

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**Кафедра обліку і контролю в сфері публічного управління**

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА**

**на тему**

**Історія розвитку обліку в загальноосвітньому масштабі**

Виконав: студентка 1 курсу групи ОМОм-11  
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-наукова програма – Міжнародний облік  
Федорейко І.В.

Керівник: д.е.н., професор Лучко М.Р.

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_ Оцінка ECST \_\_\_\_\_

Члени комісії:

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
1. Передумови та характерні риси розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі .....	5
2. Етапи розвитку бухгалтерського обліку в світі .....	19
3. Характеристика особливостей сучасного розвитку бухгалтерського обліку в світі .....	24
ВИСНОВКИ .....	34
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	36

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В сучасних умовах економічного розвитку та ринкових відносин вагоме місце в забезпеченні ефективності господарювання має належним чином налагоджена система бухгалтерського обліку. Існування кризових викликів в економіці вимагає оптимізації ресурсовикористання, яка на фоні загальної тенденції до спаду виробництва особливо загострюється. Передумовою вирішення цієї проблеми є удосконалення інформаційного забезпечення процесу управління використанням ресурсів, основою якого виступає бухгалтерський облік. Він для виконання свого призначення повинен орієнтуватися на сучасні управлінські потреби й запити та базуватися на наукових інноваціях при формуванні облікової інформації. Проблеми розвитку й удосконалення бухгалтерського обліку, його реформування та адаптація до запитів системи управління досліджували багато вітчизняних і зарубіжних вчених і практиків: Л. М. Альохіна, С. В. Бардаш, Л. Л. Беззубець, М. М. Бенько, Ф. Ф. Бутинець, О. С. Височан, З. В. Гуцайлюк, З. В. Задорожний, С. В. Івахненко, Я. Д. Крупка, М. Р. Лучко, Є. В. Мних, М. С. Пушкар, І. Б. Стефанюк, К. О. Утенкова, П. Я. Хомин, В. О. Шевчук, В. Д. Шквір та інші.

Однак в історичному контексті удосконалення бухгалтерського обліку, в тому числі вітчизняного, розглядались менше. До переліку дослідників варто віднести Й. Я. Даньківа, М. Р. Лучка, М. Я. Остап'юка, Н. М. Хорунжак (держсектор), В. Г. Швеця та деяких інших вітчизняних науковців. Через це, зокрема питання взаємозв'язку удосконалення обліку з історичними засадами його розвитку досліджені недостатньо. Тому обрана тема курсової роботи є актуальним напрямом наукового дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою написання курсової роботи є висвітлення основних історичних особливостей розвитку бухгалтерського обліку, встановлення взаємозв'язку його розвитку з економічними та іншими

чинниками, розвиток теоретичних засад удосконалення згідно з запитами сучасної системи управління.

Для досягнення вказаної мети в курсовій роботі слід вирішити такі завдання:

– дослідити історію та особливості розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі під впливом різних умов і чинників;

– здійснити аналіз основних наукових позицій щодо розмежування етапів історичного розвитку обліку;

– здійснити теоретичне обґрунтування особливостей сучасного розвитку бухгалтерського обліку в світі.

**Предмет та об’єкт дослідження.** Об’єктом курсової роботи є процес історичного розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі.

Предмет дослідження – теоретико-методологічні характеристики та засади розвитку методології і техніки обліку під впливом різних чинників.

Основою наукового дослідження виступає діалектичний метод пізнання. В його рамках використано історичний метод, що дозволило простежити логічну залежність еволюції бухгалтерського обліку від економічних, соціальних, політичних та інших умов.

Інформаційною базою написання курсової роботи послужили наукові праці вітчизняних і зарубіжних дослідників історії розвитку бухгалтерського обліку; офіційні документи, аналітичні оглядові матеріали, інтернет-ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів** роботи полягає у позиціонуванні історичного розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі та встановленні його взаємозв’язку з задоволенням запитів і потреб системи управління.

