Європі. Книга перевидавалася в 1534, 1539 і 1558 роках.

У Б.Котрульї і Л.Пачолі бухгалтерський облік в основному присвячений торговельній справі, котра була поширеною в той час. Їх італійські послідовники поширили його на інші сфери економіки. Альвизе Казанова (1558 р.) дав опис побудови обліку в суднобудуванні, а А. ді

Піетро (1586 р.) - монастирського господарства та банків; Д.А.Москетті (1610 р.) - промисловості; Людовіко Флорі (1636 р.) - лікарень, державних установ і навіть домашнього господарства; Бастіамо Вентурі (1655 р.) - сільського господарства. На підставі даних праць і сформувався стара італійська форма бухгалтерського обліку.

Іспанія залишила слід в теорії обліку, особливо в сприйнятті його юридичної природи. Основоположником юридичного напрямку в бухгалтерському обліку був відомий вчений математик і юрист Дієго дель Кастілло (1522 р.). Його послідовниками стали Г. де Тексада, Б. де Солозано, Ф. де Ескобар. Вцілому слід відзначити, що облік в Іспанії, порівнюючи з Італією, був на нижчому рівні. Тут в основному використовували просту бухгалтерію, лише Б. де Солозано дотримувався подвійної, староіталійської бухгалтерії.

Німеччина теж зробила свій внесок у розвиток бухгалтерської справи. Так у 1531 році Іоган Готліб зробив спробу поєднання староіталійської бухгалтерії в рамках німецької, яка зводилася до розрахунків з матеріально відповідальними особами. Ідею синтезу італійської і німецької бухгалтерії підтримували В.Швайкер, Х.Хагер. Мета обліку за В.Швейкером визначалася визначенням прибутку.

У підсумку з'явилася німецька форма рахівництва. Внесок Німеччини особливо був відчутним у теоретичні основи бухгалтерського обліку. Так С.Гомерсфельд у 1570 році пропонує спосіб виправлення помилок за допомогою зворотного запису. Пізніше, в середині XVII століття, відомий вчений математик і філософ Г.В.Лейбніц систематизує елементи методу бухгалтерського обліку.

Нідерланди дали людству багато видатних бухгалтерів: Ян Імпен (1485-1540), С. Ван Стевін (1548-1620), С.Г.Кардінель (1578-1647) та інші. Поряд з вдосконаленням обліку, відходом від традиційної для італійців персоніфікації рахунків, голландці теоретично осмислюють необхідність системи рахунків, подвійного запису. Ван Стевін був першим, хто зрозумів, що будь-який господарський факт може бути оформлений різними проводками залежно від концепції бухгалтера або практичної мети.

Перша книга бухгалтерського обліку в Англії вийшла в Лондоні в 1543 році. Її автором був вчитель математики Хью Олдкастл. Її початкові чотирнадцять розділів були запозиченими з книги Л.Пачолі. Щодо конкретного внеску англійських бухгалтерів у розвиток своєї справи, то тут слід виділити праці щодо амортизації, форми рахівництва, дидактики (знання проводок без розуміння їх змісту) та організації обліку в сільському господарстві і в промисловості.

1.6. Перші зразки розвиненого обліку

З появою і розвитком подвійної бухгалтерії, особливо в XIV і XV століттях, ми спостерігаємо існування в обліку різних підходів і переконань. Безперечно, облік розвивався, що бухгалтери поряд з повторенням одних і тих самих прийомів шукали інших і кращих шляхів, так як з розвитком матеріального виробництва змінювалися об'єкти обліку, змінювалося господарство, склад його засобів. Це не могло не змінити предмет обліку і його методологію.

За попередні тисячоліття змін в обліку відбулося значно менше, ніж за останні п'ятсот років. І все ж таки облік змінювався під впливом історичного розвитку та вдосконалення матеріального виробництва.

Вивчення розвитку науки взагалі, пов'язано з певною сукупністю переконань, які існують на тому чи іншому її етапі. В обліку також існував його зразок (парадигма - грец.) на певному історичному етапі.

У середні віки спостерігається існування трьох парадигм обліку: уніграфічної, камеральної і диграфічної.

Уніграфічний облік або уніграфічна парадигма в своїй основі формується на пізнанні особливостей примітивного натуралізму. Реальний факт - і його дзеркальне відображення в натуральних вимірниках, низький рівень його узагальнення - ось його характерні риси. Абстрактні величини, зокрема прибуток, в обліку тоді не фігурували.

Уніграфічний облік пройшов ряд етапів: 1) інвентарний облік (фіксація залишків матеріальних цінностей); 2) контокорентний облік (облік лише розрахункових операцій); 3) грошовий вимірник стає

об'єктом обліку; 4) злиття грошового обліку з контокорентним; 5) гроші і контокорент поглинають облік інвентаря . На останньому етапі усі рахунки ведуться в грошовому вимірнику.

Із запровадженням в систему рахунків, рахунків, які відображають власні кошти, фактично перестав існувати уніграфічний облік.

Він діяв декілька тисячоліть і, можливо, при своїх позитивах для цього часу, відігравав належну роль у забезпеченні зацікавлених осіб в економічній інформації. У той самий час концепція примітивного (наївного) натуралізму вказала і на значні недоліки в узагальненні господарських фактів через відсутність узагальнюючого вимірника. І якщо він і використовувався, то в господарській практиці застосовувалася різна валюта, а це, в свою чергу, повністю обезцінювало юридичний та економічний зміст фактів господарської діяльності, унеможлилювало розрахунок прибутку.

Диграфічний облік - це діаметрально протилежна зміна попередньої облікової політики, що полягала в спробі заміни ідей наївного натуралізму на концепцію облікового реалізму. Правда існує також думка, що диграфічний облік - це значне розширення уніграфічних підходів.

Ідея диграфізму полягає в перетворенні потоку господарських фактів в упорядковану систему понять з метою виділення суттєвого із загального. Однак, було б помилкою пов'язувати подвійну бухгалтерію з новим часом. Це й зв'язок тимчасовий, але не логічний [48, с.65].

Камеральний облік існував паралельно з двома першими.

Прихильники камеральної парадигми стверджували, що уніграфічний та диграфічний облік відображали факти, що відбулися, а камеральний, крім цього, ще й ті, що будуть.

У камеральному обліку увага акцентується на обліку грошових коштів і каси. Суттєвим у камеральному обліку було виділення кошторисних витрат: факти тільки сплановані, вводяться в єдину систему обліку разом з тими, що відбулися. Багато вчених вказують, що паростки камеральної бухгалтерії відомі в Древнім Єгипті та Індії.

Історія обліку з XVI століття до першої половини XX століття - це історія диграфічної парадигми, її зростання, модернізації, хвороби та повільного вмирання. **ГЛАВА II. ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ**

2.1. Наукові паростки бухгалтерського обліку

Розвиток бухгалтерського обліку як науки йшов паралельно розвитку економічної та політичної економії. Головним напрямом економічної думки в XV-XVII століттях був меркантилізм. Його короткий зміст зводиться до наступного: в господарському житті - загальне нагромадження цінних металів в країні серед людей і державній казні; в теорії економічних наук, в тому числі і в бухгалтерському обліку - пошуки економічних закономірностей у сфері торгівлі, грошового обороту (обігу). Продати за кордон більше, ніж там купити - таким був головний закон того часу. У цей період розпочалося первісне нагромадження капіталу як реальний історичний процес. Все це не змогло не накласти певний відбиток на наукову організацію бухгалтерського обліку .

У XVI столітті в ряді країн Західної Європи - Англії, Іспанії, Франції міцна королівська влада побудувала централізовані національні держави. Розвиток міст, ремесел і торгівлі спричинили значне збагачення одних за рахунок інших. У цей період зароджується монетарна система, яка розробляє адміністративні заходи утримання грошей в країні, що сприяє нагромадженню капіталу.

Характерним виразником ідей англійського меркантилізму був Томас Манн, який народився в Лондоні в 1571 р. Його вітчимою і вихователем був один із засновників Ост-Індської торгової компанії. Томас Манн розпочав від керуючого контори вітчима і в цей час йому пропонують поїздку в Індію фінансовим інспектором-контролером факторингових компаній. Його перша праця "Думки про торгівлю в Англії з Ост-Індією..." була побудована на досконалому знанні обліку в торгівлі. Оперуючи обліковими даними він проводить аналіз доцільності та

потреби такої торгівлі. В іншій праці, що була видана лише після чверть століття після його смерті в 1664 р. “Багатство Англії в зовнішній торгівлі, чи Баланс нашої зовнішньої торгівлі як регулятор нашого багатства”, вперше було проведено ряд облікових розрахунків щодо потреби зовнішньої торгівлі та її впливу на національну скарбницю.

Інший англієць І.Петті в 1662 р. видав “Трактат про податки та збори”, в якому виклав можливості реального збільшення податків і розвинув теорію складу витрат виробництва і сформулював закон вартості.

“Цікаво, що в складі витрат виробництва Петті не враховує інші витрати, окрім насіння: гній, знос коня, плуга, серпа і т.ін. Ці витрати не відтворюються зерном в натурі” [2, с.61].

Великою заслугою І.Петті було й те, що він вперше поставив питання про необхідність організації статистичного обліку та розробив деякі механізми його організації. Він не тільки розпочав пропаганду організації статистики, але й використовував для доказів своїх економічних думок статистичні дані. Його завдання полягало в тому, щоб на основі об’єктивних цифрових даних довести багатство Англії. У той час він вперше запропонував потребу статистичного обліку національного доходу та національного багатства країни, населення, його зростання, розміщення, зайнятості.

Розвиткові статистичного обліку присвячена праця, що вийшла в 1662 р. в Лондоні “Гуманітарні та політичні спостереження над бюлетнями смертності, що мають відношення до управління, релігії, торгівлі, повітря, хворб та інших змін названого міста. Твори Дисона Граунта, громадянина Лондона”. Незважаючи на дуже громіздку назву, в даній роботі зроблено перші спроби підійти до наукових принципів, знайти їх закономірності в статистичному обліку. За Д.Граунтом, народження та смерть окремого громадянина - це випадкові події, а народження та смертність в рамках країни - це вже визначена величина, зумовлена рядом факторів.

У Франції наукові пошуки розвитку облікової та економічної думки розвинув П’єр Ленезан де Буагільбер. На початку 1707 року він опублікував два томи своїх творів. Головним їх досягненням є розгляд

питань про застосування пропорційних або нормальних цін. Перш за все, це такі ціни, котрі забезпечують у кожній галузі компенсацію витрат виробництва та чистий дохід. Ці ціни повинні забезпечити безперервний процес реалізації товарів і стійкий споживчий попит. На нашу думку, вищезазначене й покладено в розробку управлінського обліку, який так широко пропагується у вітчизняній практиці. Ті ж постулати закладені у системи виробничого обліку “стандарт-кост” і “директ-костинг”, які розвинулися на початку нашого століття в США, і до яких ми ще повернемося в даній роботі. Буагільбер вказував на головні помилки в процесі формування витратного механізму підприємств - це встановлення максимальних цін та отримання короткотермінової вигоди. Він вказував, що “Держава за допомогою розумної податкової політики, може сприяти високому рівню споживання та попиту” [2, с.88].

Значними дослідженнями на макроекономічному обліковому рівні стали праці Ф.Кене (1694-1774). Саме він розробив теорію “чистого продукту” - надлишку, який виникає після вирахування витрат його виробництва. У подальшому Ф.Кене аналізував чистий продукт, виробництво, розподіл та оборот. Він вперше розвинув такі облікові поняття-терміни як початкові та щорічні аванси.

Досліджуючи дані поняття, Ф.Кене заклав певну основу для аналізу обороту та відтворення капіталу, тобто постійного повторення процесів виробництва та збуту, що має велике значення для раціонального ведення господарства. В подальшому дані ідеї лягли в основу визначення господарських процесів як об'єктів бухгалтерського обліку. В науковому та методологічному плані слід виділити такі господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку:

1. процес заснування підприємств;
2. процес діяльності (постачання, виробництво, збут);
3. процес припинення діяльності.

Послідовником Ф.Кене та реформатором феодалізму був Жак Тюрго (1727-1792). У його “Роздумах про створення та розподіл багатств”, написаних у 1766 році, розглядаються питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення в

облікових системах тих часів таких об'єктів як витрати, результати, заробітна плата.

У Шотландії в цей час значного впливу на формування облікової думки мали праці Адама Сміта (1723-1790), крилатий вислів якого “До того часу, поки немає власності, не може бути й держави, мета якої й полягає у її захисті” відомий і сьогодні.

Девід Рікардо (1772-1823) один з відомих вчених лондонського фінансового світу. Його праці, присвячені проблемам грошового обігу, сприяли розвитку банківського бухгалтерського обліку.

У подальших наукових працях бухгалтерський облік вже почав розглядатися як частина науки про управління. Визначення “Облік - це функція управління”, - виникло саме у Франції. Жак Саварі (1622-1690), а потім і Франсуа Кене розглядали облік як одну з галузей управління.

Для французьких авторів характерна перевага рахунків над балансом, з яких вони виводять подвійний запис. Ще в 1550 році Валентин Менгр впроваджує складну бухгалтерську проводку, що стало вагомим кроком уперед.

Великим досягненням у науковому розвитку після праці Л.Пачолі була пропозиція Ж.Саварі вести основні і допоміжні книги. Тим самим Ж.Саварі сформулював поняття синтетичного та аналітичного обліку, а звідси відповідних рахунків і реєстрів. Йому належать і відомі правила постулати бухгалтерського обліку:

1. Сума залишків аналітичних рахунків відповідає сальдо того синтетичного рахунку, до якого вони були відкриті.
2. Сума оборотів по дебету і сума оборотів по кредиту всіх аналітичних рахунків повинна відповідати дебетовому та кредитовому обороту синтетичного рахунку, до якого вони були відкриті.

Класифікація рахунків, яка формувалася під впливом ідей Матьє де ла Порто, а потім значно розширена Бертраном Баремом, дозволяє зробити висновок про їх певну еволюцію. Це послідовний процес виникнення матеріальних рахунків, далі рахунків грошових коштів, розрахунків, потім фінансових вкладень, власних коштів і в кінці результативних рахунків.

Щодо балансу, то він спочатку розглядається як гарантія рознесення операцій по рахунках. Це трактування дало можливість виділити два види балансу (Андре 1636 р.) - пробний і підсумковий. Підсумкові баланси Ж.Саварі в свою чергу поділяв на Інвентарні та Конкурсні. Перший передбачав оцінку статей за собівартістю, другий - за продаж. Ж.Саварі запропонував і ряд ідей по зв'язках балансу з інвентарем: необхідність періодичного та точного складання інвентаря; усвідомлення того, що баланс впливає з інвентаря; інвентар і баланс як засіб переоцінки майна, вимог і зобов'язань. У французьких авторів ми зустрічаємо як економічне трактування балансу (Пурра), так і юридичне (С.Рікар), який пояснював весь актив як борг перед власником, а пасив як борг самого власника.

Франція є батьківщиною облікових реєстрів і на їх підставі створення концепцій трьох форм обліку: французької (де ла Порт), американської (Дегранж), бельгійської (Беттайль). Французька форма ґрунтувалася на ідеях італійської школи з її трьома книгами: пам'ятної, журналу та Головної. Пам'ятна книга змінювалася первинними документами (Мішель ван Дамм, 1606 р.). Для зручності записів у журналі було запроваджено дві колонки для сум - часткова, загальна (Матьє Тома 1631 р.) (еволюцію основних форм обліку ми розглянемо дещо нижче).

Отже, бухгалтерський облік XVII - XVIII століть в Європі в основі спирався на концепції французьких авторів. Значення обліку в Франції, зокрема, визначалося тим, що Саварі був залучений Ж.Б.Кольбером для участі в розробці Ордонансу 1673 р., який поклав початок принципів регулювання економіки. Ордонанс називали кодексом Саварі. Щодо бухгалтерського обліку, то він був настільки вдалим, що французький (1808) та бельгійський (1872) торгові кодекси повторювали його повністю.

Для впорядкування термінології де ла Порт склав бухгалтерський словник, він же і запровадив термін "рахівництво". У Франції, а це, мабуть, основна заслуга французької бухгалтерської школи того періоду, велике значення надавалося підготовці бухгалтерів. При цьому пріоритет був у теоретичній підготовці і набутті практичних навиків. Зокрема,

Саварі вважав, що процес навчання має йти від простого до складного, хоч навчання при цьому довше, але ефективніше. Тому облік стає предметом наукової діяльності. З набору імперичних і догматичних правил облік перетворився на засіб дослідження господарської діяльності за своєю методологією. Бухгалтерський облік у кінці XVII на початку XVIII століть поступово стає наукою. Вже була бухгалтерська думка, але ще не було бухгалтерської наукової думки.

У середині XIX століття в Італії, Франції, Швейцарії, Німеччині виникла істинна бухгалтерська наука - рахунковедення. Усі книжки з бухгалтерського обліку від Л.Пачолі і до цього періоду тільки описували облікову процедуру, не пояснюючи рівності, наприклад, дебетових і кредитових записів при подвійному записі і т.д. Наука виникла пізніше, коли бухгалтери відкрили облікові парадокси. Історично рахунковедення зародилося з рахівництва. Італійські автори побачили зміст бухгалтерської науки в зміні прав і зобов'язань осіб, які беруть участь у господарському процесі. І це був певний крок до рахунковедення.

Більш суттєвих результатів досягли французькі бухгалтери. Вони вивели економічний зміст обліку, як будь-якого теоретичного вчення, з парадоксів про прибуток. Ці парадокси ніхто не формулював, але у практиці їх не можна було ігнорувати.

Прибуток - це перевищення доходів над витратами (навпаки - збитки). Це твердження хоч і логічне, але не очевидне. Перш за все, потрібно уточнити, чи йде мова про грошові чи матеріальні потоки.

З економічної точки зору, прибуток - це різниця між грошовими надходженнями і грошовими витратами. З точки зору господарської, прибуток - це різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду.

Наведені парадокси мали значний вплив на формування наукового світогляду представників італійської (їх певною мірою ігнорували); французької (намагались вивчити імперичними методами); німецької (розглядали через призму облікових процедур) та англійської (їх намагались зрозуміти) шкіл.

2.2. Зародження бухгалтерської науки в Італії

На початку XIX століття в обліку сформувалося дві тенденції: одна розглядала облік з позиції виробничих відносин, які виникають при збереженні та русі матеріальних цінностей (юридичний аспект); інша, яка повністю ґрунтувалась на обліку майна та інших господарських засобів (економічний аспект).

І знову піонером стає Італія. Основоположником першої теорії був Ніколо д'Анастасіо. У 1803 році він висуває такі тези:

- облік - це реєстрація прав та обов'язків власника;
- у центрі облікової системи знаходиться рахунок Капіталу.

За ним, всі факти господарської діяльності повинні проходити через цей рахунок. Наприклад, надходження матеріалів відображалось за дебетом рахунку Матеріали кредитом рахунку Капітал і одночасно дебет рахунку Капітал і кредит рахунку Постачальники. Отже, комірник одержував матеріальні цінності не від постачальника, а від власника, якому їх продавав постачальник. Ця система ще називалася четвертною, так як кожна операція відображалася якнайменше чотири рази. Такий підхід посилював контрольну функцію обліку.

Послідовниками Н. д'Анастасіо були Джузеппе Борнагіні, а згодом Ф.Вілла та Д.Чербоні. Прибічники економічної теорії беручи до уваги свої твердження, за якими на рахунках обліковуються матеріальні цінності, називали ще свою теорію матеріалістичною. Її автором був міланський бухгалтер Джузеппе Людовік Кріппа. У 1838 році він визначив предметом бухгалтерського обліку вивчення результатів господарської діяльності, які постійно зв'язані зі зміною обсягу та складу майна. За Кріппою всі рахунки розподіляються на дві групи: капітал та його частини, другі пояснюють структуру перших. Кріппа повністю заперечував юридичні аспекти обліку. Облік не відображає прав і обов'язків осіб, що беруть участь у господарському процесі, а лише фіксує зміну та рух цінностей, а динаміка зобов'язань - це тільки наслідок, далеко не основний, господарських процесів. Тобто, юридична теорія підміняє суть формою, а причину - наслідком.

У той же час була і третя група вчених-бухгалтерів, які відзначали, що ще не на стільки зрозумілий подвійний запис, щоб стверджувати конкретно про якусь теорію чи концепцію. До цієї групи

“скептиків” належали Вінченцо Джітті (1856-1945), Мішель Ріва (1830-1903).

Все-таки д'Анастасіо і Кріппа проголосили бухгалтерський облік наукою.

В Італії існували різні бухгалтерські школи.

Батьком бухгалтерської науки став не д'Анастасіо і не Кріппа, а засновник ломбардської школи Франческо Вілла (1801-1884). Він синтезував юридичні та економічні аспекти обліку. Бухгалтерський облік, за Віллою, складається з трьох частин:

теорія обліку - економіко-адміністративні відносини;
правила ведення реєстрів та їх практичне використання;
організація управління, в т.ч. ревізія рахунків.

Рахунки, за Віллою, ділились на три групи: депозитні (майнові), особисті й методологічні (підсумкові). Депозитні рахунки відкриваються для зберігання матеріальних цінностей, особисті мають тільки юридичне значення. Тому подвійний записвідображав як юридичну, так і економічну інформацію.

В Італії, крім ломбардської, були відомі ще тосканська й венеціанська школи.

Юридичний напрям бухгалтерської теорії був особливо розвинений представниками тосканської школи. Основоположник цієї школи Франческо Марчі (1822-1871) був переконаним персоналістом (за кожним рахунком стоїть особа).

За Ф.Марчі, подвійний запис трактується: “Той, хто одержує цінності, або стає боржником, - дебетується, той, хто видає цінність, або стає позичальником - кредитується”. З часом тосканську школу очолює Джузеппе Чербоні (1827-1917). Він творець логісмографії, за якою слід розрізняти теорію і форму рахівництва. В основі теорії лежать два принципи: персоніфікація - за кожним рахунком стоїть особа або група осіб. Тобто рахунки за Чербоні, тільки “живі” - особисті, і не може бути “мертвих”, особливо штучних, наприклад, рахунків екранів. Другий принцип - дуалістичність - сальдо рахунку власника рівне сальдо сукупного рахунку агентів і кореспондентів.

Чербоні, розвиваючи ідеї Саварі щодо аналітичного та синтетичного обліку, застосував поняття аналізу та синтезу.

Він мав багато послідовників: Д.Россі, К.Беліні, Карло Чербоні (син) та ін. Зміст логісмографії - в послідовній персоналізації рахунків, мета - контроль діяльності агентів і кореспондентів господарства, предмет - права та обов'язки фізичних і юридичних осіб, метод - реєстрація.

Логісмографічна теорія мала багато прихильників і противників. Причому опонентами були як самі тосканці, так і зовнішні критики. Зовнішнім критиком виступав голова венеціанської школи Фабіо Беста (1845-1923). Він брав до уваги те, що суспільство - це сукупність інтересів. Господарство - одна з основних частин суспільства, де стикається багато інтересів, осіб з приводу різних цінностей. Інтерес - це є зовнішній юридичний бік економічної суті - цінностей. Тому не слід замінювати причину наслідками, як це на його думку, робив Чербоні.

Розвиваючи економічний аспект, венеціанці, очолювані Ф.Беста, В.Альф'єрі, К.Гіділья, Д.Мальоне та інші внесли дуже багато в бухгалтерську науку. Зокрема, Ф.Беста сформулював знамениту теорію фонду. Фонд - це загальний обсяг вартостей, вкладених у підприємство. К.Гіділья розвинув теорію кошторису. А.Стабіліні на противагу юридичному визначенню господарства дав його економічне трактування: "Господарство - сукупність дій, спрямованих на виробництво та споживання багатств".

У цілому ж для італійців був характерний такий підхід до бухгалтерського обліку, який вимагав того, щоб величина прибутку за балансом була рівна сумі, що оподатковується, а це повністю відповідало юридичному аспекту обліку. І хоч юридичну концепцію, як ми бачимо, не поділяло багато бухгалтерів-італійців, вона стала пріоритетною в цілому для італійської бухгалтерської школи. Хоча з юридичної точки зору не всі факти господарського життя можливо пояснити. Щодо розрахунків, виконання договорів, то тут юридичний аспект повністю розкривався, а от щодо амортизації, зносу, вилучених коштів інших господарських фактів - юридична концепція безсила.

2.3. Формування облікової наукової думки інших бухгалтерських шкіл

Відомі економісти XIX століття П.Ж.Прудон, Р.П.Коффі вважали, що бухгалтерський облік - це частина політичної економії. Будучи французами, вони і сформували національну думку, що бухгалтерський облік - економічна наука. Такі відомі вчені-бухгалтери французької школи як Ж.Г.Курсель-Сенель, Л.Сей, А.Гільбо, Е.П.Леоте в своїх працях перевагу надавали економічним аспектам у бухгалтерському обліку. Юридична теорія давала пояснення лише подвійного запису, враховуючи те, що вона трактувала всі рахунки, як рахунки особисті - той, хто одержує, дебетується, той, хто видає, - кредитується. Такий підхід, як відомо, не повністю характеризував усі рахунки. Економічне трактування "немає приходу без видатків" пояснювало призначення всіх рахунків як засобів, джерел, так і господарських процесів. І це остаточно вплинуло на формування бухгалтера не як юриста, а як економіста. Тобто, бухгалтер переставав бути сторожем чужого майна, а був одним з організаторів господарської діяльності будь-якого підприємства, виступаючи головним економістом.