## **1. Передумови та характерні риси розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі**

На відміну від більшості інших сучасних професій, бухгалтерський облік має свою давньовікову історію. Проте зазвичай початок її відліку ототожнюється з такою знаковою подією, як винахід і поширення подвійного запису. Натомість подвійний запис став результатом розвитку бухгалтерської історії, яка сягає у більш давніші періоди. Безумовно, вклад Луки Пачолі полягає у відкритті, котре пов'язане з довгою еволюцією системи обліку в давнину і середньовіччя, однак сучасна система обліку має значно ширші характеристики, витоки яких сягають історичних коренів її появи та розвитку.

Дослідження історії розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі важливе у зв'язку з тим, що воно дає проблиск назад в більш давній період з метою висвітлити тенденції та спроектувати можливі шляхи розвитку обліку в сучасному історичному періоді. Іншою причиною є потреба у поясненні феноменального шляху зростання та розвитку не лише самої облікової системи, а й бухгалтерської професії, яка користується в усьому світі значною популярністю.

Характеризуючи історію розвитку БО варто звернути увагу на той факт, що в наукових публікаціях розмежовують два основні аспекти: історія обліку та історія появи бухгалтера як такого загалом та бухгалтерської професії. Щодо останньої, то з першої її пов'язують з королівськими указами (чартерами) відповідно з якими були визнані бухгалтери та їх співтовариства(общини) в Единбурзі менш ніж 150 років тому.

У 1904 році, через 50 років після появи формальної професії, близько 6000 практикуючих фахівців мали звання дипломованого бухгалтера. У 1957 році вже налічувалося 38,690 тис. дипломованих бухгалтерів і у їх товариство були включені шотландці, британці й ірландці. Сьогодні Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу має в своєму складі понад 120 тис. бухгалтерів в

усьому світі. У цю цифру не включено багатьох професіоналів інших союзних інституцій Канади, Нової Зеландії, Ірландії, Австралії, Шотландії та Південної Африки тощо. Поряд з цим американські сертифіковані бухгалтері охоплюють велику, всесвітню мережу професійних бухгалтерських організацій у якій домінують кілька потужних і відомих у всьому світі інституцій.

Постає логічне запитання: як і чому ця відносно нова професія розвивається? Ключовою підвалиною історії становлення бухгалтерського обліку та бухгалтерської професії є, насамперед, розвиток торгівлі, і ще більш фундаментально, виникнення писемності й використання чисел і елементарних обчислень.