Розглядаючи рахунки окремо від осіб, що стоять за ними, французькі вчені розробили класифікацію рахунків за видами засобів, ввели в облік операційні рахунки, а згодом розробили складну систему цих рахунків і методику обліку. Ці рахунки називалися рахунками-екранами або рахунками порядку та методу. У плані рахунків виникає маса знеособлених рахунків - фондів, резервних, процесів, регулюючих, порівняльних, фінансово-результативних.

Певною мірою французька школа концептуально протидіяла італійській. Це, зокрема, відчувається при визначенні величини прибутку, моменту реалізації продукції. Якщо в італійців дія означала результат, то у французів - тільки наявна грошова маса. До речі, і сьогодні в нашому вітчизняному обліку це питання залишається відкритим і періодично то одна, то інша концепція завойовує собі певне місце.

Французька школа вважала, що бухгалтерські дані, необхідні для прийняття управлінських рішень, повинні бути не абсолютно точні, а

відносно точні; що права і обов'язки підзвітних осіб не справа бухгалтера, а правника; що мета бухгалтерського обліку - це система, порядок, раціоналізація, дієвість, ефективність, що бухгалтерія обліковує господарські засоби, а не саму інформацію. Враховуючи економічне трактування "немає приходу без видатків", вчені економічного напрямку не могли пояснити багато операцій і записів по них, де був відсутній обіг, наприклад, втрата майна внаслідок стихійного лиха і т.ін.

Політикоекономізація бухгалтерського обліку французькими вченими безперечно мала значний вплив на вдосконалення методології бухгалтерського обліку, розширила межі застосування бухгалтерського обліку до рівня всієї економіки країни. У цьому плані Францію можна сміливо вважати батьківщиною макрообліку.

Зовсім окрему позицію від італійської та французької шкіл займала німецькомовна школа. Справа в тому, що ця школа об'єднувала вчених-бухгалтерів Німеччини, Австро-Угорщини і німецькомовної частини Швейцарії.

Забігаючи вперед, можна сказати, що частина України (Галичина, Буковина, Закарпатська Україна) була під впливом німецькомовної школи, так як входила до складу тодішньої Австро-Угорської імперії. В чому ж полягала позиція цієї школи?

Для італійської та французької шкіл був характерний відповідно юридичний та економічний напрям. Концепція німецькомовної школи полягала в підході до бухгалтерського обліку не ззовні, тобто в пошуках облікового змісту бухгалтерії в інших науках. Його шукали в самій бухгалтерії, в самій процедурі облікового процесу. Тому і напрям німецької школи називається процедурним.

Найбільш відомими представниками німецької школи були Ф.Скубіц, Ф.Лейтер, Б.Пендоф, Е.Шмеленбах, Готшальк, І.Ф.Шер, Кальмес та інші. Слід відзначити, що німецька школа в своєму історичному розвитку значно поступалась італійській і французькій. Тільки в середині XIX століття на основі праць Гантігіля, Г.Курицбауера, Г.Д.Аугшпурга зароджується теорія бухгалтерського обліку і поступово формується німецька школа та наукова думка.

Директор відомого в Німеччині комерційного училища в Гьорліці Ф.Скубіц у своїх працях дає визначення бухгалтерського обліку як діяльності, що в типовій формі виражає і відображає весь хід господарської діяльності підприємства. За Ф.Лейтером, бухгалтерія - це хронологія відображення господарських операцій, їх систематизація у певному причинному зв'язку. Все в ній підпорядковане безпосередній процедурі ведення бухгалтерського обліку. Враховуючи це, Ф.Скубіц виділяє в бухгалтерії два напрями (види): споживчий і продуктивний: в сучасних умовах - бюджетний і госпрозрахунковий. Далі розвиваючи погляди Ф.Скубіца, Б.Пендоф, Е.Шмеленбах, чеський вчений Готшалк продуктивний вид бухгалтерії ділять на торгову і виробничу бухгалтерію. Це була одночасна спроба виділення господарських процесів: постачання, збуту, як сфери торгової (зовнішньої) бухгалтерії і виробництва, як сфери виробничої (внутрішньої) бухгалтерії та несміливого поділу обліку на фінансовий і управлінський.

Відомим вченим-бухгалтером Європи, найбільшим прихильником процедурної концепції був І.Ф.Шер (1846-1924). Цей швейцарський вчений розглядав облікову процедуру як мету, предмет і метод бухгалтерії. За Шером, бухгалтерія є історіографією господарського життя, викладеною за законами систематизації. Предметом бухгалтерії можуть бути тільки здійснені господарсько-правові факти, як зовнішнього так і внутрішнього характеру. В основу обліку І.Ф.Шер кладе не рахунки, а баланс. Тому його теорію часто називають балансовою теорією Шера. Баланс в І.Ф.Шера це альфа і омега бухгалтерії - все починається з балансу і все закінчується ним. І до сьогодні майже усі підручники з теорії бухгалтерського обліку при вивченні методу бухгалтерського обліку починають з балансу, а не з рахунків.

Тобто, в німецькомовній школі вивчення бухгалтерського обліку розпочиналося не від рахунків до балансу, як в італійській і французькій, а авпаки.

Подвійний запис пояснювався не з об'єктивних господарських процесів, а враховуючи балансову рівність. Отже, баланс формував подвійний запис, як його математичний наслідок. Шер, побудувавши

рівняння $A=P$ (актив=пасиву), назвавши за балансом рахунки активними і пасивними, поклав початок алгоритмізації обліку. Крім цього, будучи позитивістом, він вважав, що його трактування подвійного запису дійсно наукове, а не метафізичне, як це пояснюють італійська та французька школи.

Процедурна концепція підійшла до самого опису бухгалтерського обліку у вигляді математичних формул, що в майбутньому мало позитивний вплив на використання в практиці обліку ЕОМ. Тому німецька бухгалтерська школа має великі заслуги в розвитку обчислювальної техніки, створенні карткових форм обліку, поширенні математичних і статистичних методів, уніфікації плану рахунків.

Під впливом дедуктивного методу І.Ф.Шера - від балансу до рахунків, бухгалтерія в двадцятих роках ХХ століття поступово трансформується в балансовий облік (балансоведення).

Внесок німецької школи в розвиток європейської і світової бухгалтерської школи вагомий, хоча вона, як і італійська і французька, багато чого не могла пояснити. Ідучи від загального до часткового, вона часто не знала, що вважати загальним. Однак всі три школи незалежно одна від одної в умовах взаємної критики, конкуренції взаємодоповнювали одна одну і значно розвивали бухгалтерську наукову думку.

До цього часу ми вели мову про формування бухгалтерського обліку як науки. Англія і весь англomовний світ стояли зовсім на інших позиціях. Для англійської бухгалтерської школи рахунковедення не було наукою. Англomовний світ у цій сфері твердо стояв на позиціях позитивізму. Як відомо, позитивізм - це такий напрям філософії, що заперечує будь-який філософський, а звідси і методологічний підхід до науки. Головною рисою позитивізму є феноменалізм (зведення завдань науки до опису явищ). Тому такі відомі англійські бухгалтері-позитивісти як Д.С.Міль (1806-1873), Г.Спенсер (1820-1903) у своїх працях не винаходили, а описували, не пропонували, а викладали.

Теорія бухгалтерського обліку була фактично технікою, а не наукою, і її не можливо було порівняти з європейськими дослідженнями.

Англійські автори в дечому копіювали своїх колег з континенту. Хоча на певну увагу заслуговували праці англійських бухгалтерів Д.В.Фультона, Е.Купера, Т.Вельтона, В.Ф.Фостера, Е.Г.Фолсома, які провели дослідження значення рахунку Капіталу, інвентарної оцінки, визначення прибутку. Вивчаючи більш детально полеміку, яка час від часу виникала між англійськими бухгалтерами, слід вказати, що вона переслідувала не наукові ідеї, а була спрямована на вирішення прагматичних завдань. Так, різні підходи Е.Купера і Т.Вельтона щодо визначення прибутку були зумовлені тим, що перший відстоював інтереси акціонерів, а другий - кредиторів. До найбільш відомих англійських вчених того часу належить Л.Р.Діксі (1864-1932). Зокрема, він пояснив, що таке безгрошовий (потенційний) прибуток і збиток, що утворюється внаслідок зміни ринкових цін на активи порівняно з обліковими.

Л.Р.Діксі був основоположником аудиту. Він визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням достовірності, правильності і об'єктивності бухгалтерського балансу. Це було в 1892 році. Діксі визначив мету аудиту в виявленні фальсифікації, випадкових помилок, недоліків в організації обліку.

Послідовниками Л.Р.Діксі у вивченні аудиту були А.Т.Ватсон, Чедвік.

Враховуючи чисто прагматичні завдання, англійські бухгалтери розуміли бухгалтерію не як складну метафізичну систему, а розглядали її як систему стосунків між працівниками бухгалтерії і працівниками підприємства. Тобто істинна бухгалтерія вивчала, на їх думку, психологічно людей.

У 20-х - 40-х роках ХХ століття певною мірою спираючись на досягнення німецької школи, починається бурхливий розвиток англо-американської школи. Поклавши в основу прагматизм і психологію, ця школа своїм основним завданням ставила перетворення обліку на знаряддя управління. Відомі представники цієї школи: Антоні, Гарісон, Літлтон, Мейя, Патон, Свіней, Хігінс, Шпруг. З'являються нові підходи, виникають нові ідеї щодо ведення бухгалтерського обліку.

Натуральний вимірник займає основне місце, віддаляючи грошовий на позиції допоміжного. Це дозволило розвинути бухгалтерію від синтетичного обліку до аналітичного. Ріст рівня аналітичності обліку, в свою чергу, дозволив розробити нормативи витрат - стандарти. Стандарти закладалися в бухгалтерські рахунки, тому останні повністю втрачали свій юридичний та економічний зміст. Стандартизація обліку в плані встановлених нормативів забезпечувала “нормальний” процес обліку і зближувала його з плануванням та управлінням. Але те, що поряд з стандартами витрат обліковувались і відхилення від них, то через нормальні процеси визначалися реальні. Так як в практиці завжди є відхилення і нормальні процеси ніколи не збігаються з реальними, то останні якраз і слід вважати нормальними. За основне правило тут слід брати до уваги типи господарських операцій, до яких належать всі відхилення, а не лише норматив (стандарт). Натуральні вимірники та стандартні витрати (стандарткост) певною мірою балансувались обліком по центрах відповідальності. Ідея ведення такого обліку, запропонованого англо-американцями, дещо реставрувала юридичний аспект в бухгалтерії. Правда, центри відповідальності синтезуються з принципами стандартних витрат, хоч останні, як ми побачили, мають і значний недолік, будучи сконцентровані не на екстремальні, а нормальні умови виробництва.

Маючи за основу психологічний аспект, англо-американська школа, яка почала свій розвиток на початку ХХ століття, бере головним провідний на цей період в американській психології напрям - біхевіоризм, який вважає предметом психології не свідомість, а поведінку. Досягнення біхевіоризму 20-х років втілювалося в різні галузі науки, зокрема, соціологію, економіку. Основна схема біхевіоризму - “стимул-реакція”. Ця ж схема переносилась і на бухгалтерію, де документ - це стимул, а реакція бухгалтера повинна бути викликана цим стимулом (документом).

Розвиваючись, психологічний напрям прискорив процес алгоритмізації облікових робіт, сприяв зародженню та виникненню управлінського обліку.

Заслугою англо-американської школи була розробка нового виду обліку - управлінського на підставі систем управління витратами “стандарт-кост” та “директ-костинг”.

Практичним підходом в англо-американській обліковій школі до обліку виробничих витрат можливо вважати систему стандарт-кост. Під нею розуміють наперед розроблені облікові кошториси витрат на виробництво одного або кількох виробів, які використовуються для оперативного порівняння з фактичною собівартістю виробленої продукції. Дана система передбачає:

- а) вироблення норм стандартів;
- б) складання стандартної калькуляції;
- в) облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів.

На підставі цього встановлюється стандартна собівартість з метою визначення наступної ціни реалізації та рентабельності виробництва.

“Стандарт-кост” означає стандартну вартість; “стандарт” - це кількість необхідних матеріальних і трудових витрат для випуску одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво продукції чи надання послуг; “кост” - це грошовий вираз виробничих витрат, що припадають на одиницю продукції. Система стандарт-кост застосовується переважно для забезпечення контролю за прямими витратами виробництва - трудових і матеріальних.

Директ-костинг - це система калькуляції витрат виробництва, при якій до витрат на виробництво належать тільки змінні витрати, а постійні та постійні накладні витрати не входять до елементів собівартості. Вони як витрати певного періоду списуються з отриманого прибутку протягом того періоду в який вони були здійснені. Отже, постійні накладні витрати охоплюють вартість товарних запасів на початок і кінець року незавершеного виробництва.

Практичне застосування директ-костингу значною мірою визначається правильним розподілом витрат на постійні та змінні. Складність розробки методу точного розподілу витрат полягає в тому, що той самий вид витрат в одному випадку зараховують до змінних витрат, в іншому - до прямих. Наприклад, відрядну оплату праці робітника відносять до змінних витрат, а якщо ж він працює за системою оплати погодинно - витрати зараховують до постійних.

Всі чотири школи незалежно від їх напрямів, мети обліку, предмету вивчення, методу мали величезний вплив на формування світової бухгалтерської науки і в своїх поглядах, наукових розробках, пропозиціях вийшли далеко за рамки своїх держав. Вони мали також взаємний вплив, що в цілому викристалізувало бухгалтерський облік як науку на основі права, політичної економії, фінансів, грошового обігу, математики та психології.

2.4. Узагальнення розвитку основних форм обліку

Історичний розвиток бухгалтерської науки зумів об'єднати окремі розрізнені елементи, що застосовувалися в ньому, в певну послідовність ведення обліку - у форму бухгалтерського обліку. Розглянемо історичний розвиток форм обліку в процесі його становлення.

Староіталійська або венеціанська форма стала першою формою бухгалтерського обліку. Її описав, як ми зазначали вище, відомий італійський математик середньовіччя Лука Пачолі. Венеціанська форма бузувалася на використанні трьох облікових книг: меморіалу, журналу та зошити, який став називатись Головною книгою.

Меморіал був книгою, до якої купець записував всі свої справи у хронологічному порядку. Меморіал був чорною книгою, у якій записи проводились із усіма дрібницями. Друга книга - журнал, у якому в хронологічному порядку проводились записи про рух власного рухомого та нерухомого майна із рознесенням цих операцій по рахунках, що дебетуються та кредитуються. Записи в цей журнал проводилися на підставі першої книги, яка замінювала в той час первинні документи.

Із записів у журналі робилось вибирання для перенесення даних у третю - Головну книгу (зошит). У цій книзі на кожного дебітора та кредитора, а також на кожний товар та інший об'єкт обліку відкривався окремий рахунок. Для складання балансу по кожному рахунку виводилось сальдо на певні облікові дати. Синтетичні рахунки в той час не використовувалися, всі рахунки були аналітичними. По кожній господарській операції складалась окрема журнальна стаття. Обґрунтування господарських операцій первинними документами не

проводилося, що було першим суттєвим недоліком даної форми обліку (див. додаток 1).

У кінці XVII століття на зміну венеціанській формі прийшла нова італійська. Її поява викликана потребами значного розвитку господарства Італії, обґрунтованим його зростанням і потребою поглиблення змісту економічної інформації. Тому в обліку почали використовувати синтетичні та аналітичні рахунки. Синтетичний (узагальнений) облік проводився тільки у Головній книзі підприємства, а облік по аналітичних рахунках - у допоміжних книгах. Стара італійська форма обліку як правило задовільняла запити невеликих торгових підприємств. Зростання господарства та поява великих торговельних підприємств вимагали розширення штату бухгалтерів і практичного розподілу облікової роботи. Для нової форми обліку значно збільшувалася кількість допоміжних книг. Основними регістрами були журнал, Головна книга, допоміжні книги. Якщо стара італійська форма обліку залишила свій слід у використанні хронологічного та систематичного запису, то нова італійська форма відрізнялась тим, що синтетичний облік був доповнений аналітичним, а це давало змогу контролювати рух цінностей не тільки у загальних показниках, але й по кожному їх виду (див. додаток 2).

Меморіально-касова або німецька форма обліку почала застосовувалась в цій країні з другої половини XVIII століття.

У цій формі обліку журнал для хронологічних записів розділювався на два журнали: касовий журнал - для реєстрації касових оборотів і меморіал - для відображення інших оборотів. Було застосовано новий порядок заповнення Головної книги. Його зміст полягав у тому, що щомісячно з касового журналу та меморіалу проводилась вибірка по кореспондуючих рахунках для складання місячного збірного журналу. На підставі цього вибирання і складалася Головна книга з підсумками за місяць. Допоміжні книги велися у звичайному порядку. Ця форма широко застосовувалась і в Україні до середини XIX століття (див. додаток 3).

Багатожурнальна або французька форма обліку, відрізнялася від німецької тим, що у ній замість меморіалу хронологічних записів безгрошових операцій велося декілька журналів такого ж типу, наприклад, журнал купівель, журнал продаж, журнал заготівель і т.ін.

Якщо при німецькій формі записи у меморіалі проводились, як правило, одним бухгалтерським працівником, то у французькій формі обліку одночасно вели записи багато робітників обліку. Це одна з ознак розділення рахункової праці при зростанні обсягу бухгалтерської роботи. У всьому іншому ця форма не відрізнялася від німецької. Допоміжні книги, збірний журнал і щомісячна Головна книга заповнювалися в тій ж послідовності, що і у німецькій формі. Французька форма застосовувалася з середини XIV століття (див. додаток 4).

Форма Журнал-Головна, або американська форма обліку, з'явилася на початку XIX століття та завдяки своїй практичності отримала широке розповсюдження в усьому світі. Основна особливість її полягає у тому, що синтетичний облік ведеться в одній книзі хронологічних та систематичних записів. Ця книга називається Журнал-Головна. Її можливо застосовувати лише на підприємствах з невеликою кількістю синтетичних рахунків, тобто на невеликих за обсягом діяльності та нескладною технологічною організацією.

При застосуванні даної форми сума по кожній простій операції записується три рази: в колонку оборотів, по дебету одного та по кредиту іншого рахунку. При складній операції сума обороту, що дебетується та кредитується, розділяється, але підсумкові суми дебетового та кредитового оборотів повинні бути рівними. У книзі виводяться початкові, кінцеві сальдо по рахунках та обороти. Далі, на підставі документів складаються меморіальні ордери, які є підставою для запису у Журнал-Головну. Потім меморіальні ордера разом з документами передаються для запису проведених операцій по аналітичних рахунках. Щомісячно на підставі них складаються оборотні відомості та проводиться звірка записів аналітичного обліку із синтетичними рахунками.

Оборотний баланс виводиться за даними книги Журнал-Головна. Ця форма широко застосовувалась та здобула найбільшого розвитку та вдосконалення у колгоспах і споживчій кооперації колишнього СРСР (див. додаток 5).

Інтегральна форма обліку – це книжкова форма, пристосована для потреб технологічно великих і складних підприємств. Деяка її

подібність до французької форми полягає у продовженні тенденції подальшого розширення використання журналів хронологічного обліку. Це викликано значним обсягом облікової інформації та збільшенням потоку документів для обробки. У зв'язку з цим виникає потреба подальшого поділу рахункової праці. У цій формі хронологічний журнал відкривається до кожного синтетичного рахунку. Кількість журналів при цьому доводиться до кількості синтетичних рахунків. Деякі журнали ведуться окремо по дебету та кредиту рахунку. У Головній книзі операції для кожного синтетичного рахунку відображаються відокремлено. Записи в журналах проводяться із вказівкою кореспонденції рахунків, що дозволяє здійснювати контроль оборотів.

Шахматна форма обліку широко розповсідилася у кінці XIX століття. Записи у Головній книзі цієї форми розташовані у квадратах, які знаходяться на перетині вертикальних граф з горизонтальними рядками. У кожному квадраті записується оборот за кореспондуючими рахунками. Це відбувається тому, що квадрат, який знаходиться на перетині горизонтальної та вертикальної ліній, показує кореспонденцію по рахунках: дебетовий - по горизонталі, а кредитовий - по вертикалі. Отже, запис здійснюється один раз, однак він відтворює подвійне відображення - по дебету та кредиту. Підсумок однотипних операцій за місяць покаже усі обороти із зазначенням кореспонденції рахунків. Це дає можливість ширше показати динаміку розвитку господарства в процесі відображення кореспонденції рахунків. Ця підсумкова таблиця при її заповненні перетворюється в шахматний баланс. Шахматна форма внесла багато нового в інші форми обліку та збагатила їх. Так, наприклад, принцип шахматування широко використовується в журнально-ордерній формі до сьогодні.

Копіювально-карткова форма обліку у 1927 - 1929 рр. отримала досить широке розповсюдження, особливо на території колишнього СРСР. У ній знайшли відображення загальноприйняті сьогодні облікові принципи рахункової реєстрації: поділ реєстрів на синтетичного та аналітичного обліку, застосування хронологічного та систематичного запису тощо. Крім цього, від інтегральної форми копіювально-карткова

форма обліку переймає поділ журналів, враховуючи характер господарських операцій.

У копіювально-картковій формі обліку усі бухгалтерські реєстри та книги замінюються картками або вільними листами. Хронологічні записи в журналі та систематичні реєстрації у картках відбуваються шляхом копіювання в один робочий прийом. Запис в журналі є копією, а в карточці систематичної реєстрації - оригінал. Відтиск виходить синхронно за текстом однаковий, а за призначенням вони є різними.

Записи у картку не попадають без одночасного їх копіювання в журналі, так само як записи в журналі будуть зроблені, якщо не здійснений запис в картку.

Для виконання копіювальних записів потрібні були спеціальні прилади.

Копіювально-карткова форма, досягнувши 1930 р.-вершини свого розвитку, почала поступово втрачати своє попереднє значення. Багато підприємств відмовлялися від цієї форми. Метод копіювання із-за необхідності повинен відображати в реєстрах кожен операцію окремо. Це, звичайно, збільшувало затрати праці на записи, підрахування та перевірку підсумків. Збільшені затрати рахункової праці не могли компенсуватися економією, отриманою за рахунок зіставлення в один робочий прийом хронологічного та систематичного записів. Це й стало головною причиною занепаду копіювально-карткової системи обліку.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку створена у 1928-1930 рр. на базі контрольно-шахової форми. Вона вдосконалювалася за рахунок впровадження в облік найраціональніших засобів і прийомів, форм обліку. У завершеному вигляді меморіально-ордерна форма була рекомендована до впровадження "Положенням про документи та записи у бухгалтерському обліку підприємств і господарських організацій". Цим документом регламентовано складання меморіальних ордерів для відображення кореспонденції рахунків з усіх господарських операцій, а також передбачено ведення Головної книги за дебетом і кредитом синтетичних рахунків.

Суть меморіально-ордерної форми обліку полягає в тому, що на основі перевірених і згрупованих документів складають меморіальні

ордери із зазначенням кореспондуючих рахунків, на яких повинні бути відображені господарські операції. Меморіальні ордери реєструють у хронологічному реєстрі синтетичного обліку, який називається реєстраційним журналом, що призначений для порядкової реєстрації меморіальних ордерів і контролю за їх зберіганням.

Зареєстровані меморіальні ордери записують у систематичний реєстр синтетичного обліку - Головну книгу, причому за дебетом рахунку показують кореспондуючі рахунки, що кредитуються, а за кредитом - рахунки, що дебетуються. Наприкінці місяця дебетові й кредитові обороти кожного рахунку переносять в оборотну відомість синтетичних рахунків, в якій виявляють залишки за рахунками на кінець місяця. Обороти усіх рахунків зіставляють із загальною сумою реєстраційного журналу: вони повинні бути однаковими. Аналітичний облік за цією формою ведуть у картках, записи у які роблять безпосередньо з первинних документів, поданих до меморіал-ордерів.

Після закінчення місяця складають оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку і зіставляють їх підсумки з відповідними сумами оборотної відомості за синтетичними рахунками. На підставі зіставлених даних оборотної відомості за синтетичними рахунками складають сальдовий баланс та інші звітні форми.

Меморіально-ордерна форма обліку має чимало недоліків, суть яких полягає у відокремленні аналітичного обліку від синтетичного, повторенні тих самих записів у різних реєстрах і потребі вибирати дані при складанні звітності (мал.1).



[]

ними рахунками



Бухгалтерський баланс (сальдо)

Умовні позначення:

————— – запис

..... – звірення записів

Мал. 1. Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку є результатом добору найпрогресивніших за економічністю й технічним удосконаленням прийомів, досягнутих бухгалтерським обліком за весь час свого існування, а також результатом творчого пошуку вчених і практиків. Уперше вона була застосована на електростанціях в 1939 році. У 1949 р. Міністерством фінансів колишнього СРСР були розроблені й рекомендовані всім галузям промисловості типові реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. Це було початком її масового впровадження. У 1960 р. на основі єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку Мінфіном запроваджені у діючі типові реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку для всіх галузей народного господарства. Після цього вона почала називатися єдиною журнально-ордерною формою рахівництва.