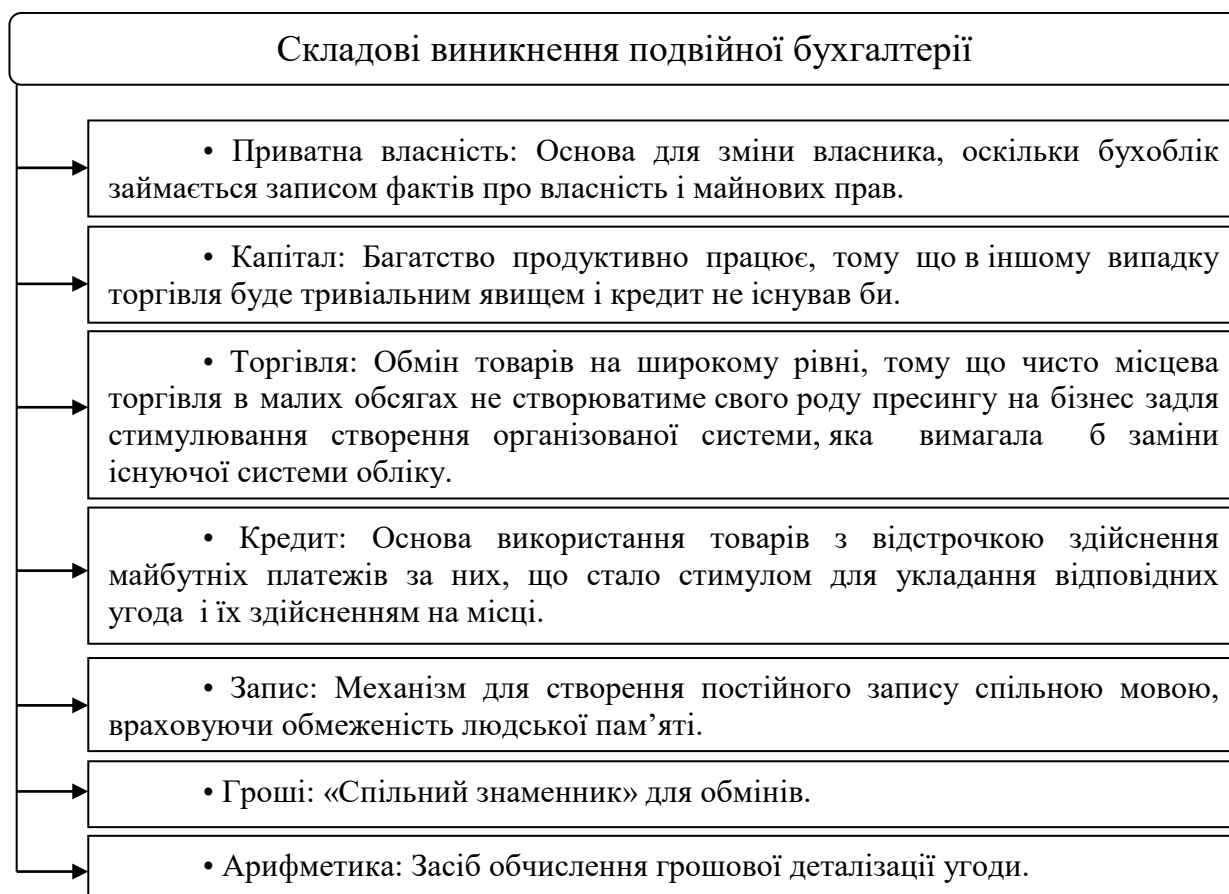
Деякі науковці стверджують, що бухгалтерський облік розроблений виключно у відповідь на потреби часу, зміни в навколишньому середовищі і задоволення потреб суспільства [3; 13; 15]. Інші стверджують, що розвиток науки та методології обліку сам по собі стимулював розвиток комерції, оскільки за рахунок використання більш точного обліку тодішній (як і сучасний) бізнес мав змогу рости, процвітати і реагувати на потреби своїх власників і громадськості [16; 18; 21].

У будь-якому випадку, історія обліку кидає світло на економічну і бізнес історію в цілому, і може допомогти краще прогнозувати, що в умовах зростання темпів еволюції глобального бізнесу надзвичайно актуально.

В курсовій роботі уся історія розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі може бути лише представлена коротким оглядом, адже для висвітлення теми, навіть лише повна бібліографія буде мати великий об'єм. При цьому нами максимально використано ресурс веб-сайту ACAUS.

Намагаючись пояснити, чому розвиток подвійного запису (подвійної бухгалтерії) в 14 - му сторіччі розпочався в Італії замість Стародавньої Греції чи Риму, А. С. Літлтон описує сім ключових компонентів, які привели до його появи (рис. 1.1) [20].

Намагаючись пояснити, чому розвиток подвійного запису (подвійної бухгалтерії) в 14 - му сторіччі розпочався в Італії замість Стародавньої Греції чи Риму, А. С. Літлтон описує сім ключових компонентів, які привели до його появи (рис. 1.1).



**Примітки:** сформовано на основі [20]

Рис. 1.1. Компоненти виникнення подвійної бухгалтерії

Багато з цих факторів існували ще в сиву давнину, але, до середніх віків, вони не були реалізовані разом в тій формі, яка необхідна, щоб підштовхнути людину до інноваційної подвійного запису.

Наприклад, так само старою, як сама цивілізація була арифметика, але систематичне використання математичних знаків насправді не було інструментом настільки древнім. Швидше за все, використання римських цифр було мало придатне для відображення фінансові операції, а тому це було перешкодою більш ранньому створенню системи подвійного запису. Лише після введення арабської нумерації, це стало можливим.