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на принципі ведення з усіх операцій нагромаджувальних журналів-ордерів. За зовнішнім виглядом - це аркуші-реєстри багатографної форми, призначені для кредитових записів того балансового рахунку, операції якого обліковують у даному журналі-ордері. Записи у журнали-ордери роблять на підставі первинних чи зведених документів, а також допоміжних відомостей, і меморіальні ордери не складають. Господарські операції записують за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків (шаховий принцип). Це зменшує обсяг облікової роботи, унаочнює й підвищує якість облікових даних. Підсумки журналів-ордерів за місяць переносять до Головної книги, на основі якої складають баланс.

У більшості журналів-ордерів синтетичний і аналітичний облік поєднують. Аналітичний облік відокремлюють тільки за тими рахунками,

за якими є велика кількість обліковуваних об'єктів (матеріали, готова продукція). За цими аналітичними рахунками складають сальдові й оборотні відомості.

За журнально-ордерною формою обліку скорочується кількість облікових реєстрів, синтетичний облік поєднується з аналітичним, протягом місяця забезпечується рівномірний запис операцій в облікові реєстри, підвищується якість обліку та звітності. І все ж журнально-ордерна форма має недоліки: через складність і громіздкість деяких журналів-ордерів неможливо зробити повну автоматизацію обліку (мал.2).

За таблично-автоматизованої форми бухгалтерського обліку облікова інформація може передаватися за каналом зв'язку з місць її виконання (цех, склад і т.ін.) безпосередньо на обчислювальну машину.

Облікова інформація, що надійшла, автоматизовано обробляється на ЕОМ з більшою швидкістю. Результати обробки даних пристрої ЕОМ виводять на друк. Це можуть бути документи і реєстри будь-якої форми на рулонному папері - вимоги, доручення, лімітно-забірні карти, платіжні



Умовні позначення:

- — запис
 — звірення записів

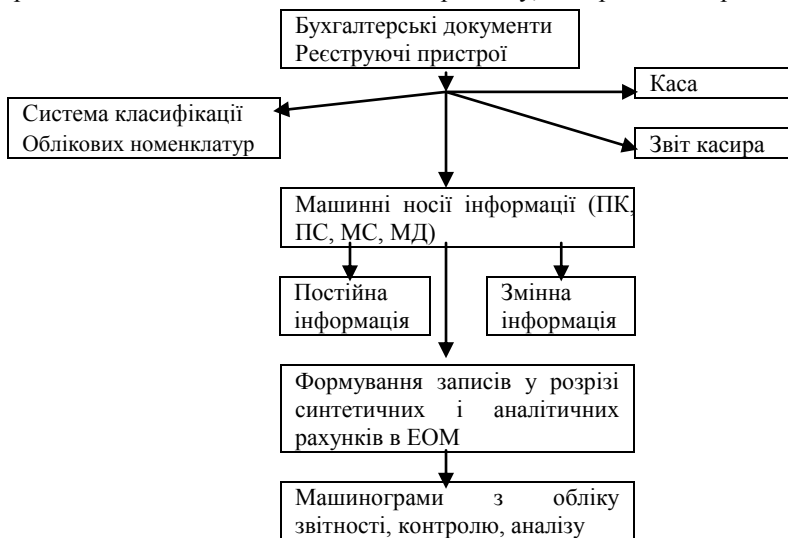
Мал. 2. Журнально-ордерна форма рахівництва.

відомості, машинограми синтетичного й аналітичного обліку, Головна книга, баланс тощо.

Аналітичні та синтетичні рахунки на ЕОМ обробляють сортуванням машинних документів за відповідними ознаками, підрахунками сум і друком відповідних реєстрів. При цьому на машинних носіях інформації фіксуються дані за синтетичними й аналітичними рахунками, які використовують для складання звітності.

Реєстри при таблично-автоматизованій формі обліку є машинограми. Вони застосовуються на друкуючих пристроях ЕОМ основі відповідних масивів інформації. Зведені реєстри і звітність розробляють за даними зведеної інформації, що є на машинних носіях, заповненими при створенні машинограми (мал. 3).

Таблично-автоматизована форма обліку повною мірою відповідає вимогам, що ставляться до бухгалтерського обліку. За такої форми забезпечується повний взаємозв'язок даних синтетичного і аналітичного обліку, оскільки усі облікові показники отримують автоматично на основі єдиної вихідної інформації. Вона дає змогу автоматизувати усі ділянки обліку, підвищити його оперативність і достовірність при одночасному скороченні кількості облікового персоналу, вирішити проблему



Мал. 3. Таблично-автоматизована форма бухгалтерського обліку

безперервного контролю за основними господарськими процесами.

Потреби застосування персональних обчислювальних машин в бухгалтерському обліку – це основне питання про форму обліку за умов побудови автоматизованих робочих місць бухгалтера. Сьогодні в економічній літературі різні автори неоднаково визначають її :

- діалогово-автоматизована (проф.Л.М.Полковський);
- автоматизована (проф.А.М.Кузьмінський);
- таблично-автоматизована(проф.Є.Н.Краєва, проф.В.Г.Ісаков);
- машинно-орієнтована (проф.О.М.Островський);
- безпаперова (доцент С.І.Сіняк).

На нашу думку, при визначенні найефективнішої форми бухгалтерського обліку за умов АРМБ слід застосовувати декілька підходів: методичний, технічний, технологічний та організаційний. На їх підґрунті слід виділити ті головні риси, що найповніше характеризують обліковий процес в умовах використання АРМБ.

Розвиткові автоматизованих форм обліку в Україні сприяли праці вчених-обліковців Кузьмінського А.М., Смолянінова В.І., Завгороднього В.П. та інших.

Здійснивши синтез думок стосовно даної проблеми та врахувавши підсумок аналізу перелічених підходів, ми визначили форму обліку за умов АРМБ як комп'ютерну. За нею відбувається розподілена обробка даних з побудовою АРМБ за функціональними ознаками АРМ облікового працівника із виділенням таких рівнів отримання облікових даних і їх використання:

- АРМБ 1-ї категорії - складський облік, внутрішньовиробничий облік, облік витрат на місцях їх виникнення;
- АРМБ 2-ї категорії - вирішення облікових, контрольних і регламентних задач;
- АРМБ 3-ї категорії - складання звітності, контроль та аналіз господарської діяльності.

2.5. Історичний розвиток і формування теорій подвійного відображення фактів господарювання

Розвиток облікової думки в різних країнах сприяв виникненню різних теорій подвійного відображення фактів господарської діяльності. Обліково-економічна література виділяє такі: юридичну, обмінну, філософську та балансову теорії . Зупинимось на їх основних особливостях, не характеризуючи позитивні та негативні ознаки.

Першим напрямом в історичному розвитку облікової думки був юридичний. Його засновниками стали Б.Котруль та Л.Пачолі. Слід вказати й на той факт, що ідеї останнього вирували в обліковій літературі аж до 30-х років ХХ століття.

Юридичний напрям розвитку теорії подвійного відображення фактів господарської діяльності пройшов ряд етапів. На першому етапі - етапі свого становлення - кожна господарська операція розглядалась як окремий юридичний акт, в якому одна особа щось отримує, а інша - видає. Такі юридичні дії мотивують правові обов'язки сторін: особа, що отримала зобов'язана особі, що видала, а особа, що видала має право отримати з іншої особи. Отже, за цим напрямом подвійність правових відносин зумовлює і подвійність в облікових записках. Це в свою чергу зумовлювало наступне:

- рахунки бухгалтерського обліку розглядались як рахунки-персони;
- подвійний запис стає шляхом відображення взаємних прав та обов'язків;
- господарські операції розглядаються як стосунки підпорядкованих суб'єктів, що беруть у них участь.

Другий етап розвитку цієї теорії вчені обліковці пов'язують із Е.Дегранжем. На його думку, усі господарські операції слід проводити від імені власника підприємства, а бухгалтерський облік при цьому повинен відповідати двом таким умовам. По-перше, він зобов'язаний надавати аналітичну інформацію про кожного суб'єкта господарювання, а по-друге - найбільш повно відображати господарську діяльність. Ця двоякість і зумовлює, за Е.Дегранжем, подвійність в бухгалтерському обліку. На підставі цього він розподілив рахунки на дві групи. До першої він відніс рахунки дебіторів та кредиторів, а до другої - рахунки матеріальних цінностей і фінансових результатів. Окрім цього, він запропонував відкривати ще три особливих рахунки: рахунок

Капіталу, рахунок Балансу початкового та Заключного. На рахунок Заключного балансу в кінці року переносяться усі активи, пасиви та капітал. На усі активи він дебетується по кредиту активних рахунків, а на усі пасиви він кредитується. На початку року записи по ньому переносяться на рахунок Балансу початкового в зворотному напрямі до рахунку балансу Заключного.

Третій період розвитку юридичного напрямку теорій подвійного відображення фактів господарської діяльності пов'язують із німецькими вченими Шибє та Одерманом. За ними, облік змін активу, пасиву та капіталу слід проводити за допомогою чотирьох груп рахунків: капіталу, матеріальних предметів, боргових документів та особистих. Рахунок, що отримує - дебетується, а віддає - кредитується.

Прибічниками цієї теорії в Україні були О.П.Рудановський .

Фундаторами обмінної теорії були російські вчені А.М.Вольф, Є.Є.Сіверс, Н.А.Блатов. Даний напрям полягав в наступному:

- 1.Кожен оборот приводить до обміну;
- 2.Обмін полягає у отриманні одних цінностей та віддачі інших;
- 3.Кожен рахунок бухгалтерського обліку ділиться на дві сторінки - прихід та розхід;
- 4.Кожен оборот в грошовій сумі повинен бути записаний двічі: на ліву (прихідну) сторінку рахунку, що відкрита для цінностей, до групи якої належить отримана цінність, і на праву (розхідну) сторінку рахунку, що відкрита для цінностей, до групи якої належить отримана цінність.

Отже, подвійний запис за прихильниками цієї теорії, визначається двома причинами: по-перше, фактом обміну, за яким одна цінність міняється на іншу, і, по-друге, що кожен рахунок ділиться на дві сторінки – прихід та розхід. Для його відображення Н.А.Блатовим було розроблено 8 груп актів обміну, до яких належали такі господарські операції:

- 1.Операції по продажу товарів за кошти;
- 2.Операції по купівлі товарів за кошти;
- 3.Операції по відпуску товарів на виплат без оплати;
- 4.Отримання товарів на виплат без оплати;

5. Погашення кредиторської заборгованості;
6. Отримання дебіторської заборгованості;
7. Бартерні операції без проведення розрахунків;
8. Обмін одних умовних цінностей на такі ж.

На думку прихильників даної теорії, вищезазначені групи повністю охоплюють усі господарські операції обміну, за якими одна умовна чи абсолютна цінність підлягає обміну на іншу. Подвійність господарських операцій мотивує поділ рахунків на дві сторони – прихід та розхід і визначає основний закон подвійного запису господарських оборотів.

Засновниками та прихильниками філософської теорії, котра певною мірою використовувала й ідеї обмінної теорії, були німецький вчений Л.І.Гомберг, росіянин Я.М.Гальперін та українець за походженням О.М.Галаган. На їх думку, подвійний запис зумовлений причинно-наслідковими факторами відображення та констатації господарської діяльності. Остання, на думку прихильників даної теорії, складається з дій посадових осіб, спрямованих на отримання вигоди з господарських дій. Дії посадових осіб завжди приводять до виникнення господарських подій і ці дві категорії пов'язані між собою і одна без іншої не виникають. Такий причинно-наслідковий характер господарської діяльності, зумовлений поєднанням об'єктивних економічних закономірностей, був названий економологією. Облік при цьому є відображенням господарських подій (операцій) в їх причинній залежності, де одна подія є наслідком іншої, а інші - причиною першої. Тому в процесі реєстрації фактів господарської діяльності за принципом “причина-наслідок” на кожному рахунку відображається рух певних об'єктів обліку, їх прихід і видатки. Зіставляючи на певну облікову дату чи момент часу обороти за дебетом і кредитом рахунків можливо визначити їх сальдо. В результаті подвійного запису сума сальдо по рахунках в активі та пасиві балансу повина стати рівною. Така рівність в подальшому дасть можливість побудувати баланс, в якому активи - це наслідки, а пасиви - причини.

Прихильники теорії балансового походження подвійного відображення фактів господарської діяльності враховують наступне:

зміст методу подвійного запису на рахунках мотивується тим, що кожна господарська операція пов'язана з балансом, змінює його і відображається за дебетом одного та кредитом іншого рахунку в рівновеликих сумах. При кореспонденції рахунків можуть виникати такі зміни:

-внутрішньоактивні - зміни лише в активі балансу під впливом кореспонденції двох активних рахунків;

-внутрішньопасивні - зміни лише в пасиві балансу під впливом кореспонденції двох пасивних рахунків;

-активно-пасивні зміни в бік зменшення - зміни в активі та пасиві в бік зменшення валюти балансу під впливом кореспонденції активно та пасивного рахунків;

-активно-пасивні зміни в бік збільшення - зміни в активі та пасиві в бік збільшення валюти балансу під впливом кореспонденції активного та пасивного рахунків.

Балансова теорія подвійності ділиться на три групи: теорія одного ряду рахунків, теорія двох рядів рахунків і теорія трьох рядів рахунків.

Теорія одного ряду рахунків складається з господарської теорії (О.М.Галаган), математичної теорії (Д.Россі, А.Мазетті) та матеріалістичної теорії (А.Кальмес, П.Новак).

Зміст господарської теорії полягає в тому, що рахунки як розвиток окремих статей балансу стають засобом відображення тих змін, що відбуваються на статтях балансу. Тому кожна господарська операція веде до позитивних та негативних змін в статтях балансу та на рахунках обліку. Операції з позитивним впливом повинні відобразитись за Дебетом рахунків, а з негативним - за їх кредитом.

Прихильники математичної теорії вивели таку формулу балансу:

$$A - П - K = 0, \text{ або}$$

$$A = П + K, \text{ де}$$

A – сума активу балансу;

П – сума пасиву балансу;

K – сума чистого капіталу підприємства.

Вчені, що дотримувались поглядів матеріалістичної теорії, розглядали підприємство як майнову масу, що складається з інвентарних активів і пасивів.

Теорія двох рядів рахунків розділилася на першу, другу та третю форму.

Перша форма теорії двох рядів рахунків (Ф.Гюглі, І.Шер) полягала в тому, що її прихильники головною ознакою подвійної системи рахівництва вважали одночасний облік змін майна та чистого капіталу господарства. Так, на думку Ф.Гюглі, це веде до появи двох рядів рахунків - майнових і рахунків чистого капіталу. До майнових рахунків належали активні та пасивні рахунки, крім рахунків чистого капіталу та прибутків і збитків, які належали до другого ряду рахунків. Чистий капітал визначався як різниця між активом і пасивом підприємства. Беручи це до уваги, на рахунках першого ряду обліковувались активні та пасивні операції, а на рахунках другого ряду - визначалась різниця між активами та пасивами підприємства. Наслідком цього виникає рівність сальдо рахунків першого та другого рядів. Причому дебет рахунків першого ряду завжди має позитивне значення і використовується для відображення збільшення майнового чи фінансового стану підприємств. Кредит рахунків першого ряду завжди має від'ємне значення і використовується для відображення погіршення фінансового чи майнового стану. У рахунках другого ряду простежується зворотна тенденція.

Інший прихильник цього напряму І.Шер значно розширив математичне відображення активів та пасивів підприємства та поділив усі господарські операції на три групи. До першої він зарахував такі, при яких змінюються окремі частини майна, але розмір капіталу залишається сталим, до другої - господарські акти, наслідком яких є прибуток чи збиток, що змінює величину капіталу і до третьої - такі, які поєднують дві попередні. Кожна з груп за своїм змістом є подвійною. Вона виявляється в подвійному впливі на складові частини майна та на чистий капітал.

Друга форма даної теорії характеризується таким рівнянням:

$$\text{Актив} - \text{Пасив} - \text{Капітал} = \text{Прибуток} - \text{Збиток}$$

Лівий бік цього рівняння складає перший ряд, а правий - другий. Перший ряд охоплює рахунки, на яких знаходять відображення складові частини та місця збереження майна, а другий - прибутки та збитки.

Третю форму теорії двох рядів визначає загальна рівність Активу та Пасиву балансу. Вона є найбільш поширеною та вивченою сьогодні.

Теорії трьох рядів рахунків досліджували Ж.Дюмарше, Ф.Ляйтнер та В. Ле Кутре. Подвійність записів вони обґрунтовують структурою балансу, який розглядається як комплекс трьох груп рахунків - активних, пасивних і чистого капіталу:

$$\text{Актив} = \text{Пасив} + \text{Капітал}$$

Усі господарські операції за своїм характером підлягають подвійному відображенню в дебет одного та кредит іншого рахунків в однакових сумах. Подвійність господарських операцій впливає із двоякого їх впливу на баланс і якщо існує рівність балансу, то це означає правильність відображення фактів господарської діяльності.

Усі вищезазначені напрями дослідження теорій подвійного відображення за своїм змістом мають дуже багато спільного. І головна заслуга їх прихильників полягає у констатації потреби подвійності в бухгалтерському обліку. Значної уваги цьому питанню в наукових пошуках в Україні приділяє професор Сопко В.В.

**АУДИТОРЬСЬКА
ФІРМА**

(Ліцензія Аудиторської палати України № 000378)

Коло питань, за якими працює фірма:

- обов'язкові аудиторські перевірки згідно з чинним законодавством;
- аудиторські перевірки в процесі приватизації та корпоратизації;
- оцінка вартості майна;
- визначення фінансового стану засновників комерційних структур;
- розрахунок можливих фінансових ризиків діяльності;
- податкове консультування;
- інформаційно-довідкове консультування та обслуговування;
- відновлення бухгалтерського обліку, його постановка, ведення і складання звітності;
- представлення інтересів клієнтів в державних органах (податкових адміністраціях, державних фондах, державному суді тощо);
- розробка договорів, що регулюють підприємницьку діяльність, оптимізація оподаткування.

“Тер Аудит”

☎ 43-23-23 в м. Тернополі

ГЛАВА III. ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

3.1. Облік на території України в дослов'янський період

У дослов'янський період територію України населяли різні народи і племена. Найбільш відомою і давньою була трипільська культура, яка існувала в період з 2500 до 2000 років до нашої ери. У трипільців широкого розвитку набуло гончарство, кераміка. Археологи знаходять велику кількість статуеток, табличок, як умовного (абстрактного) характеру, так і реалістичні. Призначення їх важко встановити. Є припущення, що вони могли б бути дитячими іграшками, виконувати релігійні та ритуальні функції. Можна припустити також, що реалістичні глиняні статуетки використовувалися для обліку майна, через форму зображення на них тварин, людей, знарядь праці. Трипільські вироби нагадують старогрецьку (мікенську) кераміку. На жаль, таблички кріто-мікенської культури не розшифровані і до сьогодні. Тому стверджувати, чи припускати, що крім статуеток для обліку майна трипільці застосовували глиняні таблички досить сміливо. Одне незаперечно, в надрах трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами, господарством повинен був існувати і відповідний облік майна. А глина і високий рівень гончарства наштовхують на думку, що це могли бути і глиняні таблички, і статуетки, згадаймо Вавілон - глиняні таблички, Єгипет - папірус. Облік проводився в ті часи на найбільш поширеному матеріалі, що відповідав цій меті на даній території.

Починаючи з VIII століття до нашої ери, на Чорноморському побережжі сучасної України почали осідати греки. Торгуючи з народами, що тут проживали, а також у пошуках кращої долі, грецькі колоністи заснували ряд міст-колоній. Нам відомі такі як Тіра в лимані Дністра, Ольвія в лимані Дніпра, Херсонес, Теодосія (Феодосія), Пантікапей (Керч). Грецькі колоністи несли з собою і свою цивілізацію: порівняно вищу від тих народів, що жили за межами міст-колоній. Закономірною, що

й облік у грецьких колоніях був організований за тими ж принципами, що і в Греції (див. главу 1, 1.3.).

Грецька цивілізація безперечно впливала на скіфські народи, що жили поза колоніями. У свою чергу на греків мали вплив і варвари-скіфи. Іранське плем'я скіфів теж з'явилося в Україні приблизно в VIII-VII віках до нашої ери. Разом з греками вони утворили євразійську специфічну культуру. Зрозуміло, що ця культура і породила своєрідний облік. На жаль, ми не маємо достовірних історичних та археологічних фактів, які б свідчили про рівень обліку цієї цивілізації. Але досконале різьбярство і ювелірне виробництво, а також різноманітні круглі печатки і таблички з записами, подібними до вавилонських і персидських, наводять на думку, що облік у цій змішаній культурі теж був змішаним з грецько-персидським, але з пріоритетом першого. У V столітті до н.е. утворилося Боспорське царство, яке займало територію Чорноморського узбережжя та Кримський півострів. Столицею в ньому було м. Пантікапей. У Боспорському царстві велася жвава торгівля з Афінами, воно мало свої банки-трапези, чеканило монету. Навіть після того, як Боспорське царство стало васалом Римської імперії і в обігу з'явилися римські монети, в ньому збереглися ті ж принципи ведення обліку, що і в Древній Греції. Це було в I столітті нашої ери.

Дальший період присутності готів, а потім гунів на території нашої держави не доніс до нас інформації про ведення господарства, зокрема обліку. Знаємо лише, що в V-VII століттях нашої ери, коли були вже відомості про існування наших прапращурів на території України, зокрема таких слов'янських племен як анти, в обігу з'явилися іранські (сасанідські) монети. У VII-IX століттях утворюється союз племен під назвою Руська земля з центром у Києві. Маючи вигідне географічне положення і зміцнюючи центральну владу, Київська Русь веде жваву торгівлю з Заходом, Сходом, Північчю, Півднем. Обмін, торгівля викликають необхідність появи грошей, кредиту ведення обліку.

Систематизація облікової літератури та інших джерел дозволили авторам розглянути праісторичний розвиток України та визначити в ньому такі етапи виникнення облікової культури (див. табл. № 1).

Таблиця № 1

Праісторичний розвиток України та виникнення облікової культури

Історична доба	Матеріальна культура	Соціальна і духовна культура	Облікова культура
1	2	3	4
Старіший палеоліт 200000 - - 40000	Мисливство, рибальство, збирання готових продуктів, вироблення грубих крем'яних знарядь "стусанів", засвоєння вогню; печерні житла.	Кочування в окремих групах; поховання в печерах; культові вірування ще не досліджені.	Перші риси облікової культури, печерні малюнки.
Молодший Палеоліт 40000 - - 8000	Ті самі форми господарства, вироблення дрібнішого крем'яного знаряддя; відкриті стоянки з першими куренями.	Кочування в організованих групах; перші вияви мистецтва, мисливська магія, культ богині плодючості; кістякові поховання без ритуалу або скорочені, з червоною охрою (померлих).	Виникнення облікової уяви, зарубки на кістках.
Мезоліт 8000 - - 5000	Ті самі форми господарства, крім того, збирання устриць, вироблення дуже дрібного крем'яного знаряддя (мікроліти); стоянки на піскових дюнах із куренями.	Кочування в окремих групах; у похованнях обрядово скорочені кістяки (культ померлих).	Зародження облікової культури, розширення облікової уяви, значне поширення позначок, зарубок тощо.

Продовження таблиці № 1

1	2	3	4
Неоліт 5000 - -18000	Мотикове хліборобство, мисливство, рибальство, початки гірництва й торгівлі, вироблення шліфованого крем'яного знаряддя, початки гончарства й ткацтва; житлові землянки й хати.	Початки сільського життя, мати – голова родини (матріархат); розвиток декоративного мистецтва; в похованнях обрядово скорочені кістяки, початки тілопалення; культ богині плодючості, віра в потойбічний світ.	Те саме, спроби фіксації облікових даних на табличках, посуді, скульптурах.
Бронзова доба 1800 - 800 до Хр.	Хліборобство, скотарство (перші коні), мисливство, рибальство, гірництво, торгівля, бронзівництво, перші вози, дерев'яні плуги, серпи, коси; хати й землянки, господарські будівлі, перші городища.	Спершу мати, пізніше батько - голова родини (патріархат); початки соціальних відмінностей, кістякові й тілопальні поховання з жінками й дітьми; культ богині плодючості; тотемізм, початок культурної нівелізації.	Зародження примітивного обліку, початок ведення кам'яних книг, рахунків, початок формування елементів методу обліку.
Гальштатська Доба	Ті самі форми господарства; оброблення заліза, бронзи й золота; хати, городища, селища.	Патріархат, початки плеємної організації та невільництва; культ богині плодючості, по-мерлих і сил природи, тотемізм; тілопальні й кістякові поховання з жінками й невільниками під могилами, в кам'яних і дерев'яних гробницях; початки	Подальший розвиток облікової культури бронзової доби, визначення об'єктів обліку, перші ознаки зародження бухгалтерського обліку.