Проте, проблеми, з якими стикалися з давніх-давен в обліку, контролі і при перевірці фінансових операцій, не надто відрізняються від наших поточних. Уряду, зокрема, у ті часи потрібні були сильні стимули, щоб вести ретельний облік надходжень і виплат – особливо з метою оподаткування.

В будь-якому суспільстві, де люди накопичували багатство, було бажання багатих перевіряти (проводити аудит) чесність та кваліфікацію рабів і працівників, яким доручене управління активами.

Слід зауважити, що відсутність перерахованих вище передумов виникнення подвійного запису, робили роботу древніх бухгалтерів надзвичайно важко. У суспільствах, де майже всі були неписьменні, матеріали для письма дорогими, нумерація важка і грошові системи відсутні чи несумісні, було надзвичайно важко, але вкрай важливо, здійснювати збереження даних.

#### *Облік в Месопотамії, близько 3500 до н.е.*

За п'ять тисяч років до появи подвійного запису, ассірійська, вавилонська, халдейська і шумерська цивілізації процвітали в долині Месопотамії, використовуючи деякі з найстаріших відомих записів для торгівлі. На цій території між річками Тигр і Євфрат, в той час в основному в межах сучасних кордонів Іраку, періодичні паводки зробили долину особливо багатою областю для сільського господарства.

Процвітали фермери, підприємства сфери обслуговування та малі підприємства розвинуті в громадах і навколо Месопотамської долини. Міста Вавилону і Ніневії стали центрами для регіональної комерції, і вавилонська мова стала мовою бізнесу і політики на всій території Близького Сходу.

Була не одна банківська фірма в Месопотамії, яка використовуючи стандартні заходи (золото і срібло), здійснювала надання кредиту для здійснення деяких угод.

У цю епоху (яка тривала до 500 р до н.е.) Шумерії притаманна теократія, її правителі надаючи імпульс і спрямовуючи зусилля на ведення обліку, одночасно більшу частину землі і тварини репрезентували як довіру



до своїх богів. Крім того, правові кодекси, що еволюціонували, порушували здатність належним чином увічнювати угоди. Відомий кодекс Хаммурапі, укладений під час правління першої династії Вавилонії (2285 - 2242 до н.е.), наприклад, вимагав, щоб агент з продажу товарів давав для торговця цінову пропозицію, завірену печаткою або відповідальною особою з метою визнання чинності угоди. Це служило підставою визнання недійсності чи ставлення під сумнів умови угоди. Таким чином, вважається, що більшість угод було зареєстровано і підписується сторонами в протязом цього періоду.

Месопотамським еквівалентом сьогоdnішнього бухгалтера був писар. Його обов'язки були схожі, але навіть більш ширші. В доповнення до листа про транзакцію, він гарантував, що угоди ретельно узгоджуються і дотримуються вимог кодексу для комерційних угод. У храмах, палацах і приватних фірмах працювали сотні книжників, і ця посада вважалася престижною професією.

Згідно типової угоди сторони можуть шукати писаря біля воріт міста. Вони дають свою згоду на писаря, який, маючи невелику кількість спеціально підготовленої глини, на якій проводиться запис транзакції відображає поставки. Глини було в достатку в цій області, в той час як папірусу було мало і він коштував дорого. Вологу глину формували в розмірі і формі, достатній, щоб відобразити умови угоди. Використовуючи дерев'яний стрижень з трикутним кінцем, писар записував імена сторін, товари і гроші, обмін і будь-які інші домовленості. Після цього сторони ставили свої підписи (підписували свої імена) використовуючи спеціальні форми (пломби, або як їх ще називали амулети), що мали свої відповідні ущільнення. В епоху масової неписьменності, чоловіки носили свої підписи навколо шиї у вигляді кам'яних амулетів, вигравіруваних з відміткою носіїв, і були поховані з ними після смерті. Часто пломби включали назву і релігійні символи власника, такі як на картинці і імена богів, яким поклонялися власники.

Після того, як були зроблені відбитки амулетів, писар щоб висушити глиняну табличку ставив її на сонці або в піч. Однак для відображення важливих операцій необхідно було винайти можливість більш постійний запис. Іноді шар глини був товстий, великий та загинався, як конверт. Для забезпечення додаткової безпеки, вся угода переписувалась на цій зовнішній стороні з метою зробити точну копію з оригіналу. Це уможлиблювало порівняння даних і контроль.

### *Облік в Стародавньому Єгипті, Китаї, Греції і Римі*

Урядовий облік в древньому Єгипті розвивалася у формі, подібній до тої, що існувала в Месопотамії. Проте використання папірусу, а не глиняних табличок дозволило легше вести більш докладні записи. Великі записи були збережені, зокрема, щодо мережі королівських складів у натуральній формі. При цьому також збережені податкові платежі.

Єгипетські бухгалтери, щодо кожного сховища зберігали докладні записи, які перевірялись з допомогою продуманої системи внутрішньої перевірки. У древніх бухгалтерів були вагомі причини, щоб бути чесними і точними, оскільки порушення, розкриті королівськими ревізіями карались штрафом каліцтва або смерті.

Хоча такі записи були важливі, давньоєгипетський облік за тисячі років існування ніколи не виходив за рамки простого списку рішень. Можливо більше, ніж будь-які інші фактори, цьому сприяли неграмотність і відсутність поняття про гроші. На думку багатьох дослідників саме це привело в тупик розвиток обліку.

У той час як єгиптяни відстежували рух товарів, вони розглядали золото і срібло не в якості одиниць обміну, а як прості статті обміну. Нездатність описати усі товари через використання єдиної оцінної міри, унеможлилювали акумуляцію і підсумовування даних. Це, у свою чергу, ускладнювало і розвиток узагальненої системи обліку.

У дохристиянському Китаї використовували бухгалтерський облік в основному як засіб оцінки ефективності урядових програм і

діяльності державних службовців, їх адміністративних функцій. Найвищий рівень складності обліку було досягнуто за правління Династії Чао (1122 - 256 до н.е.), який не був перевершений в Китаї, до того часу, поки не був винайдений подвійний запис в 19 столітті.

У 5 - му столітті до н.е., у Греції використовували бухгалтерів, щоб дозволити своїм громадянам підтримувати реальну владу і здійснювати контроль над фінансами свого уряду. Члени Афінських народних зборів на законодавчому рівні вирішували фінансові питання і контролювали надходження і витрачання державних коштів за рахунок контролю за 10-ма державними бухгалтерами, обраними шляхом жеребкування.

Мабуть, найважливішим грецьким внеском в бухгалтерський облік було його введення з використанням грошей, які були винайдені близько 600р. до н.е. Широке використання останніх вимагало їх карбування, на що потрібен був час. Але саме це мало вплив на розвиток бухгалтерського обліку.

Банківська справа в Стародавній Греції, як стверджують вчені [13, с.73] була більш розвинена, ніж в попередніх суспільствах. Банкіри тримали бухгалтерські книги, давали гроші в борг, і навіть організовували для грошові перекази для громадян через партнерські банки у віддалених містах.

Державні і банківські операції в Стародавньому Римі реєструвалися встановленим способом і за традицією зберігалися главами правлячих сімей. Реєстрація полягала в тому, що щодня надходження і платежі (в т.ч. від домогосподарств) поміщалися в *Adversaria* або *Daybook*, і щомісячні проводки були зроблені в касовій книзі відомій як *Codex asserpti and expensi* (Звід доходів і витрат). Витрати домашніх господарств грають важливу роль в Римі, тому що громадяни були зобов'язані регулярно представляти звітність щодо активів і зобов'язань, які використовуються в якості основи для оподаткування і навіть визначення цивільних прав.

Складна система утримань підтримувала в Римі урядові надходження і виплати, які формували казну та давали змогу оплачувати утримання армії і

підпорядкованих урядові наглядових служб. Державні рахунки регулярно переглядались співробітниками аудиту і квестори (особи, що їх вели) були зобов'язані звітувати перед ними та їх правонаступниками, а також перед римським сенатом. Такі процедури були притаманні також при звільненні чи залишенні квестором своєї посади.