		грец. культ. Впли-вів.	
--	--	------------------------	--

Продовження таблиці № 1

1	2	3	4
Лятенська доба 500 - 0 до Хр.	Хліборобство, скотарство, торгівля (перші монети); масове виробництво залізного знаряддя і зброї, оброблення заліза та ін. металів, емалювання, перше гончарське коло; ті самі житлові умови.	Патріархат; перша держ. організація (Боспорське царство); такий самий культ; тілопальні поховання; кельтські впливи.	Формування обліку як самостійної галузі людської діяльності, виникнення перших нормативів облікової роботи.
Римська доба 1 - 375 по Хр.	Хліборобство, скотарство, торгівля, промисел, виноробство, оброблення заліза й ін. металів, із вживанням емалі й дорогих каменів; ті самі житлові умови.	Патріархат; Боспорське царство, впливи римських провінцій; такий самий культ і похоронний обряд.	Створення примітивних форм обліку, подальший розвиток його, винахід перших облікових приладів.
Доба переселень народів 375 - 800	Ті самі форми господарства, роди промислів і житлові умови; на півдні початки кам'яного будівництва; зубожіння через навалу азійських кочовиків	Патріархат; племінна організація; культ предків і сил природи; тілопальні поховання.	Формування принципів державного обліку, подальший розвиток простих форм обліку.
Княжа доба 800 - 1340	Ті самі форми господарства; промислів і житлові умови; багато оборонних городищ, дерев'яне, цегляне й ка-	Патріархат, відтак хр. родина; племінна організація, князівства, київська, згодом гал-волинська держава; поганські вірування,	Завершення розвитку облікової культури та формування обліку як самостійної галузі людської діяль-

	м'яне будівництво.	згодом християнство	ності.
--	--------------------	---------------------	--------

3.2. Облік періоду княжої та литовсько-польської доби

Київська Україна-Русь як держава виникла в IX столітті, історики називають навіть рік - 882.

На сьогодні можна припускати, що на території цієї держави приблизно до півтора століття використовувалися примітивні облікові прийоми, пов'язані з збором данини та обліком торгових оборотів.

У давні часи, коли київські князі тільки завоювали та об'єднали слов'янські племена, населення відбувало так зване "полюддя". За цих умов князь із своєю дружиною робив об'їзд власних земель і кожна околиця, де він зупинявся, утримувала його якийсь час, а також платила йому данину шкірами, воском, медом. Пізніше усі мешканці зобов'язані були сплачувати дань від "диму", тобто землі, на якій проживали, або "рала" з землі, яку обробляли. Крім цього, були ще окремі спеціальні податки, як ловче (утримання княжого двору під час ловів), повіз від перевозів, мито від торгів у місті.

Розвиток торгівлі вимагав появи обмінного еквівалента. Спочатку грошова система була досить примітивна. Для обміну використовували так звані "кунні" гроші: хутро куниці та інших пухнастих звірів.

Великий поштовх у розвитку культури, освіти і, зокрема, облікової науки в Київській державі дало християнство. Виникають школи, пишуться книги, розвиваються науки, зокрема математика, яка була основою обліку. Збірник законів України-Русі "Руська правда" Я.Мудрого (середина XI ст.) закріпив недоторканість приватної земельної власності. Власність князя і держави утотожнювалася, розмір данини та податків не регламентувався. Тобто, усе було в руках князя. Ця риса господарського, юридично закріпленого побуту, мала величезний вплив на формування обліку в майбутньому, за принципом: держава є власником всього, або майже всього майна, що знаходиться в країні. Повинен бути єдиний орган, який регламентував би порядок облікових записів, підпорядкувавши їх вертикальним правовим відносинам, адже приватна власність носила підпорядкований характер. Людина віддає все

князю, державі. Тому не дивно, що найвищу урядову посаду при княжому дворі займав дворецький. Основними його завданнями були: догляд за княжим двором і всім княжим майном. Безпосередньо всі записи і в тому числі облікові роботи були в підпорядкуванні печатника. Він був начальником княжої канцелярії (канцеляром) та укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печать. Секретарями в канцелярії були дяки. Записи робили на тонкій шкірі (пергаменті). Пергамент завозили з Греції та Азії, а також виробляли свій з телячої шкіри.

У той час записи робили чорнилом, виготовленим з дубової або вільхової кори, залізя, вишневого клею, борщу, квасного меду. Знаряддям письма було гусяче перо і вже тоді писали українською мовою. З іноземними купцями, при необхідності кореспонденції з ними, писали грецькою та латинською мовами. Печатник, який вів облікову роботу та листування, часто поєднував її з судово-слідчою справою. Так відомо, що князь Данило Галицький доручив своєму печатнику Курилові “списати грабежі нечистивих бояр”.

Свого роду комірниками при княжому дворі були стольник і ключник. Перший займався наглядом за княжим столом, контролював зберігання, оприбуткування та видачу харчів, другий тримав ключі від комор і магазинів.

Слід зазначити, що в Київській Русі, а пізніше це ми спостерігаємо і в Галицько-Волинському князівстві, велась і відповідна підготовка людей, які займались обліком та іншою писарською роботою. У монастирях де фактично концентрувалася вся наукова думка, відкривалися школи, велося різноманітне навчання, в т.ч. ведення обліку і запису. Дяки, про яких згадувалося вище, одержували спеціальну підготовку при монастирях, але їх навмисне не освячували, щоб вони не могли працювати в світських закладах при княжому дворі, чи боярських маєтках.

У монастирях велася велика і досить різноманітна господарська робота. Саме в монастирях під впливом візантійської наукової думки зародились ідеї майбутньої української бухгалтерії. Застосовується такий обліковий принцип: за кожен майновий об’єкт відповідає певна особа або група осіб. Щодо комірників, то вони несли як матеріальну, так і

кримінальну відповідальність. За кожну нестачу винних били, “карали на горло”, садили на “дйбу”. Відомі пропозиції, щоб в приміщенні складів була прибита до стіни шкіра покараних комірників за значну нестачу як попередження для новоприйнятих.

Принцип високої відповідальності при княжому дворі, в монастирському господарстві привів до створення досить витонченої облікової техніки, яка вимагала строгого поділу облікових реєстрів, призначених для фіксації надходження і відпуску грошей та інших цінностей, послідовного проведення інвентаризації. Цікавим є те, що облікові залишки звірялися з фактичними, а не навпаки. З часом вдосконалювалась і грошова система: “кунні гроші” замінила гривна. Гривна відповідала 20 ногатам, або 25 кунам, або 50 резанам.

У IX-XI ст. в обігу були також і карбовані монети. Перші монети-золотники і срібляники з’явилися вперше за Володимира Великого.

У XII столітті гривна відповідала 50 кунам, або 100 векшам. З’являються срібні гривни (160-196 г. срібла). Золота гривна не набула широкого поширення.

Період татарського іга, який привів до занепаду Київської держави і перенесення центру східно-слов’янської культури на Галицько-Волинське королівство, вніс і свої корективи в економічні відносини того часу, а відповідно й облік. Татари відразу ж нав’язали свої “облікові стандарти”. Докорінно була змінена податкова політика. Було запроваджено персональне оподаткування (подушне). У зв’язку з цим у 1257 році силами китайських чиновників-баскаків був проведений перепис населення. Але це не був статистичний облік населення, це була бухгалтерська інвентаризація людей, закладених в систему подушного оподаткування.

Виник принцип: кожна людина - об’єкт обліку, кожна особа - підзвітна. Однак в умовах України-Руси цей податок довго не протримався і був замінений новим - “соха”. Податкова одиниця “соха” була заснована на принципі кругової поруки: платіж несе суспільство, а недоїмка будь-якого з його членів погашається іншими членами суспільства.

Внаслідок монголо-татарської навали виробництво (ремесла) мало значні втрати, чого не можна сказати про торгівлю. Вже в XIII ст. вона значно зросла. В обігу, крім вітчизняних грошей, з'являються візантійські монети, монети арабського походження, західноєвропейські динарії. Існував продаж товарів на виплату до 50% сплати за борг. У кредитних операціях брали участь безпосередньо князі. При банкрутстві майно описували дяки княжої канцелярії. При цьому, насамперед, захищалися права князя, потім іноземців, аж потім кредиторів-купців. Князі також мали значний дохід від торговельних операцій у вигляді мита. Митний облік вели осмники та митники.

Галицько-Волинське королівство, перебуваючи в залежності від Орди, зуміло налагодити своє господарство, торгівлю, грошовий обіг. Спочатку тут застосовувалися ті ж гроші, що і в Київській Русі. Потім поряд з гривнею в обігу були і дрібніші грошові знаки: монета, гріш, динарій. Гривна була рівна 48 грошам, гріш - 5 динаріям.

У XIV - XV століттях розвиток торгівлі був дуже високий, а це вимагало і чіткої грошової системи обліку.

У Львові в другій половині XIV ст. почали випускати свої гроші з гербом Галицького князівства. Внаслідок роздрібленості України українські гроші набирають другорядного значення, на перше місце виходять Європейські монети, де провідне місце посідав празький гріш. На рівні держави почав вестись облік наявної грошової маси.

Важливими центрами торгівлі були Київ, Львів, Кам'янець-Подільський, Луцьк. Утворюються купецькі курії, де була запроваджена оригінальна система обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій половині записувався прихід, а в другій - видатки. Запис приходу містив такі реквізити: дата, сума прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підстава платежу. У видатковій половині відображалися такі реквізити: дата, посилання на розпорядчий документ, одержувач грошей, сума прописом і цифрами, цільове призначення видатку, спосіб оплати. У верхній частині касової книги на кожній сторінці зазначався рік.

Прихідні та видаткові касові книги велися в двох примірниках, один знаходився в купця, або касира, другий - в особи, яка вела облік.

Між записами не дозволялося залишати вільне місце. Особа, яка вела облік грошей в касовій книзі, складала присягу. Для будь-якого виправлення запису необхідно було мати спеціальну постанову. Щодо сум, то різниця записувалася у видатки, або прихід, неправильний запис не закреслювали, а підкреслювали і зверху писали правильний. Виправлення в цих книгах виконував тільки один спеціальний нотаріус. Ще до виходу перших книг з бухгалтерського обліку, ми в Україні вже зустрічаємося з способами виправлення помилок, які на сьогодні залишилися майже тими ж, тільки два перших відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Очевидно, що ця методика обліку внаслідок значної зовнішньої торгівлі прийшла з країн Західної Європи, особливо Італії та Франції через Німецькі князівства в Польщу та Литву. На той час Україна повністю відійшла до польсько-литовської держави після унії Польщі з Литвою. Досить поширеною в обігу стає польська гривна, яка була рівна 48 грошам. З поширенням у XV столітті продажу товарів на виплату виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торгово-банківські доми. Існуюча форма кредиту була у вигляді застави (іпотечний кредит). Це, в свою чергу, викликало необхідність появи векселя. Вексельний обіг вимагав відповідно і вексельного обліку.

З боку польського короля торговельні міста, зокрема Львів, мали значні пільги. Так, в кінці XIV століття Львів одержав “складське” право, яке зобов’язувало всіх купців, які проїжджали через Львів, протягом двох тижнів торгувати своїми товарами, за винятком солі. У 1460 році король Казимир надав львівським купцям пільги в сплаті мита на території Польського королівства, а Львову виняткове право оптової торгівлі та дорожнього примусу. У той же час міське населення платило податок із всього майна як рухомого, так і нерухомого в розмірі 4% від його вартості. Оподатковувалися копальні, млини, корчми. Виникає в середині XV століття непрямий податок-акциз, ним оподатковувалися тільки алкогольні напої. Хоч міщани й українська шляхта мала значне полегшення в податках, вони основним тягарем лягали на селян. Селяни платили десятину церкві, оподатковувалися ті селяни, які розводили овець, селяни виконували різноманітні примусові роботи, особливо

важким податком-повинністю була “стація” - утримання війська під час постою.

Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла - все це вимагало розвитку і вдосконалення облікової системи, яка була повністю зорієнтована на Західну Європу.

І знову ж основну роль у розвитку обліку відіграли монастирі, облік в яких вівся за принципом камерального (бюджетного). Об'єктами обліку були каса, доходи, видатки, а також дебіторська та кредиторська заборгованість. За дебетом відображалися суми дебіторської заборгованості клієнтів, по кредиту, їх вклади. Облік не був систематичним. Прихідні і видаткові операції реєстрували в окремих касових журналах. Облік в монастирях підготував формування подвійного запису, який з'явився в Україні значно пізніше. У цей період в Україні переважала проста бухгалтерія. Комерційний облік купців, який поєднував бухгалтерську реєстрацію з сімейними розповідями, даними про війну, епідемії, значно відставав від обліку, який вівся при королівському дворі, в поміщицькому, монастирському господарствах.

3.3. Бухгалтерський облік в Україні у XVI - XVIII століттях

Історичні події XVI століття відірвали Україну від візантійського впливу і зблизили її з Західною Європою. Остаточо це зближення відбулося тоді, коли за Люблінською унією 1569 р. українські землі повністю відійшли до Польського королівства.

В той час в Україні виникло книгодрукування. Перша друкарня заснована Іваном Федорівим в кінці XVI ст. у Львові. Виникають згодом друкарні в Києві, Острозі, Рогатині, Крилосі, Почаєві. У 1570 році в Острозі засновується Вища школа, у Львові школа при Львівським братстві, у 1631 році - в Києві -Могилянська колегія. Безпосередній вплив країн Західної Європи, розвиток книгодрукування, розвиток науки, вищої школи - це основні складові того, що в Україні разом з новими науковими досягненнями Європи з'являються і нові напрями в бухгалтерській науці. Європа в той час приймала італійську бухгалтерію. Безперечно, що і в Україні вона мала місце. На початку XVI і до середини XVII століття в

Україні переважала італійська бухгалтерська школа. Після того, як польські королі почали запрошувати французьких вчених та спеціалістів, їхній вплив поширився і на облік. Немає жодних підстав заперечувати те, що в Україні в ті часи добре знали і використовували працю Л.Пачолі “Трактат про рахунки та записи”, а також працю Б.Котрульї “Про торгівлю та знаменитого купця”. Це за часом збігається з розвитком книгодрукування в Україні. Якщо порівняти Україну і Росію того періоду, то за признанням російського вченого Я.В.Соколова, автора багатьох видань з історії бухгалтерського обліку, Росія з XV до XVII століть ніби консервує політичне, економічне і культурне життя. Недарма, з часом, Петро I змушений був всіх науковців переселити з України в Росію, щоб заповнити безграмотний на цей час вакуум цієї держави.

Незважаючи на дискримінаційний вплив Польщі і Росії на українську торгівлю, вона досить успішно розвивалась у XVI - XVII століттях, що сприяло і зміцненню грошової системи. У XVI столітті в обігу перебували різноманітні монети країн Європи: польські та литовські динарії, угорські золоті дукати, срібні талери. Польське королівство на початку XVI століття провело грошову реформу: з'являються злоті, гроші, згодом, після створення єдиної монетної системи, в кінці XVI століття – шеляги, польські злоті, талари.

У XVII столітті запроваджується єдина метрична система на всій території Польського королівства. Зростання торгівлі та грошового обігу в Україні об'єктивно спричинило поширення кредитних операцій через банківсько-торгові доми, вексельної форми розрахунків і кредиту, а також лихварства. Дедалі більше об'єктом обліку стають кредитні та лихварські операції. Це в цілому мало позитивний вплив на ефективність торговельних операцій, спрощення розрахунків. Кредит був короткотерміновим споживчим і довготерміновим - комерційним на великі суми. Лихварством займалися майже всі верстви населення, а особливо вірменські та єврейські купці. У Галичині своєрідними банками були єврейські міські громади (кагали). Проценти по кредитах були від 8 до 20% - на короткий термін, до 100% - на рік.

В економічному розвитку України досить значна роль належала козацтву, яке виникло в кінці XV століття. Торгівля та фінанси

Запорізької Січі зумовлені особливостями ведення господарства, способом життя та суспільного ладу.

Головними джерелами прибутків Війська Запорізького були: військова здобич, зовнішня та внутрішня торгівля, продаж вина, платня від перевезення, подимний податок, а також королівська, а потім царська та гетьманська платня грошима і натурою, а також регалії (розподіл між куренями рибних і звіриних ловів, сіножатей). Це вимагало значної облікової роботи.

Запорізька Січ торгувала в основному з Росією, а також Польщею і Кримом.

У Запорізькій Січі облік всього майна, доходів і видатків вів скарбник січового скарбу (шафар) та його апарат, до якого входили: два шафари, два підшафарії та кантаржей (хранитель мір і ваги). Скарбник і його підлеглі вели облік доходів і видатків у спеціальних книгах, чорнилом з допомогою гусячого пера. Окремо велася книга обліку касових операцій і матеріальних цінностей. Завершальним етапом облікових робіт був процес складання звіту кошовому отаманові та козацькій раді.

Слід відзначити, що козацькі державні фінанси, які підпорядковувалися гетьманові, були невіддільні від його особистого майна. Це згодом негативно вплинуло на фінансові справи України та вимагало значної централізації обліку.

Після сумнозвісної Переяславської ради 1654 року Москва поступово починає втручатись у справи України. Гетьман І.Брюховецький здійснив невдалу спробу відокремити державні фінанси від своїх і передати їх Московському царю. Для цього він замість посади шафара встановив посаду генерального підскарбія. З цього моменту починається безпосереднє втручання Москви у фінанси України, що призвело до значної втрати коштів. Так, при арешті гетьмана І.Самойловича половина коштів внаслідок їх неподільності відійшла Москві, а друга половина відійшла гетьману І. Мазепі. Гетьмана І.Мазепу як державного діяча, великого патріота і розбудовника нашої незалежної держави слід вважати і добрим фінансистом. Заслуговує уваги вислів відомого українського історика Ілька Борщака: “Ніколи в українській

історії ніхто не керував так зручно фінансовою армією, як Мазепа. Ніхто не вмів завдяки грошам так добре, як він, зробити з ворога свою людину". Гетьман І.Мазепа об'єднав державні та гетьманські фінанси. Він проводив будівництво церков, монастирів, шкіл, робив великі пожертви на розвиток шкіл, на церкву, обдаровував козацьку старшину, московських бояр, домагався в російського царя "жалованія" для низових козаків. За весь час свого гетьманства, щедро будуючи і прикрашаючи церкви, він встиг зібрати великі скарби, однак з усього цього мало що збереглося в Києво-Печерській лаврі та в Білій Церкві, а дісталось усе Росії. Після Полтавської битви Петро I спонукав всіх українців, згадує відомий український історик М.Костомаров, відшукувати і повідомляти уряд про гетьманські скарби, обіцяючи половину виказачеві. Будучи у вигнанні, в 1709 році І.Мазепа мав змогу надати Карлові XII позичку в 240000 талярів, а після його смерті при ньому було 160000 червінців, не рахуючи різного дорогоцінного посуду.

За І.Мазепи з розвитком державного та монастирського господарства основним принципом стає принцип економії. Добре була відлагоджена і зовнішня торгівля, хоча всі торговельні шляхи погоджувалися з Петром I. В обігу були венеціанські дукати, іспанські дублони, цісарські талари, турецькі секіни, французькі пістолі. На облік за часів І.Мазепи, зважаючи на його захоплення Людовіком XIV, а також на перебування довший час у Франції безперечно мав французький вплив. Зокрема, праці Жака Саварі та його Ордонанс з регулювання економіки, в т.ч. і ведення бухгалтерського обліку.

Якщо на рівні держави, завдяки І.Мазепі, в обліку був безпосередньо європейський вплив, то в монастирському господарстві, завдяки впливу Московського патріархату - російський.

З монастирських записів, що дійшли до наших днів, довідуємося, що в умовах ведення там господарства, а також виконання церковних обрядів зароджується калькуляція. Вартість церковного обряду визначається сумою витрат на утримання монастиря і монастирської братії, а не попитом і пропозицією.

У монастирях існував складний порядок розподілу обов'язків: управителем був келійник, якому підпорядковувалися казначей і старці.

Казначей відповідав за зберігання грошей, вів їх облік. Старці несли адміністративну та матеріальну відповідальність за ведення разових робіт і виданими під них матеріальними цінностями. Крім цього, в окремих монастирях ще були прикажчики, які виконували обов'язки комірників, а також будівничі, на яких покладалися функції ревізорів.

Матеріально відповідальними особами були виборні ціловальники. У Статутній грамоті часів І.Мазепи цікавий матеріал знаходимо при будівництві Троїцької надбрамної церкви Києво-Печерського монастиря. Нею передбачалося: інвентаризація і утримання нестач з попереднього будівничого; матеріальна солідарна відповідальність за всі матеріальні цінності разом з казначеєм, казначей зберігає ключі від комор, а будівничий опечатує комори; для грошових надходжень запроваджувалася спеціальна книга, яку заповнювали казначей та будівничий, при цьому кожна стаття обумовлювалася, вказувалась дата і джерело надходження; аналогічна книга відкривалася для видачі і виплати грошових коштів; облік борошна, одягу та іншого інвентаря повинен вестися в двох окремих книгах, одна про надходження, друга про видатки.

Вихід урожаю записувався в ужинні та обмолотні книги, списання продуктів оформлялося записами в спеціальній “столовій книзі”.

Після полтавських подій Конституція П.Орлика 1710 року хоч і відділяла державний скарб від гетьманського, на економіку та фінанси України і систему її обліку впливу не мала, так як вона була складена в імміграції. Росія, заснувавши спеціальну Малоросійську колегію, встановила повний контроль над фінансами України. Збирачі податків згідно з інструкціями колегії повинні щомісячно і раз в чотири місяці звітувати (складати рапорти) про свою роботу. Гетьман Д.Апостол хоч і відновив посаду генерального підскарб'я і відділив державний скарб від гетьманського, все одно перший контролювали російські власті. Було розроблено цілий ряд інструкцій, які регламентували роботу фінансового управління і двох генеральних підскарб'їв, де один з них мусив бути росіянином. Вони і здійснювали облік і контроль за збором податків, витратами, контролювали виконання кошторисів магістратів. У всьому

суворо дотримуючись простоти та порядку, спираючись більше на народні звичаї, ніж на писане право, запорожці були такі і в канцелярській та обліковій роботі. Крім цього, історики відзначають значний рівень грамотності серед козаків (до 60%), на той час це надзвичайно високий показник. Росія, яка періодично (один раз на рік) присилала низовим козакам “жалованіє”, дуже швидко перейшла на інший режим: хлібне жалування козаки одержували в Січі, а за грошима їхала спеціальна депутація (не більше ніж 20 козаків) до Петербурга або Москви. Разом з “жалованієм” депутації виплачували і прогінні та подорожні гроші. Останні фактично були грошима, виданими на відрядження, але за них депутація не звітувала, як і за подарунки, які одержувала в Росії. Щодо платні (“жалованія”), то воно підлягало суворому обліку та розподілу згідно з посадовими рангами війська запорізького (розкладу). Так, за розкладом 1768 року, який подає відомий вчений-археолог та історик Д.Яворницький, розподілялося 6660 крб.: кошовому отаманові - 70 крб., судді - 60 крб., писареві - 50 крб., осавулові - 40 крб., пушкарю і довбишу - 30 крб., військовим канцеляристам - 12 крб., 38 курінним отаманам - 1020 крб., або 27 крб. на кожного, товариству куренів - 5320 крб., або 140 крб. на кожен курінь, начальнику січової церкви - 5, підначальнику - 3, ієромонахам - 5, дияконам - 3, уставнику - 3, свічкареві - 1, ктиторам - 4, школярам - 3, паламарям - 10, суми старшинським слугам - 7 крб., кухарям - 2 крб., крім цього, подарунок офіцерові, що супроводжував жалування - 5 крб., унтер-офіцерові при ньому - 2 крб., солдатам - 6, отаманам - 20 крб. Запорізька Січ не мала розвинутої банківської грошової системи: в обігу перебували гроші різних країн, які були в постійному дефіциті. На Січі існував кредит. З військових сум видавалися кредити купцям на торговельні операції. Хоча доходи від військової здобичі, які колись складали основну статтю, фактично припинилися, Січ залишилася досить розвинутою економічною структурою. При ліквідації Січі її державний військовий скарб на кінець 1775 року і початок 1776 року у вигляді вкладів і готівки як залишок кошторису, становив майже 200 тис. крб.

Характеризуючи період XVI - XVIII століть, можна відзначити, що економіка, торгівля, грошовий обіг, фінансова система і облік були

організаційно поєднані з королівською Польщею та Російською імперією. Остання остаточно позбавила будь-яких автономних прав фінансово-кредитну систему та облік України.

З поділом Польщі під панування Австрійської, а згодом Австро-Угорської імперії потрапляє Галичина, Буковина, Закарпаття. З цього часу, аж до першої світової війни, облік в Україні формується тільки під впливом цих двох імперій.

3.4. Облік в Україні кінця XVIII початку XX століть

Під час імперського колоніального панування в Україні Австро-Угорської імперії на заході та Росії на Сході ми, з одного боку, можемо сказати про розвиток німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, а з другого боку, розвиток і становлення молоді російської бухгалтерської школи. В обох випадках, враховуючи багатонаціональний склад імперій, культурне і наукове надбання не було лише заслугою самих австрійців чи росіян, це ж стосується і обліку. Тому основним нашим завданням на даному етапі є поряд з характеристикою еволюційного поступу бухгалтерської науки в цих імперіях визначити і внесок наших співвітчизників у неї.

Щодо німецької бухгалтерської школи, яка сповідувала процедурний аспект, то про її розвиток, етапи становлення, видатних вчених, які зробили багато нововведень у бухгалтерську науку, було сказано в попередній главі.

Галичина, Буковина, Закарпаття в господарському розвитку відставали від інших держав, що входили до імперії і в цілому від передових країн світу. Економіка мала чітко визначений аграрний, а згодом аграрно-індустріальний характер. Незважаючи на наступ австрійського та іноземного капіталу на західноукраїнські землі, лише Австро-Угорський емісійний банк мав у Західній Україні 12 філій, національна економіка, перебуваючи в імперській залежності, не занепадала. В Україні, особливо в другій половині XIX століття, починають значну увагу звертати на економічний бік життя: створюються позичкові

каси, кооперативно-кредитні товариства, зокрема такі як “Народна Торгівля”, “Дністер”, “Красвий Союз Кредитовий”, “Красвий Союз Ревізійний”, “Земельний банк іпотечний”, значного розвитку набувало готельне та шинкарське обслуговування. Для українців-галичан і буковинців організовуються фінансово-господарські і професійні курси, видається економічна література з метою заохочення до активної економічної та господарської діяльності. Облік вступає на новий щабель свого розвитку.

У Львові діють парцеляційний і селянський банки, а згодом ще й польсько-український Промисловий та акціонерний земельний іпотечний банки, у Чернівцях - Буковинський крайовий, згодом земельний банк.

Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, вітчизняні економісти і підприємці зробили свій внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілок), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

Завдяки працям відомого українського політика та громадського діяча Костя Левицького (в перших числах листопада 1918 року він сформував тимчасовий уряд Західноукраїнської Народної Республіки і був його Головою) ми отримали інформацію, можливо і не повну, про найвідоміших наших економістів і підприємців часів Австро-Угорської імперії.

Сам Кость Левицький як секретар Головного відділу “Просвіта” безпосередньо брав участь у поживленні економічно-господарського життя нашого краю. У своїй праці “Українські політики. Сильвати наших давніх послів і діячів” він згадує цих видатних людей. Українська економічна газета “Діло” була заснована як громадсько-політичний часопис В.Барвінським у 1880 році у Львові. Економічну рубрику в ній вів Володимир Навроцький, відомий на той час економіст-теоретик. Газета виходила спочатку два рази на тиждень, а з 1888 року - щодня.

Найбільш діяльний економіст і підприємець цього часу - Василь Нагірний - в 1883 році заснував першу українську торгову установу “Народна торгівля”, як товариство з обмеженою відповідальністю і був його головою, а також товариство ремісників “Зоря” у Львові, у 1891 році засновник товариства взаємних забезпечень, в 1898 році голова

товариства “Руська Ремісничо-Промислова бурса” в 1899 році засновник товариства з обмеженою відповідальністю “Народна Гостинниця”, в 1901 році засновник жіночої промислової спілки “Труд”. Ним організовано навчання української молоді з вивчення кредитування, ведення обліку в готельному, шинкарському, кав’ярному промислі. У той час він видав ряд посібників з ведення бухгалтерського обліку.

Теоділь Кормош - відомий організатор кооперативів для взаємного кредиту. У 1895 році заснував першу кредитову спілку “Віра” в Перемишлі. У 1905 році в Перемишлі він заснував Українську Щадницю (ощадний банк). У 1909 році він є основним засновником акціонерного земельного іпотечного банку, головою Надзірної Ради, автор багатьох статутів цих кооперативів, а також кооперативного закону. Значну увагу в своїй діяльності він приділяв обліковим засадам створених ним установ.

Тит Войнеровський - відомий український економіст - займався банківською справою та банківським обліком. Будучи засновником та організатором парцеляційного товариства “Зоря”, згодом президентом Крайового господарського товариства “Сільський господар” у Львові, приділяв багато уваги розвитку обліку в сільському господарстві.

Роман Залозецький з 1904 р. англійський консул у Львові, де відстоював інтереси англійських і французьких нафтових фірм. Після Євгена Олесницького, засновника “Сільського господаря”, стає його президентом. Основна заслуга Романа Залозецького полягає в заснуванні з його ініціативи і при його допомозі “Торговельної школи при товаристві “Просвіта” у Львові, метою якої була підготовка спеціалістів з організації торгівлі, банківської справи, бухгалтерського обліку. Він і був першим директором цієї школи.

Отже, незважаючи на подвійний тиск з боку Австро-Угорського уряду та польських урядовців на місцях, в Західній Україні розвивається своя національна промисловість, торгівля, банківська справа та інші сфери економічної діяльності, а з ними відповідно і бухгалтерський облік. А найголовніше - налагоджується підготовка відповідних кадрів. Безперечно німецька бухгалтерська школа в нашому регіоні набирає і самобутніх національних рис Галичини через підготовку кадрів, публікацію місцевих праць, інструкцій, статутів підприємств тощо.

У Росії (частиною якої була Україна) застосування бухгалтерії мало місце в Новгороді, Пскові, у містах, які мали постійні торговельні стосунки з заходом. Але термін бухгалтер з'явився тільки в другій половині XVIII ст. Перша друкована книга з бухгалтерії, що з'явилась в Росії, мала назву “Экстракт Савариева Лексикона. О коммерции по требованию государственной коммерцколлегии; с французкого языка на российский переведена сия книга Академии Наук секретарем С.Волчковым в 1743 - 1744 гг.”.

У 1766 році виходить й інша оригінальна праця поки що невідомого автора “Інструкція бухгалтерії”. За основу для ведення обліку була взята, видана в 1783 році, книга “Ключ комерції”. Це по суті був переклад з англійської переробленої, ще в 1543 році Яном Інпелом, роботи Л.Пачолі “Трактат про рахунки і записи”. Звідси можна зробити висновок, що в Росії того часу застосовувалась староіталійська форма обліку. Хоч з'являються й інші переклади, які пропонують німецький та французький варіанти ведення обліку. Банкрутський статут від 1800 року регламентує систему бухгалтерського обліку в торгівлі. За ним, торгівля розподіляється на три види: оптова, роздрібна і дрібна. Обов'язковими обліковими регістрами за статутом були: товарна, касова та розрахункова книги. Оптова торгівля обов'язково велася за подвійною бухгалтерією, а роздрібна - за простою. Тому в оптовій торгівлі додатково застосовувались ще такі регістри: журнал хронологічних записів, книга вихідної кореспонденції, книга вихідних рахунків, книга вихідних фактур, Головна книга.

У першій половині XIX століття формується російська бухгалтерська школа. Її засновником вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень у систему обліку, в т.ч. торговий облік. Зокрема це: запровадження синтетичного рахунку товарів; методика резервування та обліку коштів з метою погашення збитків; форма записів господарських операцій (дебет рахунку, сума, кредит рахунку, опис операції, сума); відкриття рахунків через рахунок Капіталу і т.д. У своїх працях К.Арнольд дає також історичні довідки про розвиток бухгалтерського обліку. Йому належить припущення, що

подвійний запис прийшов до Італії з Японії через місіонерів. Соратниками К.Арнольда були І.Ахматов, Е.Мудров, І.Вавілов.

У 1809 році виходить книга І.Ахматова “Італійська або дослідна бухгалтерія”. Книга, хоча майже уся була присвячена торговому обліку, має невеличкий розділ з фабричного обліку. Зокрема, ведення рахунку Витрат на виробництво. Оригінальним тут є те, що в розрізі даного рахунку на кожного робітника відкриваються аналітичні (особові) рахунки на видані йому матеріали для роботи. Це був своєрідний облік по центрах відповідальності.

Інший росіянин, Е.Мудров, викладав у своїх працях методику ведення промислового обліку за німецькою формою рахівництва, а І.Вавілов свої праці присвятив веденню торговельного обліку. З ХІХ століття починається створення спеціальних комерційних навчальних закладів. Так, у 1810 році була відкрита Московська Академія комерційних наук, яка проіснувала до 1917 року. Згодом були відкриті комерційні училища в Петербурзі та Москві.

Спочатку в них використовувалася стара література рівня Л.Пачолі, а згодом книга І.Ахматова і перекладений з німецької і виданий в Москві К.Арнольдом “Самовчитель бухгалтерії”, написаний німецькою мовою та перекладений на російську. Отже, формування російської бухгалтерської школи відбувалося на ґрунті різноманітних шкіл, в яких на першому етапі головну роль надавали німецькій. Отже, можна зробити висновок про те, що в Україні цього періоду облік фактично базувався на засадах німецької бухгалтерської школи.

У другій половині ХІХ століття бухоблік поряд з обслуговуванням торгівлі проникає в поміщицькі маєтки. Так, у 1855 році видається книга Шипова “Порядок сільського рахівництва за подвійним способом”. Між тим, у цій книзі на рахунку “нерухомого майна” окремим аналітичним рахунком як об’єкт обліку виділені селянські “душі” по 75 крб. за одну. У 1860 році в Росії був відкритий Державний банк, а потім почали виникати і приватні банки. Тому друкуються книги та самонавчальники з банківського обліку. Найбільш відома книга В.Добролюбова “Банківська бухгалтерія” (1864 рік), а потім “Банківське рахівництво” П.Рейнбота.

Необхідно відзначити, що в другій половині XIX століття естафету бухгалтерської думки продовжують П.І.Рейнбот та А.В.Прокоф'єв. П.Рейнбот вперше в Росії видає книгу з промислового обліку “Фабричне рахівництво”, в 1865 році. А.Прокоф'єв був прихильником застосування староіталійської форми. Видане ним керівництво з подвійної бухгалтерії торгівлі на основі старих положень Л.Пачолі в 60-х роках XIX століття витримало ряд перевидань до кінця століття.

У цей же час з'являються книжки з рахівництва міських і земських управ. Дещо вище науково щодо П.Рейнбота та Н.Прокоф'єва стояли новатори. Найбільш яскравою фігурою серед новаторів, або як називали опоненти, “винахідників” був Ф.Єзерський. В одних його роботи викликали захоплення (його вважали майже першовідкривачем нової бухгалтерії), в інших - іронію, нерозуміння. Безперечно, розумному освіченому науковцю Ф.Єзерському, за походженням росіянинові, властивий був національний підхід до обліку. Доходило до курйозів, коли він всі сили спрямовував на критику італійської подвійної бухгалтерії, прославляючи свою російську “тривіконну”. Де в чому він мав рацію, але не все відповідало вимогам і можливостям часу. Він заперечував існуючу іншомовну термінологію в бухгалтерському обліку, замінюючи її російською. Хоча його пропозиції були й дивними, однак бухгалтерський конгрес у Шарлеруа в 1912 році рекомендував до вивчення російську бухгалтерію поряд з логісмографією (юридичним напрямом у бухгалтерії) Чербоні. Інший росіянин І.Шмельов, усвідомлюючи славу І.Єзерського, пішов ще далі. У 1895 році він видає в Москві “Нову четверну російську систему рахівництва”.

Всі перераховані ідеї “новаторів” залишилися не реалізованими і не сприймалися сучасниками, до речі, тепер вони також не знайшли застосування в світовій бухгалтерській науці.

Беручи до уваги літературу того періоду, слід зробити висновок про те, що в бухгалтерській науці визначилося три напрями діяльності:

1. Висвітлення в літературі рекомендацій з дотримання правил ведення бухгалтерського обліку на підставі вже існуючих шкіл.
2. Науковий пошук та виникнення реформаторських течій.

3. Початок клопіткої наукової розробки питань рахівництва.

У кінці XIX століття в Україну проникає сформована в сфері обліку “обмінна теорія”. Автором, а точніше її реконструктором, був А.М.Вольф, який за базу взяв деякі положення цієї теорії, розвинуті Ф.Скубіцем. Отже, німець з Гьорліца і обрусілий німець А.Вольф створюють чисто російську теорію.

Так вважає і проф. Я.Соколов, відомий дослідник історії бухгалтерського біліку [48, с.254]. Ця теорія мала великий вплив на розвиток бухгалтерського обліку в Росії. У цей період проводяться спроби надати бухгалтерії значення обліку всього процесу відтворення. Зокрема, цьому питанню присвячена книга І.Баліцького “Теорія рахівництва в застосуванні до народного господарства з додатком стану рахунків по економії Росії”, яка вийшла в 1877 році. І.Баліцький намагався подати на ґрунті бухгалтерського обліку схему систематичного зведення економічних даних з метою вивчення змін у стані національного капіталу, однак його намагання в той час були марними. Але це була одна із перших спроб викладення основ організації бухгалтерського обліку на макрорівні.

Щодо обмінної теорії А.Вольфа, то на початку XX століття вона була сприйнята і більш глибоко розвинена Є.Сіверсом. Наукові пропозиції і розробки мали особливе значення і науково-практичну цінність з заснуванням А.Вольфом у 1888 році журналу “Счетоводство”, який проіснував до 1904 року. Створення на початку XX століття в Росії Міністерства торгівлі і промисловості викликає необхідність збільшення кількості працівників рахівництва всіх рівнів і різної кваліфікації, починаючи від керівників, які б мали диплом вищого навчального закладу, і закінчуючи технічними працівниками, які проходили підготовку в бухгалтерських школах і на курсах, або шляхом безпосереднього навчання в конторах. Ще російський цар Олександр II вказував: “Я бажав би, щоб міністри переконались у потребі радикального поліпшення нашого рахівництва і усїєї фінансової системи”.

У цей час створюються вищі комерційні школи (Московський, Київський і Харківський комерційні інститути, вищі комерційні курси в

Петербурзі). Це був час наукових розробок, центром яких стає Московський комерційний інститут. Відомі праці М.Лунського, Г.Бахчесарайцева, Ф.Бельмера. Московська школа стала в опозицію Петербурзькій. Найбільш відомі вчені цього періоду О.П.Рудановський, А.М.Галаган, Р.Я.Вейцман. Тісно з ними співпрацював відомий український економіст М.І.Туган-Барановський.

Як зазначає Я.Соколов, “вершин облікової думки досягнули Рудановський О.П. та Галаган О.М.” [48, с.464]. Два наших земляки фактично стали біля керма всієї бухгалтерської науки тодішньої російської імперії і пронесли цю естафету періодом НЕПу аж до 30-х років. Хоча сьогодні їх імена майже є забуті, слід вказати на їх внесок в розвиток бухгалтерської науки. Справа у тім, що Рудановський О.П. крім того, що був великим вченим-бухгалтером, був членом партії есерів. Досить часто у своїх роботах він критикував радянські методи господарського керівництва.

Олександр Павлович Рудановський (1863-1934) - шляхтич українського походження математик за освітою (закінчив Харківський університет). Усе життя він працював бухгалтером: від рядового бухгалтера залізниці до головного бухгалтера Московської міської управи. Вчений вніс нові ідеї в розуміння предмету і методу бухгалтерського обліку. Ним запропоноване таке поняття як “фонд”, на місце старого - “капітал”, обгрунтовано рахунок “Реалізація”. Він вказав на підпорядкованість бухгалтера в питаннях методології своїму головному бухгалтеру, згодом це знайшло відображення в Положенні про головних і старших бухгалтерів; відстояв порядок складання балансів тільки прямим шляхом, без практики застосування внутрішніх розрахунків; запровадив принцип складання нагромаджувальних відомостей; розробив методика обліку розрахунків по авансах.

Рудановський О.П. засуджує ведення забалансового обліку, дає цілий ряд пропозицій по веденню промислового та макрообліку.

Вчений, який усе життя був практиком, свої наукові розробки проводив на основі дедуктивного методу, тобто йшов від теорії до практики.

Учнем Рудановського О.П. був Олександр Михайлович Галаган. Рудановський О.П. та його однодумці не змогли вибачити те, що більшовики в перші роки свого панування зробили Галагана О.М. першим вченим у галузі бухгалтерського обліку. Це, звичайно, вплинуло на те, що в концептуальному плані Галаган О.М. не був послідовною людиною. У дореволюційний час він був прихильником італійської бухгалтерської школи. У 20-х роках Галаган О.М. проводить узагальнення цього досвіду. Далі, очевидно під страхом подій 30-х років, Галаган О.М. наслідує гегелівську філософію, намагається створити діалектико-матеріалістичну теорію бухгалтерського обліку. Однак, як і всім вченим того періоду, йому пригадали минулі “буржуазні” захоплення. Критиці було піддано і його діалектичну логіку.

Література з бухгалтерського обліку, що видавалася у перші роки радянської влади, ще не була класовою і відображала ті ідеї, що склалися у вчених-обліковців до революції. Їх практичними досягненнями було те, що облік відокремлювався від існування суспільно-економічної формації. Облікову наукову думку в цей час формували такі вчені як О.П.Рудановський, О.М.Галаган, Р.Я.Вейцман, М.А.Кипарисов. Так, О.М.Галаган писав, що обліковими називаються такі науки, які досліджують одиничні господарства [19, с.12]. Цієї ж думки дотримувався і М.А.Кипарисов [20, с.17]. Метою обліку О.М.Галаган вбачав у формуванні правильної картини роботи господарства та отримання усіх потрібних даних для керування [21, с.16]. О.П.Рудановський у 1928 році вказав на некласовий характер обліку і був проти його капіталізації [22, с.11].

Вище зазначене дозволяє зробити загальний висновок про значущість облікових ідей про некласовий характер бухгалтерського обліку і його орієнтацію, в першу чергу, на потреби власника та управління, а не держави та централізованих органів. Цими ідеями і перейнята українська облікова думка і сьогодні, в період переходу на ринкові важелі управління.

Цікавим в методологічному плані є розробки О.П.Рудановського з теорії обліку. Метод обліку він трактував як засіб пізнання предмету. Причому він виділив такі складові методу: реєстрація, систематизація,

координація, оцінка. Значним моментом теорії Рудановського О.П. є введення ним поняття нормування балансу [48, с.468] та адаптації в нормуванні. Остання складалась, на думку вченого, з фондування (розподіл власних коштів активів відповідно до норм, що вказані на пасивних рахунках), резервування (створення резервів убытку, амортизації, зносу) та бюджетування (зв'язок кожної господарської операції із складеним бюджетом - кошторисом).

Рудановський О.П. різко критикував позиції, за якими інвентаризацію зараховували до методу бухгалтерського обліку. Цікавими та практичними і сьогодні є ідеї вченого щодо внутрішньозаводського обороту, обліку в часі, потреби рахунків готової продукції тощо.

Обліковий спадок розвитку теорії бухгалтерського обліку не менший і у О.М. Галагана. Господарська діяльність кожного підприємства, вказував він, охоплює три важливих елементи: суб'єкти, об'єкти та операції [48, с.470]. До об'єктів він зараховував різні види основних і оборотних коштів підприємства. Операції - це дії людини на цінності, з котрими вона працює, або суб'єктів - учасників господарського процесу.

Розглядаючи метод бухгалтерського обліку, усі облікові прийоми вчений поділив на чотири групи: спостереження, класифікацію, індукцію та дедукцію, синтез та аналіз. Без сумніву, що їх Галаган О.М. почерпнув з таких наук як логічна та загальна статистика.

Відомим українським економістом, який методологічно постійно співпрацював з провідними вченими-бухгалтерами дореволюційної Росії, був Михайло Іванович Туган-Барановський (1865-1919). За часів комуністичного правління його прізвище було стерте з сторінок історії, як і інших українських вчених-патріотів. М.І.Туган-Барановський був міністром фінансів в уряді Центральної ради.

Як вчений, він багато допоміг бухгалтерам у визначенні чистого прибутку, вилучених коштів. Заслугують на увагу його дослідження в галузі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Він розробив класифікацію основних і накладних витрат. Ще більше зацікавлення викликають його висновки щодо валового прибутку,

величину якого він визначав не як грошовий виторг за реалізовані цінності, а як величину вироблених цінностей.

3.5. Бухгалтерський облік в Україні в ХХ столітті

Після Лютневої революції та Жовтневої в 1917 році в Україні була створена Українська Народна Республіка (УНР), потім Гетьманат Скоропадського, далі знову Директорія УНР. В умовах розрухи, голоду, політичної та економічної підривної діяльності з боку Росії (остання насичувала грошовими потоками Україну, друкуючи гроші в Москві і Петербурзі, обезцінюючи їх в Україні). У цей час було ряд намагань провести економічні і, зокрема, грошову реформи. Але усі спроби М.Туган-Барановського, як міністра фінансів УНР, успіхів не мали. Директорія УНР діяла в критичних політичних, економічних, стратегічних і соціальних умовах. З 20-х років починається світський етап колонізації України, але з новими господарями і під новими гаслами. Це найбільш страшний етап в історії нашої нації - намагання її фізичного і духовного знищення, в тому числі і облікової думки.

Східна Україна (менша територія, ніж до 1917 року) залишилася в складі Російської імперії, а західноукраїнські землі захоплені Польщею, Румунією та Чехословаччиною.

Волинь і Галичина в цей час відійшли до Польщі, Буковина - до Румунії, а Закарпаття - до Чехословаччини. Починається колонізація цих земель новоствореними державами, які повністю або частково колись входили до складу Австро-Угорської імперії. Тому і не дивно, що в 20-х і на початку 30-х років не відчувається ніяких змін в організації бухгалтерського обліку на цих землях. Змінилася лише політична структура і влада, залишилася недоторканою приватна власність й економічні відносини. В обліку залишаються основними ідеї німецького напряму бухгалтерської школи.

Колоніальна політика негативно впливала на розвиток економіки Західної України. Штучне заселення колоністів призвело до застою і аграрної кризи на селі, які тісно переплелися з промисловою. Українці, маючи віковий досвід життя під ігом, як і за Австро-Угорщини, вдаються

знову ж до відновлення кооперативного руху. Створюються різноманітні кооперативи, і особливий успіх мають ті, які займаються заготівлею, переробленням і реалізацією сільськогосподарської продукції. Провідні економісти та підприємці регіону розробляють програму відновлення кооперації.

Після Другої світової війни відновлена діяльність товариства “Сільський господар”, який допоміг Крайовому комітетові організації кооперативів, зокрема передав йому свій друкований орган “Господарський часопис”, який виходив з 1921 року і був закритий у 1939 році. Крайовий комітет у Галичині мав свої філії у регіонах і воєводствах. Так, у 1925 році засновано в Тернополі Подільський Союз Кооперативів, який почав свою діяльність разом з філією товариства “Сільський господар”. Поширення набула професійна облікова освіта.

У цей час створюються великі об'єднання кооперативів: “Центросоюз”, “Маслосоюз”, кооперативні підприємства в Львові, Тернополі, Дрогобичі та інших містах Галичини, в них значного розвитку набуває бухгалтерський облік.

Виникає потреба у створенні спілки купців і підприємців. Такою спілкою стає Союз Українських Купців і Промисловців, зокрема в Тернополі в 1934 році заснована філія цього Союзу, центр якого знаходився у Львові. Першим тернопільським головою стає Василь Болюх. Досить сказати, що на кінець 1939 року кількість українських приватних підприємств лише в Тернополі становила 197 одиниць, в т.ч. 50 споживчих крамниць, 30 страгарень (скупка-продаж сільгосппродукції), 15 м'ясарень (вироби з м'яса). Українська харчова продукція експортувалася в багато країн світу. Зокрема, це експорт м'ясних консервів та інших м'ясних продуктів братами Петром та Іваном Майкою в Тернополі. Наслідком цього в обліку почали відображатись операції з валютою.

Програма відновлення кооперації передбачала і створення кредитних кооперативів. Створюються кредитні каси та “Українбанки”. Існував досить невеликий вступний внесок - 10 злотих, невисока процентна ставка - 10%. Основною формою розрахунків по кредитних та інших операціях був вексель. Практикувалося дисконтування векселя

через кредитні організації. Керівним органом кредитних кооперативів у Галичині був “Центробанк”. У 30-х роках з’являються кооперативи інтелектуального напрямку, що свідчить про високий рівень культури та освіти українського населення Західного краю: кооперативи здоров’я, кооперативи інженерних робіт, видавничі та адвокатські контори тощо. Це значно урізноманітніло сферу застосування бухгалтерського обліку.

Також з’являються кооперативи: праці, ведення домогосподарства, народної творчості і народних промислів. Українські кооперативи працюють за принципом: “свій до свого по своє”. Згодом виникають ще й інші кооперативні банки: “Дністер”, “Супруга”, “Промбанк”. На 1939 рік лише “Українбанків” в Галичині було понад 100. Широка мережа різних кооперативів вимагала належного управління, контролю та обліку за їх діяльністю. Цими питаннями займався ревізійний союз українських кооперативів у Львові (РСУК). РСУК через свої часописи “Кооперативна республіка”, “Господарський кооперативний часопис” проводили кооперативну ідеологію, публікували відповідні інструкції, поради щодо ведення господарської діяльності в цілому і обліку зокрема, обнародували кооперативну статистику, прогнозували кооперативну діяльність. РСУК проводив також ревізії спілок. Кооперативи, крім відомого “Сільського господарства”, видавали також часопис “Кооперативне молочарство”, де висвітлювалися питання ведення бухгалтерського обліку. Окремо виходив часопис Союзу Українських Купців і Промисловців - “Торговля і Промисел”.