Перехід від республіки до імперії був (принаймні частково) основою для збільшення доходів та видатків на управління. Він призвів до зміни в питаннях здійснення римських фіскальних операцій дав поштовх до тривалих загарбницьких воєн. У той час під виглядом підтримки республіканства, імперія зосереджувала свої зусилля на зміцненні реальної фіскальної і політичної влади в імператора. Юлій Цезар особисто керував римською скарбницею і під час його правління був повністю перероблений підхід до казначейських операцій<sup>1</sup>.

Серед римських бухгалтерських нововведень було використання річного бюджету, з допомогою якого намагалися координувати різноманітні фінансові підприємства Імперії, а також здійснювалися обмежені витрати на суму кошторисних доходів. Своєрідною цінністю було те, що стягувалися податки в порядку, який передбачав взяття до уваги здатність громадян їх платити.

#### *Середньовічний бухгалтерський облік*

Тисячу років між падінням Римської імперії і публікаціями Луки Пачолі широко розглядається як період облікового застою. Середньовічні практики за межами Італії часто ігноруються в історичних довідках і зведеннях. Тим не менше, як зауважують історики, середньовічний бухгалтерський облік заклав основи доктрини стратегічного управління і консерватизму, а Ера середньовіччя створила умови для швидкого просування в технологіях обліку.

У той час як бухгалтерський облік відповідно з канонами Римської імперії та її правовими кодексами було наказано централізувати,

<sup>1</sup> історичні описи здійснено на основі авторського перекладу [20; 21] та дослідження архівних документів.

середньовічний бухоблік був локалізований і зосереджений на спеціалізованих інституціях феодальної общини.

Система казначейства та общинний устрій вимагали численного делегування влади над майном (від власників до реальних власників і користувачів). Основним завданням бухгалтерського обліку протягом цього періоду було дозволити уряду або власникам стежити за тим, як здійснюється господарювання в нижніх частинах соціально-економічної піраміди.

Коли Вільгельм Завойовник вторгся в Англію, він вступив у володіння всім майном в ім'я з короля. У 1086 році він провів обстеження всіх об'єктів нерухомості і податків, що підлягають сплаті на них. Ця подія відома як формування Книги страшного суду. Найстаріший бухгалтерський запис на англійській мові виявлено на так званому «Великому рулоні казначейства», який передбачав щорічний опис орендної плати, штрафів та податків, що підлягають сплаті.

*Королівство Англії з 1130 р н.е. до 1830 року.*

Історичний розвиток бухгалтерського обліку в цей період сформовано на основі оцінок записів в Книгах судів і з висловлювань шерифів і інших збирачів податків для царської скарбниці. На цей період припадає здійснення останнього запису на пергаменті і пропозиція більш широко використовувати дерев'яну палицю в якості основи відображення рахунків обліку. Два рази на рік, на Великдень і Михайлів день (29 вересня), шерифи різних графств викликались до міністра фінансів в Вестмінстері. На Великдень, шериф мав забезпечити сплату близько половини від загального числа щорічних податків його округу. На підставі забезпечених шерифом сплат, скарбник мав обов'язок відобразити їх обсяг на спеціальній підготовленій дерев'яній палиці та вирізати на ній відповідний запис угоди.

Використовувана ще до введення сувоїв (Ролл), індикаторна паличка була дев'яти дюймів завдовжки, достатньо вузькою. Облікова паличка мала нарізані насічки різного розміру, що вказували на розмір отриманої суми. Насічка розміром з людську руку відповідала 1000 фунтам; ширина

великого пальця – 100 фунтів; зріз в товщину зерна або стиглого ячменю – один фунт.