У цей час виходить відома в Галичині і Західній Україні праця з нового українського бухгалтерського обліку, видана у Львові при допомозі і фінансовій підтримці Союзу: робота В.Нестеровича “Спрощене книговодство”,

Щоб не втратити юридично своєї національності, українська інтелігенція переважно здобувала освіту за межами Польщі. Тому недарма в роботі В.Нестеровича ми відчуваємо вплив спрощеного варіанту німецької форми бухгалтерського обліку.

В.Нестерович пропонує ведення бухгалтерського обліку за двома напрямками залежно від кількості господарських операцій.

Перший напрям передбачає ведення спеціальних місячних зошитів з окремими сторінками для кожного рахунку, де зазначаються числа місяця і кореспондуючі рахунки. Сюди щоденно в процесі поточної роботи подають підсумки дебетування і кредитування по кореспондуючих рахунках і так на кінець місяця маємо готовий місячний журнал. Ведення такого журналу полегшує складання балансу і зводить до мінімуму використання Головної книги. Ведення її тільки зумовлене тим, що в зошитах є записи за певний місяць, і кожен зошит не зв'язаний з іншими зошитами.

Другий напрям передбачає ведення хронологічних записів у двох книгах - касовому журналі і меморіалі. Перший застосовується для обліку касових оборотів, а другий - для всіх інших. У кінці місяця в касовому журналі і меморіалі проводять виписку кореспондуючих рахунків, на підставі якої складають Головну книгу за місячними підсумками записів. Аналітичні книги велися на підставі записів у касовому журналі та меморіалі.

У 1918 році ЦВК видав Основні положення обліку майна. З'являються різні новаторські пропозиції. Так зокрема, ідея централізації всього обліку в Петрограді (надзвичайний облік). Пізніше Рудановський О.П. скаже, що це не що інше як "безтолкова арифметика малограмотних лічилок". Рудановський О.П. зокрема відзначає, що "самоуправство приватників власників, було замінене, ще більш небезпечним самоуправством державних чиновників", або як він їх називав "рахункових воєвод". За весь період існування радянської влади на всіх її етапах: періоду Громадянської війни, відбудовчого періоду, періоду Другої світової війни, післявоєнного періоду, розпаду радянської імперії бухгалтерський облік будувався не на економічних, а на чисто політичних і централізованих засадах. Однак вчені розвивають і впроваджують у життя нові ідеї. Це якраз стосується НЕПу, який з 1921 до 1929 року реставрував традиційні системи бухгалтерського обліку. Поглядам натуралістів про відміну грошей і грошового обігу при комунізмі не довелось позбутися - життя вимагало реалій. На арені з'являються вже нові вчені-економісти, обліковці Р.Вейцман, Н.Блатов, І.Ніколаєв, а особливо О.П. Рудановський і О.М. Галаган.

Цей період піднесення і розквіту не тільки економіки, але й всього бухгалтерського обліку. Однак, побачивши в НЕПі переваги ринкових відносин, більшовицька політика та ідеологія підмінює реальні економічні процеси штучними. НЕП закривають і починається розквіт “сталінської демократії”, деформуються принципи бухгалтерського обліку. Тому іде наступ на стару бухгалтерську гвардію, яку називають “купкою буржуазних реставраторів і апологетів всіх рівнів”. Найбільше, звичайно, зазнали утисків О.П. Рудановський і О.М. Галаган.

У 30-х роках ХХ ст. зароджується соціалістичний облік. Його фундаторами та представниками стали Н.Ласкін, Н.Гегечкорі, Е.Глейх, П.Клейман, Д.Андріонов та інші. Найбільш його теоретичним досягненням став його класовий характер. Російський проф. Я.В. Соколов назвав його періодом деформації принципів бухгалтерського обліку [48, с.475]. У цьому періоді існуючий лад ідеологічно спрямував розвиток такої “незалежної” науки як бухгалтерський облік у русло виховання нової школи обліку - комуністичної із повним запереченням існуючих традицій та постулатів. Почалися репресії та фізичне знищення генофону нації - інтелегенції, до якої, без сумніву, належали й облікові працівники, практики та вчені.

У методичному плані доходило до облікових та економічних абсурдів. Обліковій науці була нав’язана велика дискусія, яка повністю наперед була зведеною до ідеологізації бухгалтерського обліку.

У 1931 році в газеті “Більшовик” з’являється стаття Е.Кольмана, в якій він звинувачує шкідників обліково-теоретичного фронту в тому, що вони залишок товарів у балансі вчать оцінювати за собівартістю, а не за продажними цінами. Виробляється товарів багато, а купити їх за такою ціною неможливо. Така методика свідчить про занижену величину товарної маси і в результаті в СРСР товарів менше, ніж дійсно є. Це принижує соціалізм перед капіталістами, і така оцінка носить контрреволюційний характер [48, с.475].

Д.Савшинський писав, що рахунки фінансово-результативні, це “пережиток капіталізму” і соціалістичне господарство в своїй номенклатурі подібних рахунків мати не може.

У 1930 році поширення набула праця Н.Блатова, І.Богословського, М.Помазкова “Обліково-бухгалтерські курси дому”. Згодом її авторів звинуватили в буржуазній ідеології. М.Х.Жебрак - відомий вчений радянського періоду (українець за походженням) був одним із творців нормативного методу на базі американської системи “стандарт-кост”. Тільки вийшла праця “Основні елементи промислового обліку в СРСР і за кордоном”, як її назвали “троцькістсько-меншовицькою”, а автора звинуватили в контрабанді капіталістичних ідей.

Таких прикладів можна подати безліч. Тому дискусія між “старорежимними” і молодими вченими дуже швидко закінчилася на користь останніх. Сферою обліку було визнано все народне господарство, а не окреме господарство, як вважав О.М. Галаган, теорія і галузевий облік були об’єднані в один курс - бухгалтерський облік, подвійний запис почав трактуватися як складова методу бухгалтерського обліку, а не як об’єктивний закон.

Почав зароджуватися централізований облік. У кінці 1931 року було організовано єдиний орган керівництва соціалістичним обліком - Центральне управління народногосподарського обліку СРСР при Держплані СРСР - ЦУНГЦ.

У 1946 р. в м. Львові виходить праця В.Горбачевського “Курс бухгалтерії”, яка мала значний практичний і читацький інтерес. Корисними її ідеї можуть стати для широкого загалу і сьогодні (уривки даної книг ми подали в додатку 6).

У цей же час виникає ідея єдиного соціалістичного обліку об’єднанням усіх його видів. На жаль, ці хибні деформовані ідеї мають місце і сьогодні в теоретичному курсі бухгалтерського обліку.

Радянська Україна в складі колишнього СРСР зазнала таких же потрясінь: це стосується і бухгалтерського обліку, і тих вчених, які його формували.

Прекрасні вчені всіх національностей Я.Гальперін, Н.Кипарисов, Н.Леонтєв, О.Рудановський, О.Галаган, М.Жебрак та інші відчували утиски з боку уряду. З 1917 до 1953 року бухгалтерські кадри витримали

“три перевірки” і тільки смерть Сталіна покінчила з цими переслідуваннями.

Після 1953 року в обліку спостерігається деяка стійкість. Були значні досягнення в галузі господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, механізації, а потім автоматизації обліку, централізації обліку. Облік був спрямований на державотворення.

Слід відзначити, що провідні вчені-бухгалтери були вихідцями з України або працювали в ній: М.Х.Жебрак, А.І.Лозінський, потім А.Ж.Маргуліс, І.І.Поклад, В.Б.Івашкевич та інші. Автори не ставили за собою мету описувати історичну ходу розвитку бухгалтерського обліку в СРСР. Але слід відзначити, що дане питання детально висвітлене в працях Маздорова В.А. [27] та Соколова Я.В. [47, 48].

Поряд з московською та петербурзькою формується своя українська бухгалтерська школа. Створюються спеціалізовані вищі навчальні заклади в Києві, Харкові, Одесі, а згодом у Тернополі. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили П.П.Німчинов, Н.Г.Чумаченко, А.Н.Кузьмінський та інші.

Німчинов Прокофій Петрович - видатний вчений-економіст в галузі обліку, доктор економічних наук, професор, народився в селянській сім'ї на Полтавщині. Працював на практичній роботі, головним бухгалтером, ревізором, завідував кафедрою бухгалтерського обліку в промисловості Київського інституту народного господарства (Київський державний економічний університет). Зробив значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в ключових галузях промисловості. Автор понад як 200 наукових праць, в т.ч. багатьох підручників, навчальних посібників, монографій.

Життєвий шлях А.М. Кузьмінського розпочався в селі Яцковичі Овруцького району Житомирської області в родині бухгалтера і вчительки, народився 8 листопада 1935 р. Після закінчення середньої школи у м. Дубно він вступив до Львівського державного університету, а потім перевівся до Львівського торговельно-економічного інституту. Після завершення освіти обіймав посаду старшого викладача в Ужгородській обліково-бухгалтерській школі, звідки перейшов на роботу

до Київського державного економічного університету. Цьому вузові А.М. Кузьмінський віддав понад 30 років свого життя. Тут він пройшов усі щаблі професійного зростання - від аспіранта до професора, доктора економічних наук, завідувача кафедри.

За вагомий внесок у розвиток бухгалтерської науки і вищої школи його було удостоєно звань Заслуженого діяча науки і техніки України та академіка АН Вищої школи України.

Перу А.М. Кузьмінського належать десятки наукових праць, підручників, посібників, за якими сьогодні навчаються студенти не тільки в Україні, а й за її межами. Зокрема, це книги “Теорія бухгалтерського обліку”, “Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності”, “Бухгалтерський облік у промисловості будівельних матеріалів” та ін. Багато публікацій присвячено комп’ютеризації обліку.

Розробляючи методологію нового журналу, аналогів якого в Україні не було, Анатолій Миколайович особливу увагу приділяв тим проблемам, що мають найважливіше значення для розвитку теорії та становлення практики бухгалтерського обліку і аудиту в молодій Українській державі. На це він спрямував творчий пошук редакційного та авторського колективу.

Учений зі світовим ім’ям, А.М. Кузьмінський брав активну участь у роботі міжнародних галузевих організацій, зокрема Європейської асоціації бухгалтерів. З кожного закордонного відрядження він приїздив, сповнений нових ідей щодо реформування національних нормативів обліку згідно з вимогами міжнародної практики, впровадження найсучасніших досягнень у цій галузі. Журнал опублікував ряд наукових розробок відомих фахівців школи і напрямів обліку. Широко висвітлювався зарубіжний досвід.

Дбаючи про майбутнє української науки, Анатолій Миколайович залучав до авторського активу молодих науковців.

Умілий організатор, що володів сучасним економічним мисленням, він сам працював з натхненням, передаючи свою відданість справі й захопленість професією всім, хто знаходився поруч з ним.

Україна вступає в новий історичний період - період незалежності і формування нових національних економічних відносин на засадах ринкової економіки, формується нова облікова політика держави, але це ще поки не історія, це - її майбутнє.

3.6. Деякі погляди на початкові етапи становлення бюджетного обліку в Україні та формування його об'єктів

Перші відомості про зародження бюджетного обліку ми зустрічаємо в Україні за часів І.Мазепи. Бюджетний облік, як облік виконання Державного бюджету, як правило, повинен будуватись на основі незалежного бюджетного устрою і є його структурним компонентом.

У передреволюційні часи Україна входила до складу Росії, була однією з її 9-ти провінцій. За таких умов розвиток її бюджетного обліку практично був неможливим.

У межах загального бюджету в Росії Україна в складі 9 губерній (1909-1913 рр.) давала 20% державного доходу, а діставала лише 12% надходжень. На одну душу населення це становило відповідно 17 і 8,65 крб. Майже половина (45%-46%) державних доходів з України використовувалася в різних областях України [24, с. 1036].

Спроби побудови бюджетного обліку, як складової частини Державного бюджету в Україні були зроблені в 1917-1920 рр. За рішенням Центральної Ради наприкінці 1917 р. створено власну фінансову систему. І цей час слід назвати датою народження бюджетного обліку України. Подальший його розвиток відбувався в період Гетьманату. За його даними загальна сума прибутків становила 3249730000 крб. (з них звичайних 3179680000 крб., надзвичайних 70050000 крб), видатків - 5434673500 крб. (з них звичайних 4265352000, надзвичайних 1081383000). Дефіцит у 2097005000 крб. мав бути покритий випуском серії білетів Державної скарбниці на суму 1004650000 крб. та іншими кредитними операціями [24, с. 1123]. Вище зазначене свідчить, що в період свого зародження бюджетний облік визначив свої перші об'єкти: доходи та видатки бюджету.

У період “воєнного комунізму” (до 1921 р.) існування “продрозверстки” та хлібної монополії, об’єкти бюджетного обліку поповнилися - як облічувані предмети в складі бюджету з’явилися продукти харчування. Власне бюджету, і закономірно бюджетного обліку в той час не було. Існування грошових податків (доходів бюджету - об’єктів бюджетного обліку) в умовах катастрофічної інфляції втрачало сенс і тому їх скасували. На заміну прийшла натуралізація всіх господарських відносин в країні. Тому бюджетний облік проводився як облік виконання короткотермінових прибутково-видаткових кошторисів, де в прибутковій частині його об’єктами були різні конфіскації та контрибуції. Великі дефіцити зазначених кошторисів покривалися за рахунок безмірної емісії грошей (ще один об’єкт бюджетного обліку, що виник саме в цей час).

Після банкрутства “продрозверстки” і переходу до НЕПу розпочався третій період розвитку бюджетного обліку. Відроджується функція податків, як джерела формування доходів бюджету. У 1923 р. харчовий податок був перетворений на новий об’єкт бюджетного обліку - сільськогосподарський податок з правом його часткової сплати грошовими коштами, а з 1924 р. даний податок сплачувався тільки в грошовій формі. До нього додалися два інші: промисловий і загальноприбутковий. Ці три податки склали основу безпосереднього оподаткування промисловості населення та формування доходів бюджету. Окрім них, облікові підлягали в складі доходів бюджету низка непрямих податків: рентний податок, податок із спадщини та дарування, податок на надприбуток, судові і гербові доходи, а також мито. Джерелом посередніх податків стали акцизи та неподаткові прибутки. За даними бюджетного обліку з 1923-1924 до 1924-1930 рр. бюджет України збільшився в 13,5 разів, хоча бюджет колишнього СРСР в той час зріс лише в 9 разів [24, с.1124].

Процес виконання бюджету та порядок його констатації і відображення в обліку в цей час регламентувався щорічно союзними органами влади в процесі підготовки бюджету.

Поштовхом у розвитку об’єктів бюджетного обліку стало положення “Про бюджетні права СРСР і союзних республік” (1927 р).

Згідно з ним фіксувалися певні твердо визначені прибуткові джерела фінансування та механізм розподілу прибуткових джерел. Саме в цей період, на нашу думку, доходи розділилися на нараховані та касові, а видатки - на касові та фактичні. 1 жовтня 1930 року в СРСР була проведена податкова реформа. Основним її наслідком було встановлення податку з обігу, що значно збільшило вагу в бюджеті посередніх податків.

Одним із важливих об'єктів бюджетного обліку тоді стають масові позики, формально-добровільні, фактично-примусові (щороку в населення під ними вилучалося 10% заробітку).

Зміна структури бюджетних надходжень вплинула на організацію бюджетного обліку. Податок з обігу цілком входив до загальносоюзного бюджету, а потім за нормативами перераховувався в бюджети союзних республік. Він був основним у формуванні бюджету, і можна зробити висновок про те, що Україна в цей час не мала власного бюджету, бо була джерелом формування лише союзного бюджету.

Юридичних та нормативних актів з організації бюджетного обліку в цей час не публікувалося. Існує думка, що цей стратегічно-державний облік регламентувався таємними інструкціями. Хоча окремі питання його функціонування відображено в таких працях: Мальців П. “Україна в державному бюджеті Росії”. - Лубин, 1917; Добриловський М. “Фінанси України. Статистика фінансів”, 1928; Мітіліно М. “Основи фінансової науки”, ДВЧ, 1929; “Праці комісії для виучування фінансових справ”, III-IV, ВУАН, 1929; Рудановський П. “Державні податки”. - X., 1932.

**А У Д И Т О Р С Ь К А
Ф І Р М А**

(Ліцензія Аудиторської палати України № 000378)

Коло питань, за якими працює фірма:

- обов'язкові аудиторські перевірки згідно з чинним законодавством;
- аудиторські перевірки в процесі приватизації та корпоратизації;
- оцінка вартості майна;
- визначення фінансового стану засновників комерційних структур;
- розрахунок можливих фінансових ризиків діяльності;
- податкове консультування;
- інформаційно-довідкове консультування та обслуговування;
- відновлення бухгалтерського обліку, його постановка, ведення і складання звітності;
- представлення інтересів клієнтів в державних органах (податкових адміністраціях, державних фондах, державному суді тощо);
- розробка договорів, що регулюють підприємницьку діяльність, оптимізація оподаткування.

“Тер Аудит”

☎ 43-23-23 в м. Тернополі

ГЛАВА IV. Господарський облік виробництва та торгівлі в Галичині, Буковині та Закарпатті в дорадянський період*

4.1. Сільське господарство

Вище ми познайомили читача з короткою історією обліку в Україні та розвинених європейських країнах. Однак було б несправедливо не пов'язати бухгалтерський облік з усією системою господарського обліку, складовою частиною якого він є. Тим більше, що читачам цікавою є система торгівлі, виробництва та ведення господарського обліку в західному регіоні в минулому. Вище ми фрагментарно вже торкалися цих питань.

Не будемо вдаватися до думок відомих німецьких, чеських, польських, українських, угорських та інших економістів з приводу того, чи окупація західноукраїнських земель сприяла розвитку цивілізації цієї частини України чи ні. Але якщо зрівняти ті регіони України і звернутися до земель інших континентів, які були колонізовані і тих, яких колонізація не зачепила, то висновок напрошується однозначний.

Західний регіон України, особливо Галицьке Поділля, де відмінний чорнозем Богом був вготований бути аграрним сектором економіки тодішньої Австро-Угорської імперії, а не як аграрно-сировинний придаток. Знаючи земельний кадастр Європи, чорнозем Західної України ніяк не міг використовуватися під інші галузі економіки, окрім сільського господарства.

Зокрема, про це йдеться й у відомій економічній роботі І.Я. Франка "Громадські шпихліри і шпихліровий фонд у Галичині у 1784 - 1840 рр.". Не будучи економістом, І.Франко прекрасно вивчив питання диференційної ренти та дешевої робочої сили - факторів, які ставили галицький сільськогосподарський ринок поза всякою конкуренцією в Європі.

* Глава написана за матеріалами монографії Задорожного В.Г. "Товарне виробництво і торгівля на західноукраїнських землях (кінець XVII перша половина XIX століття)". - Львів: "Вища школа", 1989.

Безумовно, що в усьому товарному виробництві, і це залишилось і на сьогодні, західний регіон завжди виділявся своїм аграрним сектором.

Організаційно господарськими одиницями тут були поміщицькі маєтки разом з прилеглими до них фільварками та селами, а також містечками, містами, промисловими підприємствами, млинами, корчмами, ярмарками, торгами, торговцями, базарами.

Поряд з вирощуванням спільних, необхідних для внутрішнього вжитку культур і тварин, кожен район в силу своїх специфічних особливостей, спеціалізувався на тих чи інших видах сільськогосподарської продукції.

Галицьке Поділля - долини, низовини, гірські скали були переважно зоною рослинництва, гірські райони Галичини, Буковини та Закарпаття - зоною тваринництва. Крім цього, існувала і досить вузька спеціалізація, яка зводилася до вирощування певного виду культур чи певної групи тварин. Так на Тернопільщині типовим фільварковим господарством був Ягільницький ключ - власність графів Лянцкоронських. У 30-х роках XIX століття у цьому господарстві збирали вівса і жита найбільше з усіх культур, але на ринку першість посідала пшениця, і за прибутком у фільварку вона теж була на першому місці. Наприклад, 1847 р. у фільварку с. Улашківці у балансовій відомості доходів, за даними бухгалтерського обліку овес був на першому місці, а пшениця на другому [ЦДІА України у м. Львові Ф 181, справа 5273, 5276].

Крім фільварків графів Лянцкоронських, багато хліба в Східній Галичині вироблялось фільварковими господарствами графів Потоцьких та іншими. Так Потоцькі володіли понад 60 фільварками і мали десятки тисяч моргів поля на Бережанщині, Гусятинщині. Близькість таких великих міст Галичини, як Львів, Станіславів (Івано-Франківськ), Тернопіль забезпечували стійкий рівень збуту зернової продукції.

Багато фільварків виробляли хліб як для продажу, так і для забезпечення власних потреб. Як показують дані бухгалтерського обліку, які узагальнювались у тодішній статистиці, за обсягом посідали перше місце овес і жито, друге - ячмінь і гречка, останнє місце - пшениця. Але у динаміці питома вага пшениці неухильно зростала, а вівса спадала. Щодо

ячменю, то він був основною сировиною для броварень. І як свідчать облікові дані, в роки неврожаю виникла необхідність його закупу влі на ринках. Тому, враховуючи попит і ціну на пиво, вирощування вівса було досить стабільне. Найбільш відомими броварнями в нашому краї були і є Микулинецький бровар, якому в 1998 році виповнюється триста років, Глібівський бровар, а згодом і Тернопільський бровар. Овес в основному йшов на фураж фільварковій худобі та птиці.

Отже, в сільському господарстві організаційною формою його ведення в основному було фільваркове господарство. У рослинництві одержана продукція йшла на продаж, що становило основне джерело доходів. Частина, особливо ячмінь, жито, пшениця перероблялись на броварнях і гуральнях, що теж давало значні прибутки, а частина йшла на фураж худобі та для внутрішнього споживання.

Землі великих землевласників здавалися в оренду селянам і в користування іншим землевласникам. Грошова рента та орендні платежі теж поповнювали дохід фільваркового господарства.

У першій половині XIX століття зернове виробництво набуло розвитку і на Закарпатті. Найяскравіше це можна прослідкувати на прикладі Мукачевсько-Гинадіївської домінії, де посіви зернових культур збільшувалися з року в рік. За бухгалтерськими звітами керуючих фільварками слід зробити висновок про те, що з 1806 до 1848 року посівні площі під зернові культури зросли в три рази.

На жаль, за даними обліку встановити обсяг врожаю значно важче ніж розміри посівів. Справа в тому, що звіти про обмолот хліба на Закарпатті, як і в Східній Галичині склалися поквартально, коли ще не весь хліб був обмолочений.

На початку XIX століття найважливішою культурою землеробського виробництва стає картопля. Це не тільки основний продукт харчування, в першу чергу для селян, але й поштовх для розвитку гуралень, виробництва крохмалю, новий вид фуражу. Вирощування картоплі стає вигіднішим внаслідок нижчої собівартості її виробництва порівняно з зерновими культурами і в насамперед пшеницею. Враховуючи майже повністю ручну працю в сільському господарстві того часу, вирощування картоплі було менш трудомістким, ніж зернових, а

врожайність набагато вищою. Так, за даними рільничо-промислового тижневика 1840 р., зазначається, що “з 1814 року настає нова ера в сільському господарстві, бо з цього моменту розпочинається культивування картоплі в Галичині, що викликало гуральницьку гарячку, яка за 20 років набула небачених розмірів”.

За даними обліку, в середньому з морга (0,55 га) на Тернопільщині врожайність змінювалася від 80 до 90 корців (96,044 кг) картоплі. На Львівщині в 20-х роках минулого століття в селах Старе Село, Звенигород, Вижняни, Перемишляни збір картоплі становив 358 корців, а в 40-х роках вже 6370 корців. Картопляний “бум” фактично охопив всю Західну Україну. Вона була одночасно і харчовим продуктом і технічною культурою.

Щодо технічних культур, то традиційними тут були і залишилися льон, коноплі, хміль, тютюн. Технічні культури, як і картопля, сприяли розвиткові торговельного землеробства. Льон і коноплі культивувалися в Східній Галичині, Буковині, Закарпатті, як правило в фільварковому та селянському господарствах. Сировина йшла на полотно, мотузки, мішки, а також реалізувалася на інші потреби. Так, в Роздольському повіті на Львівщині щорічно висівали до 5 корців льону та до 4 корців конопель [ЦДІА України у Львові Ф. 181, справа 2500].

До середини дев'ятнадцятого століття за статистичними даними Львівського архіву постійно підвищувалася врожайність і збільшувалися посівні площі льону та конопель. У Східній Галичині під посівами льону було зайнято понад 64 тис. моргів, а коноплі - понад 82,5 тис. моргів орної землі.

З конопляного сім'я виготовляли олію для харчування і макуху для відгодівлі телят. На початку XIX століття значного поширення набуло вирощування багаторічних трав, зокрема, конюшини. Поширення вирощування багаторічних трав у сільському господарстві Австро-Угорської імперії захопило повністю і західноукраїнські землі. Особливо великі успіхи мали маєтки Чарторійських, управителем яких був відомий вчений-економіст та агроном Ф.Ройтер. Він відмовився від трипільної системи, ліквідував парові поля і запровадив п'яти-шестипільні сівозміни.