Є описаний спосіб, як використовувалась індикаторна паличка, щоб зробити розписку в той час, коли мало хто міг читати або писати: Після того, як кількість пропозицій шерифа, були вирізані, ставився діагональний хрест, який вкорочував палицю на дюйм або два з більш товстого кінця бирці, і вся палиця була розділена вниз по середині на дві однаково вирізаних частин нерівної довжини. З плоского боку обох частин були зроблені написи латинською мовою, щоб показати, що записи пов'язані з одним і тим самим видом заборгованості та ідентичні з помітками (фользі). Це також служило в якості додаткового захисту. Поперечні розрізи були зроблені під різними кутами на різних рівнях, так що коротший шматок міг бути самостійно встановлений на будь-який «Запас». Шериф потім забезпечував отримання платежів і вся ця своєрідна «документація» підлягала зберіганню у скарбника в архіві казенної палати.

У Михайлів день, кожен шериф повертався для здійснення остаточного розрахунку, щоб заплатити доходи за цілий рік. Скарбник зчитував належні суми з рулону (сувою), і шериф мав надати виправдувальні підтвердження, будь-яких незвичайних витрат. Остаточний розрахунок відбувався на столі, покритому картатою тканиною, що мала назву так званої «Скарбниці». Лічильники розміщувались на площах, щоб візуально уявити величину доходів царя від того чи іншого графства. Інший ряд лічильників займався даними, поданими до Пасхи. Вони перевірялися підгонкою разом індикаторної облікової палиці про запаси шерифа з фольгою скарбниці. При цьому усі вирізи мають відповідати один одному.

#### *Зародження подвійної бухгалтерії*

Інноваційні італійці епохи Відродження (14 - 16 століття) є широко визнаними батьками сучасного бухгалтерського обліку. Вони підняли торгівлю і комерцію на новий рівень, і активно шукали більш ефективні методи визначення прибутку. Хоча арабські цифри були введені задовго

до того, але саме в цей період, італійці стали першими використовувати їх на регулярній основі в справі відстеження рахунків підприємств. Цей факт поліпшення облікового відображення, порівняно з використанням римської нумерації важко переоцінити. З допомогою арабських чисел можна було здійснювати великі ділові записи, такі як використання капіталу і кредитів у великому масштабі. На цей період припадає еволюційна тенденція до появи подвійного запису в бухоблік та з'явилися реальні умови її реалізації в практичній обліковій роботі.

Прискорили появу подвійного запису освічені люди, зокрема Лука Пачолі. Лука Пачолі був справжнім чоловіком епохи Відродження, зі знанням літератури, мистецтва, математики, бізнесу та науки, в той час, коли мало хто міг навіть читати. Народився близько 1445 в Сансельпокро (Borgo San Sepulcro) в Тоскані.

З дитинства Лука Пачолі отримав дивовижне знання різних технічних дисциплін, а також релігії, бізнесу, військової науки, математики, медицини, мистецтва, музики, права і мови. Він дотримувався широко поширеної думки про взаємозв'язок цих дисциплін і особливо акцентував увагу на важливості знань таких наук як математика і бухгалтерський облік, які демонструють гармонію і рівновагу.

Його друг Леонардо да Вінчі допоміг підготувати малюнки для роботи Пачолі (1497). В дивний спосіб поворот в свідомості Пачолі зробили славетні розрахунки, зроблені для да Вінчі щодо кількості бронзи, необхідної для художника задля виготовлення величезної статуї герцога Людовіка Сфорца в Мілані.

Близько 1482 року, після завершення свого третього трактату з математики, Пачолі, який, як і багато хто з його часу шукав своє місце в житті, став монахом - францисканцем. Він подорожував по всій Італії, читав лекції з математики, і в 1486 році, закінчив свою вищу освіту, отримавши ступінь доктора.

Сам Пачолі ніколи не стверджував, що винайшов подвійну бухгалтерію. Тридцять шість років до появи його Монументального трактату на цю тему, Бенедетто Котрульї написав свою працю «Про торгівлю і досконалого купця», яка включав в себе коротку главу з описом багатьох особливостей подвійного запису. Хоча ця робота не була опублікована в протязом більше ста років, Пачолі був знайомий з цим рукописом і консультувався з Котрульї щодо виникнення методу подвійного запису.