Багаторічні трави змінювали фуражний баланс, для їх вирощування збагачували ґрунти азотними добривами і покращували їх структуру, підвищували в цілому врожайність і, що важливо, розвивали торговельне землеробство.

Як відомо, виробництво та продаж тютюну в Австро-Угорській імперії були повністю монополізовані державою, що давало їй значні прибутки. Тому австрійський уряд був зацікавлений у цій галузі рослинництва. Як свідчать статистичні дані, вона досить швидко розвивалася. У кінці XVIII століття в Ягільницькому кущі Чортківського повіту на Тернопільщині є такі відомості про посів і вихід тютюну (див. таблицю № 2).

Таблиця № 2

Дані про посів і вихід тютюну
по Ягільницькому кущі Чортківського району Тернопільщини

Роки	Посів в корцях	Вихід в корцях
1791	-	631
1792	5	196
1793	6	780
1796	5	661
1798	-	593

У 1845 році тільки в трьох селах Ягільницького куща під тютюн було відведено 171,5 моргів землі, з яких зібрано 1468 корців тютюнової маси.

Найбільш поширеною зоною вирощування тютюну були басейни Дністра та Прута, а також частково і Закарпаття.

Західноукраїнські землі завжди славилися своїм городництвом, садівництвом та виноградарством. Архівні документи свідчать, що наприкінці XVIII століття, першій половні XIX у фільварковому господарстві стають модними так звані “англійські” городи. У топографічному описі села Купчинці, що на Тернопільщині, відзначається, що в 1805 році під городи фільварку відведено 14 моргів 807 сажнів квадратних. За даними бухгалтерського обліку каса

управління Роздольського куша виділила для спорядження городників 58 флоренів, 1818 р. - 90 золотих римських тощо. Утримання англійського городу в 1840 році обійшлося в 800, а в 1842 році вже 1700 флоренів [ЦДІА Україна у м.Львові ф. 720, справа 466]. Щодо городництва, то бухгалтерські звіти, які зберігаються у Львівському архіві свідчать, що в 1790 році до каси управління Монастирського ключа (куша) надійшов виторг від зібраного врожаю фруктів у чотирьох садах (48 злотих). Крім цього, різним купцям було продано городини на 209 злотих. Згідно з даними інвентаризації камерального маєтку в с.Підбуж Самбірського округу 1811 р. там було 5740 фруктових дерев. У 1817-1818 рр. прибуток від оренди чотирьох садів Роздольського ключа становив 956 римських золотих.

На підставі садівництва базувалась і їх певна промислова переробка - сушіння фруктів, виготовлення наливок і вин. Поряд із садівництвом виноградарство набуло найбільшого розвитку на Закарпатті. Теплий і вологий клімат сприяли в одержанні в окремі роки великих врожаїв. Найбільше промислового винограду вирощувалося в районі Берегова, Виногорова, Мукачева. Середнянське вино користувалося попитом на міжнародному ринку.

За даними бухгалтерського та статистичного обліку слід зробити висновок про те, що на західноукраїнських землях був досить високий рівень землеробства. Найбільш поширеними були зернові культури, картопля, технічні культури, садівництво, городництво, виноградарство.

Повністю забезпечувалися внутрішні потреби для харчування, фуражу худобі, промислової переробки, а також реалізації на місцевому ринку та експорту, особливо на Правобережну та Лівобережну Україну та у Росію. Цьому сприяла висока організація виробництва, чіткий облік і висока культура землеробства (сівозміни, ферми удобрення ґрунтів тощо).

Щодо тваринництва, то наприкінці XVIII і початку XIX століть у кожному фільварку існували молочно-товарні ферми. Як засвідчують статистичні дані, поголів'я худоби невпинно зростало, особливо корів і молодняка. З молока виготовляли сир, масло та іншу молочну продукцію, а молодняк йшов на відгодівлю та продаж. Згідно з господарським

реєстром, який був досить важливим бухгалтерським документом того часу, у 1811 р. для фільварку с.Березина було закуплено на торгах в Калуші, Болахові, Роздолі і Ходорові 33 корови, два бугаї і два бики. На це витрачено 1744 дукати. Згодом, у 1816 р. на ярмарках у Надвірній і Стрию було докуплено 19 корів, 32 воли, одного бугая. Майже вся закуплена худоба призначалася для відгодівлі при Роздольській пивоварні [ЦДІА України у м. Львові. Ф.181, справа 2512, 2495].

Найбільше великої рогатої худоби та коней було в Ягольницькому кущі, зокрема 1820 р. - 1332 коні, 736 волів, 600 корів, понад 3100 молодняка, в наступному році поголів'я збільшилось на 21% [ЦДІА України у м.Львові. Ф.181, справа 5329]. Вирощування і продаж худоби стає прибутковою справою, фільварки намагаються перебудуватися з зернових на тваринницькі. Як засвідчують архівні дані тодішнього бухгалтерського обліку, торгівля худобою по прибутковості стає другою після торгівлі горілкою. А це вимагало і покращення породистості худоби. У бухгалтерських документах знаходимо відомості про те, що усі поміщицькі господарства утримували корів, волів, використовували хліб, відходи горілчаної промиловості для відгодівлі худоби, яка пізніше йшла на ринок. За даними тогочасного обліку та статистики, протягом першої половини XIX століття у Східній Галичині на великих луках і пасовищах випасалися десятки тисяч голів великої рогатої худоби м'ясо-молочної породи. Відгодована худоба йшла на ринки практично всіх міст імперії. За підрахунками в 40-х роках XIX століття в усіх фільварках Галичини нараховувалося в обігу (відгодівля та реалізація) понад 60 тис. волів на суму 1,2 млн. золотих римських.

Наприкінці XVIII - першій половині XIX століття у великих поміщицьких господарствах Галичини концентрувалася переважна більшість коней. Незважаючи на наполеонівські війни в Європі, поголів'я коней, за винятком цього періоду, постійно зростало: 1772 р. - понад 267 тис., 1808 р. - понад 231 тис., 1847 р. - майже 580 тис. Коні стали основною тяговою силою в господарстві, приватному транспорті, армії. Зрозуміло, що попит на них зростав як на державному, так і на приватному рівнях. Періодично влаштовувалися ярмарки, де відзначали

кращих господарів коней, а у Львові відбувалися періодично кінні перегони.

Наполеонівські війни, які практично блокували Англію, що була основним світовим виробником вовни і майже монополюючо займалася вирощуванням овець, дали поштовх Австрії, Росії та іншим країнам Європи зайнятись розведенням овець. Галицька шляхта та угорське дворянство посіли провідне місце в цій дуже прибутковій галузі. За статистичними даними, взятими у Львівському архіві, розвиток вівчарства в Галичині і Буковині характеризується такими даними (див. табл. № 3).

Таблиця № 3

Розвиток вівчарства в Галичині та Буковині
в першій половині XIX століття

Роки	Поголів'я овець в тис.
1810	381,1
1823	655,4
1830	706,2
1843	1564,2
1847	1420,4

Грошовий прибуток від галузі за цими ж архівними даними вносили майже 80 тис. римських в рік.

Взяті у Львівському архіві дані балансових звітів Струсівського та Улашківського фільварків графа К.Лянцкоронського свідчать, що у 1831 році на будівництво комори у фільварку с.Струсів витрачено 300 флоринів, за 1841 рік зафіксовано, що граф одержав від продажу вовни готівкою 5500 флоренів. У 1841 році виторг від проданої вовни з Улашківської та Струсівської вічарень становив 7500 флоренів.

Продукція реалізувалася на внутрішньому та зовнішньому ринках. Вовна йшла на виробництво сукна, шкіри та виготовлення верхнього одягу, шапок. Довший час всі потреби населення в одязі задовольнялися домашніми виробами, тільки їх незначна частина носила фабричний суконний та вовняний одяг.

Фільварки та окремі селянські господарства займалися досить інтенсивно і продуктивним свинарством. Так, акт ревізії 1821 року в дев'яти фільварках Ягільницького ключа свідчить про наявність 550 свиней. У статистичному звіті про розвиток тваринництва в Галичині 1849 року зазначалося: чеські торговельники щорічно постачали на торги в Оставу до 200 тис. свиней, а в період карантинних заборон на велику рогату худобу - до 280 тис. Сало, м'ясо, відгодовані свині, поросята продавалися на місцевих базарах. У балансових звітах, на жаль, збереглося досить мало інформації про розвиток птахівництва в фільварковому господарстві. Це пояснюється тим, що птиця (індики, гуси, качки, кури,) йшли для задоволення внутрішніх потреб і лише частково реалізувалися на місцевих торгах.

У фільварковому господарстві та господарстві селян великого значення набуло бджільництво. Селяни, які розводили бджіл, здавали до панського дрову десятину. Так за архівними даними, згідно з статистичним рапортом 1820 року пасіки Роздольського куща, зимівник було заховано 60 пнів фільваркових і 23 пні з десятини. Прибуток від літнього висіву меду виносив п'ять півбочок (півбочка = 16 гарнців, гарнець - 3,77 л). Бджільництвом займалися і на церковних землях. Так, 1847 р. у Сколівському греко-католицькому деканаті налічувалося 350 бджолиних вуликів. Мед і віск вивозили в Австрію, Чехію, Моравію, Польщу, Італію тощо. У 1849 році за кордон продано 16 тис. корців меду і 7000 корців воску. Багато меду продавалося на місцевих ринках. Із воску виробляли свічки, які були основним джерелом освітлення приміщень. Продукти бджільництва широко застосовувались у народній медицині й ветеринарії.

За даними фінансових звітів прибуткових кас фільварків, що знаходяться в історичному архіві м. Львова, можна зробити висновок про наявність великих рибних господарств, зокрема в Галичині. За фінансовим звітом Ходорівського куща прибуток від вилову і продажу риби становив: 1831 р. - 1701, 1833р. - 1984, 1840 р. - 3500 золотих римських.

4.2. Облік промислового виробництва

У фільварковому сільському господарстві, як це видно з викладеного вище матеріалу, розвивались і промислові підприємства. Територіально це був розвиток промислового виробництва на селі. У містах промислове виробництво формувалося в таких формах: міське ремесло, купецькі промислові підприємства, державні мануфактури. Наявність дешевої сировини та робочої сили, яка в більшості зайнята на селі сезонною роботою, виходячи з кліматичних умов, об'єктивно підводила багатих землевласників до організації в своїх маєтках промислових підприємств. На жаль, цей принцип у свій час був повністю заперечений післяреволюційними змінами і тільки починає відроджуватися. Вирощування, відгодівля і одночасно перероблення сільськогосподарської продукції безперечно зробить її прибутковою, а не дотаційною. Це розуміли ще в ті давні часи. Крім того на території фільварків і сіл, що належали до них, видобувались і наявні там корисні копалини. Промислові підприємства не виступали як фільваркові філії, а як окремі організаційно-економічні одиниці.

Найбільш поширеними галузями, які розвивали великі землевласники на західноукраїнських землях були: пивоварна, борошномельна, залізобна, лісова, горілчана, виробництво будівельних матеріалів. Крім цього, в Східній Галичині широкого розвитку набуло цукроваріння, паперове та шкіряне виробництво, на Закарпатті - виноробство, виготовлення галуни, поташу, селітри; на Буковині - виробництво поташу, фурнітури, будівельного матеріалу тощо.

Розвинутими галузями в Східній Галичині були броварництво та гуральництво. Цьому сприяла наявність власної сировини - зерна, картоплі, лісу, примітивна технологія виробництва, дешева робоча сила з одного боку і великий попит на цей продукт з іншого. Тому держава та землевласники, а ними в основному була шляхта, володіючи правом пропінатії (виробництва та торгівлі алкогольними напоями) мали великі прибутки з цих галузей. Так, в 1836 році в Галичині й на Буковині налічувалося майже 4000 гуралень, які виробляли понад 19,2 млн. австрійських відер (10 л) горілки. З часом у зв'язку з концентрацією

виробництва, кількість гуралень зменшилась, але виробництво горілки не падало.

Пивоваріння здавна відоме в Західній Україні. Добре була налагоджене пивоварна справа в Ягільницькому кущі на Тернопільщині. Це передусім пояснювалося наявністю необхідної сировини - зерна. У 1820 році броварнею с. Нагірнянка вироблено 180 бочок пива. У 1836 році до пивоварні в м. Ягільниця закуплено 1735 корців ячменю, з якого отримано 740 бочок пива. У 1845 році Ягільницька броварня виробила 2571 бочку пива. Прибуток від його реалізації становив 7540 флоренів [ЦДДА України в м. Львові ф. 181, справа 4957, 4962, 4974]. На 1847 рік у Східній Галичині було вже 343 броварні, які виробили 470 тис. австрійських відер пива.

У 20-х роках XIX століття в фільварках почали займатися вирощуванням цукрових буряків з метою виробництва цукру та горілки. До середини XIX століття в Галичині діяло 18 цукроварень, якими володіли землевласники.

За даними обліку більшість обладнання, що знаходилося в цукроварнях, завозилося з-за кордону і монтувалося під керівництвом закордонних інженерів. Так, в Білому Камені та Нижневій цукроварні працювали на чеському обладнанні, на придбання якого було витрачено понад 15, 6 тис. золотих римських. У 1840 році цукроварнею с. Білий Камінь перероблено 6571 ц. буряків, отримано понад 40,7 тис. віденських фунтів цукру (фунт - 405 гр), а грошовий прибуток виносив понад 6600 золотих римських. Це, зокрема, зазначено в “Тижневику рільництва і промислу” № 6 за 1837 р. і № 39 за 1840 р.

Найбільша цукроварня, яка мала численні філії і сушарні, цукроварня Г.Дзедушицького в м. Товмач Станіславського (Івано-Франківського) округу, заснована 1838 року, тут вперше був встановлений паровий двигун у Галичині.

За даними рахункових звітів 40-х років сезонних і сталих робітників, враховуючи тих, які вирощували буряк і розробляли ліс, нараховувалося майже 6000 осіб. Середня заробітна плата становила 7 римських. На добу перероблялося 1500 корців буряка. За місяць тут

вироблялось 3000 ц цукру-рафінаду. Щомісячний прибуток сягав 100 тис. золотих римських [ЦДІА України в м. Львові ф. 181, справа 4933].

У цей період у фільварковому господарстві західноукраїнських земель значного розвитку набуло млинарство. У кінці XVIII століття в Україні нараховувалося понад 5 тис. млинів, прибутки від яких становили біля 600 тис. польських золотих, поступаючись лише прибуткам від пропінанції. Млини в основному були водяні, рідше вітряні, більшість млинів здавалась в оренду. У наукових джерелах знаходимо лише фрагментарні дані про млини в окремих маєтках. Так, “Газета Львівська” інформує про будівництво в 1812 році голландського млина - ”вітряка” в с. Лучинці Жовківської округи. Загальна вартість устаткування і будови становила 12 тис. золотих дукатів. У 1822 році на спорудження водяного млина в с. Заболотівка коло Ягільниці витрачено 2000 польських золотих, а будівництво такого ж млина в с. Улашківці в 1842 році обійшлося в 3400 золотих римських. А вже в 1844 році улашківський млин давав щорічно прибутку 1600 золотих римських. Збереглася відомість на заробітну плату, з якої видно, що мельнику виплачено 144, мірошнику - 25, контролеру - 30 золотих римських.

Млини забезпечували як внутрішні потреби гуралень, броварень, пекарень землевласників, так і селян, які користувалися млинами; за помол з них стягували натурою так званий мірчук - процент або частка від призначеного на помол зерна.

У великих поміщицьких землеволодіннях були також розвинені промислові виробництва будівельних матеріалів - цегли, черепиці, вапна, будівельного каменю. Так, якщо знову ж звернутись до Чортківщини на Тернопільщині, то в Ягільницькій зоні згідно з рахунковою відомістю 1837 року є такі дані про виробництво і витрати цегли, вапна і будівельного каменю: вироблено 43,3 тис. шт. цегли-сирівки, 90 тис. шт. випаленої цегли, понад 1000 корців негашеного вапна, 189,5 стосів будівельного “мурованого” каменю, 1400 шт. тесового каміння.

На території Підкарпаття найбільше цегельно-вапняне і черепичне виробництво було налагоджене у м. Роздолі. Балансовий звіт цегельні за 1826 р. фіксує, що тут вироблялося понад 101,5 тис. шт. цегли, 47,7 тис. шт. черепиці, 1180 корців вапна, 202 стоси будівельного каменю

і 88 шт. кам'яних плит. З даних бухгалтерського обліку собівартість цегли та інших матеріалів була досить низькою (низькотрудомістке добування сировини, порівняно невисока вартість робочої сили). Місцеві, хоч і незначні запаси залізних руд, значні лісові масиви, енергія гірських річок, дешева робоча сила сприяли розвиткові і поміщицької залізодобувної промисловості на Західній Україні. Залізнорудні підприємства (гути, рудні) виникали і зосереджувалися переважно в гірських маєтках Самбірської, Стрийської і Сяноцької округ. У 1825 році було 15 залізних гут, на яких добувалося 16 тис. віденських центнерів заліза. Але цієї кількості заліза не вистачало для того, щоб задовільнити попит місцевих ринків на залізоскоб'яні товари та інші металеві вироби. Згодом гутництво в краї зовсім занепало.

У Галичині, Буковині та Закарпатті з давніх-давен існувало виробництво та торгівля папером. На початку XIX століття з 50 папірень понад 30 знаходились у володінні маєтків землевласників. Хоч паперу вироблялось і багато в краї, але він не міг задовольнити потребу, а також конкурувати щодо якості з закордонним виробництвом паперу, який вироблявся машинним способом. Тому поміщицькі папірні почали занепадати, а замість них почали створюватися паперові фабрики з застосуванням паперових машин.

Щодо фаянсу і скла, то на початку XIX століття налічувалося дві фаянсові і п'ять скляних мануфактур у володінні маєтків. Статистичні дані, зокрема, дають таку інформацію: у 1802 р. у с. Глинську виникла найбільша фаянсова мануфактура, а в 1811 р. на її верстатах працювало 6 майстрів, 8 учнів і 30 допоміжних робітників. У 40-х роках на фабриці було 100 найманих робітників [ЦДІА України в м. Львові ф. 146, справа 158]. У 1844 р. на ній виготовлено 105 тис. шт. виробів вагою майже 1000 віденських центнерів на суму 36 тис. флоренів. Із звіту старости Бродівської округи за 1777 р. довідуємось, що в с. Пеняки виготовляють досить хороше біле і гарне скло.

В с. Кобарівці Золочівського округу в 1801 році шляхтич-землевласник А.Крігсгабер створив підприємство по виробництву свічок, де працювали робітники з Чехії. Щорічно фабрика переробляла на свічки 400 ц. воску.

Виробництво полотна і сукна, враховуючи те, що у фільварках культивувалися льон, коноплі, вирощували овець, теж не обійшли поміщицькі володіння. Так полотняна фабрика с. Невсе (Західна Галичина) була заснована ще в 1786 році і діяла до 1827 року. Верстати та обладнання було завезено з Англії. На фабриці працювало 400-500 робітників на 206 верстатах. Суконні фабрики на початку XIX ст. в Східній Галичині були в Залізцях, Сокалі, Підгайцях, Кривотулах, Кушкові та інших. Так в Залізцях вироблялося понад 2000 шт. сукна, байки і покривал.

Всі лісові масиви належали практично шляхті, дворянству, великим землевласникам. Звичайно, промислове виробництво значною мірою призвело до винищення лісів, в основному, у вигляді палива, адже край був бідним на вугілля, а нафта та газ не мали тоді ще промислових розробок. Так, в 40-х роках XIX століття броварні, гуральні, цегельні забрали тільки на Галицькому Поділлі половину лісу.

Переважна більшість ділового та переробленого лісу використовувалась як будівельний матеріал, що продавався на місцевих ринках і йшов на експорт в Росію. З дерева виготовляли поташ, скипидар, мазі, каніфоль, випалювали вугілля. Прибутки з цієї діяльності були досить високі. У 1847 на території Галичини нараховувалося 222 тартаки, які виготовляли гонт, балки, крокви, стропила, клепку, інші пиломатеріали.

Віз дров для опалення коштував 6 крейцерів, а для продажу в місті 30-40 крейцерів. Колода будівельного ялинового дерева коштувала 15-40 крейцерів.

Важливою галуззю промислових поміщицьких підприємств на Буковині було виробництво поташу. За відомістю окружного Буковинського старости 1798 року в маєтку Великий Кучурів діяла поташарня на десять котлів (700 корців щорічно). Тут працювали майстри і підмайстри-поташники, мірники, наглядачі (по дві особи) і 20 помічників. Продукція поташарні використовувалася для виробництва скла, вивозилася до Гданська. Великі грошові прибутки землевласникам Закарпаття давали галунові підприємства. Галун використовувався для фарбування тканин і дубіння шкір.

Отже, поміщицька (землевласницька) промисловість західноукраїнських земель була багатогалузевою. Розвивалися ті галузі, сировина яких була найдешевша і культивувалася, вирощувалася чи добувалася в конкретному землеволодінні. Архівні дані дають можливість констатувати про належний рівень ведення тут господарського обліку - бухгалтерського, господарчого (маєткового), як тепер кажуть, оперативного і статистичного. Дані газетних публікацій дозволяють зробити висновок про належний рівень статистики в Австро-Угорській імперії.

Цехова організація міських ремісників у містах поступово перетворювалася на кооперацію і мануфактуру. Звичайно, в економіці західноукраїнських земель міське ремесло відіграло не останню роль, але організаційно воно постійно змінювалося. Законодавчі акти Австро-Угорської імперії, особливо урядове розпорядження 1778 року, фактично відмінило цехові регламентації та традиції, обмежувало компетенцію і вплив цехів, полегшувало оволодіння майстерністю і вступ до цехів всім соціальним верствам населення і різних віросповідань. Ремеслом у містах мали право займатися також і сільські ремісники, які не належали до цехів. Було переглянуто і повністю ліквідовано старий порядок, що регламентував купівлю сировини, виготовлення продукції, кількість підмайстрів та учнів у одного майстра. Наступні численні урядові розпорядження обмежували цехову монополію, посилювали вільну конкуренцію. Цехи вимушені були пристосовуватися до нових виробничих відносин. Згідно з циркуляром надвірної канцелярії 1833 р. професії чітко поділялися на так звані “поліційні” і комерційні. До перших належали професії, які забезпечували продукцію для місцевого ринку: пекарі, різники, пивовари, медовари, чинбарі, кравці, шевці, столярі. Комерційні професії поділялись на три групи: цехові, позацехові та вільні. Позацехові ремісники працювали за державними концесіями і спеціальними дозволами.

У містах відбувалася колонізація виробництва. Перевага надавалася ремісникам німцям та австрійцям, вони мали ряд переваг - звільнялися від податків і військової служби.

Важливими центрами ремісничого виробництва були Львів, Тернопіль, Станіслав, Чернівці, Ужгород, Стрий, Мукачево, Броди, Бережани та інші. Найбільшим центром ремесла на західноукраїнських землях залишався Львів. На початку XIX століття у Львові налічувалося 130-164 майстри-кравці, 149-150 шевців, 53 кушніри, 40-60 столярів, 30-50 пекарів, стільки ж різників, 20-25 слюсарів, 20 миловарів, 20 бондарів, 24 ювеліри. Якщо на 1841 рік цехових майстрів основних ремісничих професій було 948, то в 1850 році - 1738.

Поступово відбувалося перетворення ремісничих майстерень на підприємства різних розмірів. Як свідчать архівні дані, першою в Галичині стала фабрика сільськогосподарських машин Й.Заславського в м.Надвірній Станіславської округи.

Згодом підприємства по виробництву сільськогосподарських машин почали виникати на базі ремісничих майстерень в інших містах, але найбільше у Львові. Значні фільваркові господарства вимагали більш ефективної і швидкої обробки ґрунтів. Отже, сільськогосподарське машинобудування було прибутковою галуззю промислового виробництва. Так, на базі слюсарського цеху в 1843 році виникає підприємство сільськогосподарських машин у Львові, його власником став Ф.Шуман. Відомим підприємством у Львові була мануфактура по виготовленню сільгоспмашин і металевих виробів К.Піцша і А.Куше, на якій працювало 50 робітників. Так, в 1854 році підприємство виготовило 23 молотарки, 6 пожежних машин, 3 помпи для води, 6 млинів, 6 олійних пресів, 6 пилюрам, 29 січкарень, 88 плугів тощо.

В основному в ремісничих майстернях працювало 5-10 робітників. Слід відзначити і певну спеціалізацію ремесла міст тих чи інших регіонів Західної України. Так, в Бродах існували цехи токарів, позолотників, кушнірів, бляхарів, римарів, сідлярів, ковалів, кравців та ін. У Кутах ремісники славилися майстерною обробкою шкіри. У спеціальних ремісничих майстернях - табахарнях з шкіри виготовляли високоякісний сап'ян. Так, у 1811 р. тут було 30 великих табахарень, де працювало 170 ремісників. Річна продукція у середньому становила 72 тис. шкір для пошиття чобіт загальною вартістю 120 тис. флоренів. На Буковині найпоширенішим ремеслом було шевство, кушнірство, ткацтво,

кравецтво, теслярство, обозництво. У Вижниці вироблялася тонка шкіра - кордуан, яка експортувалася за кордон. На Закарпатті ремесла були розвинуті в Ужгороді, Мукачеві, Берегові, Хусті. На початку XIX століття в Ужгороді нараховувалось 10 цехів, які об'єднували 380 майстрів і підмайстрів різних професій. Найбільш поширеними ремеслами були шевство і чинбарство.

Ремісничі майстерні, конкуруючи, поступово перетворювалися в промислові підприємства, їх почали витісняти мануфактури, а також купецький капітал, який все більше проникав у сферу виробництва. Купецькі підприємства виникали переважно у харчовій та споживчих галузях промисловості. Окремі розбагатілі купці, які спочатку були замовниками продукції, постачальниками сировини і збутовиками готових виробів на ринку, перетворювалися на вкладників власного капіталу у промислове виробництво. Таке явище спостерігалось насамперед у Львові.

У першій половині XIX століття на території Східної Галичини і Північної Буковини виникали купецькі підприємства мануфактурного типу з використанням вільнонаймної праці. Передусім йдеться про лікєро-горілчаний завод у Львові, заснований у 1787 році, і шкіряну мануфактуру у Буську, засновану в 1776 році, на яких відповідно працювало 23, 31 робітник. У 40-х роках XIX століття у Львові діяло 6 купецьких лікєро-горілчаних мануфактур, де працювало 170 найманих робітників [ЦДІА України в м. Львові ф. 146, справа 244, 99, 331].

Урядовий циркуляр 1838 року вимагав від кожного, хто засновував виробництво спиртних напоїв, глибоких теоретичних і практичних знань з бухгалтерії, технології та ведення діловодства, складання спеціального іспиту, а також наявності не менше ніж 5 тис. флоренів обігового капіталу.

У 1839 році багатий власник рудень В.Гомоляч розпочав будівництво першого у Львові млина (кошторисна вартість 120 тис. польських злотих). Млин обслуговувало постійно 18 робітників. У цей ж час у Львові починає діяльність відоме кондитерське підприємство Товарницького, яке щорічно виготовляло до 30 т. шоколаду.

Користувалася попитом і міська медоварня, яка в середині XIX століття варила в середньому 70 тис. л. меду.

Діяли у Львові купецькі олійні, виробництво воску, мила, свічок.

Купецькі підприємства відкривалися по всій Західній Україні: у Бродях, Станіславі, Тернополі, Дрогобичі, Надвірній, Бучачі, Коломиї, Бережанах та інших містах.

Поряд з вищезазначеними промисловими підприємствами - власників маєтків, ремісничих майстерень, купецьких підприємств, особливе місце займала державна мануфактура.

Державний капітал з заснуванням Австро-Угорської імперії відразу ж зайняв панівні (монополні) позиції у солевидобувній, тютюновій, а також частково у залізорудній промисловості Галичини. Тільки на державних солеварнях Прикарпаття працювало 1600 найманих робітників і 165 осіб адміністрації. Питома вага продукції солевидобувної і тютюнової промисловості в 1841 році становила восьму частину вартості вього промислового виробництва Галичини, або 6,5 млн. флоренів. У 1774 році була створена "Австрійська державна соляна монополія", яка мала урядовий патент, який засвідчував, що соледобувна галузь Галичини є власністю держави.

Аналогічна ситуація з солевидобуванням була і на Закарпатті. Були відкриті шахти на Маромарощині: "Михайло" (1802 р.), "Непомук-Янош" (1803 р.), "Терезія" (1809 р.), "Габор" (1821 р.) та інші.

Найбільшою тютюновою мануфактурою на Галичині була Винниківська фабрика, що існувала з 1779 року. На ній постійно працювало понад 800 робітників. Лише в 1829 році тут вироблено понад 36,6 тис. центнерів курильного тютюну і майже 2 тис. центнерів нюхальної табаки, за що виручено понад 1 млн. гульденів.

Другою такою фабрикою у Галичині була тютюнова фабрика в Монастириськах на Тернопільщині, заснована приблизно 1804 року. Тут в різні періоди працювало від 500 до 800 робітників, переважно жінки. На тютюнових фабриках вже тоді існував певний, досить примітивний поділ праці: виробництво напівфабрикатів, тютюну, цигарок.

Основним центром вирощування і переробки тютюну було м. Ягільниця з селами, що до нього прилягали. У 1847 році державні

прибутки від тютюнової монополії у Галичині становили майже 2 млн. флоренів, у 1850 - 2,2 млн., в 1857 р. - понад 4 млн. флоренів.

Поряд з приватними діяли також і державні металорудні підприємства. Так, у фінансовому звіті від 8.01.1815 р. фінансової палати у Відні відзначається, що на державних підприємствах вироблено 3500 центнерів заліза. На державних руднях Буковини виплавляли срібло, мідь, олово.

У 40-х роках австрійські власті зробили перші спроби розробки і видобування на Прикарпатті вугілля та нафти. Управління державних лісів у Дрогобичі в 1843 році одержало дозвіл на промислову розробку нафти в околицях Борислава. У 1848 році в Коломийській окрузі видобуто майже 35,6 центнерів кам'яного вугілля на суму 4100 золотих римських. Вугілля з Коломийської округи йшло на цукровий завод у Товмачі, щомісяця цукроварня споживала до 200 центнерів вугілля.

Військово-комунікаційні та економічні потреби Австрії спонукали її до будівництва доріг. Це позитивно вплинуло на торгівлю та візницький промисел. У середині XIX століття шосейні дороги в Галичині і Буковині сягали майже 3 тис. км. Це сприяло розвитку і поштової справи, на початку XIX століття в Західній Україні було 100 поштових станцій.

Одним із джерел поповнення австрійської державної скарбниці були прибутки від мита.

4.3. Облік торговельної діяльності

Маючи добре розвинене сільське господарство та промислове виробництво, західноукраїнські землі на початку XIX століття очікували нафтового, газового, а потім і вугільного “буму”. Територія дійсно гідна держави, яка має все: і енергоносії, і руди, і чорноземи, і золото, і срібло, і сіль. Тому, ясна річ, що виробництво могло знаходитись і процвітати лише в умовах товарно-грошових відносин, де торговельне посередництво, як внутрішнє, так і зовнішнє займало в економіці краю ключові позиції.

Внутрішня торгівля своїми основними організаційними формами мала постійну (стаціонарну) торгівлю в строго відведених місцях, а також ярмаркову і базарну.

Ярмаркова форма торгівлі вважалась регулярною, правильно організованою, періодичною формою торгівлі. У XIX ст. ярмарки були домінуючою формою міжміського, міжсільського, міжрегіонального обміну, виконуючи функції одночасно і місцевого торгу. На ярмарках був виставлений і товар іноземних купців. До періодичної торгівлі належала також і базарна торгівля. Базари відбувалися в різних населених пунктах від сіл до великих міст через певні проміжки часу в межах тижня. Проміжне місце між ярмарками і базарами займали торги. Торги спеціалізувалися на продажу певного виду товару - худоби, зерна тощо. Вищою формою торгівлі, на відміну від періодичної та епізодичної, ставала стаціонарна торгівля. Постійна (стаціонарна) торгівля проводилася через різноманітні торговельні заклади - крамниці, склепи, магазини, склади, ятки, шинки, корчми, заїзди тощо. За таких умов продавці і покупці мали змогу задовольняти свої потреби щоденно.

Ярмарок був основним місцем збуту промислових і сільськогосподарських товарів, які потрапляли тут до споживача безпосередньо від виробників або купців, скупників-посередників. Отже, через ярмарки, як і через інші ланки внутрішньої торгівлі, здійснювався зв'язок між містом і селом. На великих ярмарках зосереджувалися товари, що вивозилися за кордон. Вони були головним місцем оптового і роздрібного продажу, перевалочним пунктом для імпортих товарів.

Зростання ярмарків характеризується такими даними (див. табл. № 4).

Дані взяті за господарським календарем того часу з історичного архіву м. Львова.

Найчастіше ярмарки проводилися восени і в зимі, але за основу бралось завжди релігійне свято. Ярмарки за кількістю проданих і закуп-

Таблиця № 4

Наявність ярмарків у Галичині і на Буковині

в першій половині XIX століття

Роки	Кількість ярмарків
1803	121
1829	131
1838	834
1847	750

закуплених товарів поділялися на великі, середні та дрібні. Відсутність систематизованих архівних і статистичних даних, на жаль, не дає змоги встановити хоч би приблизні розміри загального товарообігу на західноукраїнських ярмарках.

Так, є відомості про ярмарок с. Унів Золочівської округи, який відбувався 24-31 серпня щорічно. Тут проходили хутряно-шкіряні і оптові тютюнові торги. Так, дані 1828 року свідчать за реєстрами прибулих, ярмарок відвідали понад 300 купців з 600 челядниками з Галичини, Буковини, Поділля. Вони сплатили 2000 золотих римських мита. Тут збирали “рогаткове мито” з одного коня - 4 крейцери, парного - 8, трикінного - 12 і т.д. Журнали ярмаркових зборів і реєстри купців [НБ АН України у м. Львові. Відділ рукописів. спр. Митр. 363-364; 371-372; 357-362].

“Газета Львівська” за 1872 рік дає певні дані щодо торгових оборотів і контингенту учасників ярмарку в с. Улашківцях на Тернопільщині. Цей ярмарок в повному розумінні можна назвати посучасному міжнародним. У 1856 році на улашківському ярмарку торгували 31 молдавський, 19 угорських, 17 російських, 10 чеських, сім німецьких та інших купців. Тоді ж на ярмарок з Угорщини і Чехії завезено залізного краму на 12 тис. золотих римських, чеського скла і порцелянового посуду - на 5000 золотих римських, польських текстильних виробів - на 1 млн., так званих колоніальних товарів (прянощів) - на 180 тис., хутра - на 20 тис. золотих римських. У 1859 році оборот улашківського ринку становив 2,7 млн. золотих римських.

Іноді в торгових операціях ринку брало участь коло 60 тис. осіб. Село Улашківці належало до Ягільницьких маєтків графів

Лянцкоронських, гроші, які надходили як прибутки від ярмаркових зборів, становили в 1835 році - 2000 золотих римських, 1840 р. - 4400, 1844 р. - 4260 золотих римських. Домінії від ярмарок мали великий зиск і були зацікавлені в їх функціонуванні.

Ярмарки коней і худоби відбувалися в Галичині та на Буковині. Найбільші тваринницькі ярмарки проходили в буковинському м. Садгора. Лише митні прибутки тут становили до 200 тис. гульденів щорічно. В історичних джерелах трапляються згадки про існування у Львові так званих святоюрських ярмарків, які збиралися двічі на рік (травень, листопад) на площі для церкви св. Юра [ЦДІА України у м. Львові, ф. 52, справа. 75]. За даними Ужгородського та Мукачевського архівів, ярмаркове життя вирувало на Закарпатті - перехресті європейських доріг. Так, на мукачевських ярмарках товарообіг в середньому становив 700-800 тис., а на берегівських - 150-200 тис. форинтів щорічно. Під час мукачевських ярмарків щорічно збирали близько 8000 форинтів мита [ЗОДА, Мукачевський філіал, ф. 4, справа 1055, 1673, 2787].

Базари і торги були безпосередньо наближені до виробників і споживачів, продавців і покупців. Якщо по ярмарках велась статистика і облік, то по базарах і торгах такого обліку не велося.

Базари відбувались раз на тиждень, або кілька разів. Львів - єдине місто, де базари відбувались щоденно. Базари були набагато менші за ярмарки як за кількістю продавців і покупців, так і за асортиментом товарів, товарооборотом.

Спорідненою з базарами формою торгівлі були торги, які спеціалізувалися на продажу певного виду товарної продукції. За торговим оборотом вони посідали щось середнє між ярмарками та базарами. Крім тижневих торгів у Львові діяли щоденні базари, куди із навколишніх сіл вивозили овочі і зеленину, фрукти, квашення, засоли, набіл, яйця, мед, домашню птицю, свіжу рибу, гриби, ягоди, приправи, напої тощо. Відповідно аналогічні базари були у Бродах, Тернополі, Чернівцях, Мукачеві, Ужгороді, Берегові, Виноградіві, Сигеті, Хусті. Так, за архівними даними, лише в Берегові в 1826-1830 рр. прибуток від базарного мита виносив понад 2400 форинтів.

Вищою формою торгівлі була, звичайно, стаціонарна (постійна) торгівля через крамниці, магазини, склепи, ятки, склади, корчми, шинки, кав'ярні, кондитерські, заїзди тощо. Ця торгівля існувала поряд з ярмарковою та базарною.

Тогочасна статистика та облік не залишили нам жодних відомостей щодо кількості торговельних закладів на західноукраїнських землях в першій половині XIX століття. Так, Осип Кравченко у своїй статті до збірника “Тернопіль: погляд крізь століття” зазначає, що: “Торгівля була більшістю в руках жидів, які випихали наших міщан у передмістя! Але ринок є ринок, а торгівля є торгівля - сильніший завжди виживає і рухається вперед”. За даними польського історика І.Жіппера, в 1820-1827 рр. у торгівлі було зайнято близько 16 тис. осіб, зокрема, у роздрібній торгівлі - 5349, основній торгівлі - 1441, кромарів і дрібних торговців - 2015, шинкарів - 2487. На Буковині було коло 600 торговельних закладів, про Закарпаття не маємо точних відомостей, але, безперечно, кількість торговельних приміщень і закладів там зростала.

Центром стаціонарної торгівлі залишався Львів. У 1850-1851 рр. у львівській торгівлі було зайнято близько 11 тисяч осіб при 154 різних торговельних стаціонарних закладах. Статистика дає різний національний склад купців, де в основному були купці євреї, а також поляки, українці, німці, чехи, угорці, румуни та інші.

У Львові функціонували спеціалізовані крамниці і торговельні заклади. Наприклад, у 40-х роках сільськогосподарські продукти продавались із магазинів “Весна” і “Чорний пес”, у дев'яти торговельних закладах продавали пиво різних сортів і марок, міцністю від 4 до 20 градусів.

У 40-х роках XIX століття почався розвиток стаціонарної книготоргівлі у Львові, Станіславі, Тернополі, Чернівцях, Перемишлі, Бродях, Скалаті, в містах Закарпаття. Стаціонарна торгівля міст забезпечувала товаром і навколишні села. Так, торговельні заклади Скалата обслуговували жителів 28 навколишніх сіл коло 20 тис. осіб щотижня.

Одним з видів найпоширенішої форми торгівлі було корчмарювання. Досить сказати, що наприкінці XVIII століття у Галичині на 5467 сіл і міст налічувалося 5602 корчми, на Буковині - 401 корчма.

На початку XIX ст. Ужгородська казенна домінія здавала в оренду 80 корчм; Мукачево-Чинадівська домінія протягом 1843-1851 рр. - 250 корчм, одержавши від цього понад 29,6 форинтів доходу [ЗОДА, Мукачевський філіал, ф. 214, справа 3613, 33762].

Спочатку XIX століття остаточно сформувалася в Галичині, Буковині та Закарпатті аукціонна торгівля. Спочатку основним предметом продажу через аукціони були земельні володіння, мастки, будинки, крамниці, різноманітні товари, коні, ВРХ, домашній інвентар тощо.

Так, через аукціони Галичини у 1815-1841 рр. продано близько 274 колишніх королівських мастків на суму 5,2 млн. золотих римських. “Газета Львівська” того часу, зокрема, також повідомляє, що для продажу мастків у Львові створена державна комісія. Так, у 1837 році через аукціон був проданий відомий курорт Трускавець.

У січні 1820 року на аукціоні у Заліщиках продано земельних угідь і мастностей на 14,1 тис. золотих римських, а у червні того ж року - селянського майна на 148 золотих римських [ЦДІА України у м. Львові, ф. 181, справа 1490].

На Закарпатті аукціони відбувалися в Ужгороді, Мукачеві, Берегові. На аукціон виставлялися земельні ділянки, виноградники.

Організація, облік, контроль і керівництво аукціонною торгівлею здійснювалося на місцях відповідними державними органами. Аукціони влаштовувались у спеціально відведених будинках і приміщеннях, іноді на площах під час ярмарків і базарів. Частота і періодичність аукціонів не визначалась сталими термінами, тобто вони проводились в міру потреби.

Експортно-імпортна торгівля, враховуючи прикордон, особливо Східної Галичини, велася досить жваво. На російсько-австрійському кордоні торгівля велась через Бродівську, Радзивилівську, Підволочиську, Гусятинську, Ісаковецьку і Новоселицьку митниці.

Головними видом експорту були ремісничі товари, ліс, сіль, овочі, фрукти, вино, продукція землеробства. Звіти митниць, які знаходяться в

Львівському історичному архіві, свідчать про значний експортний оборот Галичини і Буковини зі Сходом. Тільки у 1838-1839 рр. з Галичини через Радзівилівську митницю вивезено у Росію столярних виробів на суму 169 тис. крб. асигнаціями. Найбільший попит мали вироби з дерева, львівські карети. Наприклад, у 1831-1839 роках серед відправлених з Буковини у Росію і на Україну через Новоселицьку митницю дерев'яних виробів було: понад 5620 вуликів, 6000 бочівок, 5032 шапликів, 2400 баклаг та інших дерев'яних виробів. У 1843 р. через Бродівську митницю до Росії вивезено карет львівського виробництва на суму майже 12,5 тис. флоренів, а в 1850 р. через Гусятинську митницю предметів столярної роботи на 3000 крб., за даними архівів.

Згідно з річними звітами Ісаковецької і Новоселицької митниць у 1831-1850 рр. з Галичини і Буковини завезено на Східну Україну і у Бесерабію лісоматеріалів на суму 1,8 млн. крб. 10 коп., зокрема майже 96 млн. шт. гонту, 103,3 млн. шт. драниці і т.д.

Сіль постійно була предметом експорту Західної України, а також мінеральна вода ("буркут"). У 1826-1827 рр. через Підволочиську, Гусятинську та Ісаковецьку митниці завезено до Росії 900 глеків, понад 1000 пляшок "буркутної води" на суму 1137 крб. Закарпатське вино було постійним експортним товаром у Росію. Звіти Радзівилівської митниці свідчать про те, що вино експортувалося до Росії переважно через Броди. У 1831-1839 рр. - відповідно 3046 оксофтів на 708,4 тис. крб., 1840-1850 рр. - 3865 оксофтів на 221,8 тис. крб.

Західноукраїнські землі посідали значне місце й у системі транзитної торгівлі. З європейських країн через Україну і Росію в країни Азії переправлялись промислові вироби, залізний крам, галантерейні товари тощо. Окрему групу товарів становили так звані "колоніальні товари" (цукор, кава, чай, прянощі, інжир, цитрусові), що проходили транзитом Броди - Одеса і навпаки. Броди стають головним транзитним центром. У 20-40-х роках XIX століття Броди, як перевалочна база між Австрією і Росією, набули нечуваних розмірів. За даними російської статистики, у 1825-1850 рр. з Росії через Радзівилівську митницю у Броди переправлено товарів на суму майже 102,6 млн. крб.

Західна Україна підтримувала також широкі торговельні зв'язки з Австрією та її провінціями, Чехією, Моравією, Угорщиною, Сілезією. Вивозилась в основному худоба, коні на ярмарки у Відні, Празі, Оломоуці, Брно та інших міст.

На угорський ринок йшло галицьке полотно, прядиво, горілка, хліб, худоба. З Угорщини - вино, тютюн, овочі, фрукти, метал і металеві вироби. З Закарпаття вивозилася в Угорщину сіль, каолінова глина, вапно, камінь, ліс. В середині XIX століття у європейські країни надходить сіль, зерно, ліс, горілка, поташ, полотно, прядиво, вовна тощо. Був водний шлях Сяном і Віслою до Гданська і Ельблонга. Був також другий водний шлях Дністер - Чорне море - Одеса. Цим шляхом вивозили транзитом з Галичини через Одесу пшеницю, а з Буковини - лісоматеріали. За неповними даними у 1845-1852 рр. лише із Станіславівського і Чортківського округів Галичини доставлено Дністром до Одеси, а звідси у різні країни світу пшениці на суму 712 тис. золотих римських.

ЛІТЕРАТУРА

1. Анджан К.Я. Основы бухгалтерского учета. - М.: Статистика, 1977.
2. Аникин А.В. Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса. - 3-е изд. - М.: Политиздат, 1979.
3. Белоусов М.С., Титов Б.А. Основы бухгалтерского учета. - М.: Статистика, 1978.
4. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии. - Л.: Экономическое образование, 1926.
5. Василенко П.И. Основы бухгалтерского учета. - М., 1971.
6. Галаган А.М. Общее счетоведение. Конспектный курс. - М., 1921.
7. Галаган А.М. Учебник счетоведения. Ч. I. Общее счетоведение. - М., 1916.
8. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. - М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928.
9. Галаган А.М. Общее и торговое счетоводство. - М., 1925.
10. Гальперин Я.М. Школа балансового учета. - Тифлис, 1926.
11. Гальперин Я.М., Кипарисов Н.А., Леонтьев Н.А. Курс теории бухгалтерского учета. - М.: Госпланиздат, 1945.
12. Голов С.Ф., Єфіменко В.І, Фінансовий та управлінський облік: - К.: ТОВ Автоінтерсервіс, 1996.
13. Грушевський М. Ілюстрована історія України. - К.: Київ - Львів. ІСЕ - Україна (репринтне відтворення видання 1913 року), 1990. – 524 с.
14. Енциклопедія Українознавства (Загальна частина). - (Перше відтворення видання 1949 р.) - К: Віпол, 1995.

15. Енциклопедія українознавства (перевидання в Україні). - Львів, 1993-1997 р.
16. Іван Мазепа (Упорядник В.О.Шевчук / - К.: Веселка, 1992. - 132 с.
17. Історія української культури / Під загальною редакцією І.Крип'якевича - Львів: Видання І.Титора, 1937. - 718 с.
18. История первобытного общества. - М.: Наука, 1986.
19. Кипарисов Н.А. Теория двух рядов счетов. - Счетная мысль, № 1. - 1926.
20. Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета. - М.: Госпланиздат, 1940.
21. Кипарисов Н.А. Теория бухгалтерского учета. - М.: Госпланиздат. - 1940.
22. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство. - М.-Л.: Госиздат, 1928.
23. Кипарисов В.Н. Современные формы счетоводства. - М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928.
24. Лановик Б.Д. та інші. - Історія господарства: Україна і світ: Підручник. - К.: Вища школа, 1995. - 480 с.
25. Левицький Кость. - Українські політики. Сильвати наших давніх послів і політичних діячів. - Львів, т.1 1936, т.г. 1937.
26. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.) - Н.: Финансы, 1972. - 320 с.
27. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР. - М.: Финансы, 1975.
28. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? - М.: Финансы и статистика, 1995. - 304 с.
29. Макаров В.Г. Предмет и метод бухгалтерского учета. - М.: Госфиниздат, 1957.
30. Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1978. - 159 с.
31. Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете. - М.: Статистика, 1971.
32. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для экономических вузов. - М. Финансы и статистика, 1981. - 263 с.
33. Немчинов П.П. Новая классификация счетов бухгалтерского учета. - К., 1976.

34. Палий В.Ф. Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1979.
35. Пачоли Лука. - Трактат о счетах и записях. - М.: Статистика, 1974. - 160с.
36. Помазков Н.С. Счетные теории. - Л.: Экономическое образование, 1929.
37. Раймонд де Рувер. - Как возникла двойная бухгалтерия. - М.: Госфиниздат, 1958. - 67 с.
38. Рудановский А.П. Построение баланса. - М.: МАКИЗ, 1926.
39. Рудановский А.П. Построение государственного баланса. - М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928.
40. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. - 2-е изд. - М.: МАКИЗ, 1925.
41. Рудановский А.П. Теория учета: Дебет и кредит как метод учета баланса. - М.: МАКИЗ, 1925.
42. Рудановский А.П. Критические очерки. - Вестник ИГБЭ. - № 3-9, 1928.
43. Сиверс Е.Е. Общее счетоводство. - Пг., 1901.
44. Сиверс Е.Е. Классификация ценностей и основанная на ней классификация счетов. - Коммерческие образование, 1906-1909.
45. Сиверс Е.Е. Мена как основная форма хозяйственных оборотов. - Коммерческое образование, 1909-1910.
46. Сиверс Е.Е. Учебник счетоводства. – Курск: Советская деревня, 1927.
47. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 400 с.
48. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
49. Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в підприємницькій діяльності. - К.: Техніка, 1993. - 222 с.
50. Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета. - М.: Статистика, 1964.
51. Сумцов А.И. Методы и формы бухгалтерского учета и проблемы их совершенствования. - М.: Статистика, 1969.
52. Тернопіль: погляд крізь століття. - Тернопіль: РВВ управління по пресі, 1992. - 204 с.
53. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс / Пер. с нем. - М.: Экономическая жизнь, 1926.

54. Яворницький Д.І. Історія запорізьких козаків. - Львів: Світ, Т. - 1990.
- 317с.