Пачолі було близько 50 років в 1494 році – всього через два роки після того, як Колумб відкрив Америку – коли він повернувся до Венеції для публікації своєї п'ятої книги «Все про арифметику, геометрію і пропорції». Вона була написана як дайджест і відповідала існуючим математичним знанням і бухоблік був лише одним з п'яти порушених тем.

36 коротких глав, та розділ про бухгалтерський облік, названий «Tractatus de computis et scripturis», були додані для того, щоб суб'єкти самого милостивого герцога Урбіно могли мати Повні інструкції з ведення бізнесу без затримки інформації щодо його активів і зобов'язань.

*Ведення бухгалтерії згідно Трактату Пачолі.*

Можливо, найкращий доказ того, що робота Пачолі вважалася потенційно значимою, навіть під час публікації, був той факт, що вона була надрукована 10 листопада 1494. В Гутенберзі, тільки чверть століття тому, винайшли тип металу, який все ще був надзвичайно дорогим, коли Пачолі зробили пропозицією надрукувати книгу (про меморіал, рахунки, журнал і Головну книгу).

«De Computis» починається з деякої базової інструкції для торгівлі. Успішному торговцю, наголошує Пачолі, потрібні три речі: достатня кількість грошових коштів або кредиту, хороші бухгалтери і система обліку, яка дозволяє йому, насамперед, переглядати свої фінанси. Перед початком бізнесу, необхідно підготувати інвентаризацію та перерахування всіх ділових і особистих активів і боргів. Цей перелік повинен



бути завершений протягом одного прекрасного дня, і майно має оцінюватися в поточних ринкових цінах й відображатися відповідно до мобільності і вартості: готівка та інші подібні цінності мають бути вказані першими, оскільки вони найбільш легко обмінюються.

Меморандум, або меморіал, був еквівалентом Daybook, і використовувався для запису в хронологічному порядку господарських операцій, які відбулися. Якщо Угода могла бути укладена в будь-якій з грошових одиниць, то в італійських містах-державах того часу, при оформленні меморіалу використовувалася єдина валюта для подвійного запису.

Журнал був особистим рахунком і книгою торговця. Записи склалися за дебетом і кредитом. Були також відповідні пояснення щодо них. Журнал мав тільки один стовпець без розбивки на складові елементи.

Головна книга Пачолі була, однією з трьох його книг, і вона найбільше відповідає своєму сучасному аналогу. Гроші і дата, а також інші колонки були майже ідентичні тим, які використовуються в сучасних книгах, із записами, що складаються з коротких пунктів, дебетів на лівій стороні подвійної сторінки (дві сміли) і кредитів на правій.

Облік грошових коштів в касі, вівся як дебет на першій сторінці бухгалтерської книги, так само, як це було введено спочатку в журнал.

Перші 16 глав «De Computis» описують базову систему книг і рахунків, в той час як Решта 20 присвячені спеціальним питанням обліку для торговців. До них належать банківські депозити і зняття грошей, при посередництві покупки, векселі, бартерні угоди, спільне підприємство торгівлі, витрати, виплати, закриття і балансування книг.

Пробний баланс (Summa summarium) на кінець звітного періоду Пачолі пропонував формувати як відображення дебетових сум зі старої бухгалтерської книги на лівій стороні балансу і кредитових на правій. Якщо дві підсумкові суми однакові, старий гросбух вважається

збалансованим. Якщо рівності немає – це вказує на помилку у записах головної книги і її слід шукати.

У першому столітті після появи публікації, трактат був переведений на п'ять мов. Численні книги з подвійного запису з'явилися на голландській, німецькій, англійській та італійській мовах, та явно базувались на «De Computis». Багато хто вважає, що ці твори поступаються поясненнями з причин різного прийняття системи і не так чітко, як їх сформулював Пачолі.

Один історик описав твори, випущені в цей період, як в кращому випадку, перегляд досягнення Пачолі, а в гіршому як раболіпну транскрипцію його твору навіть без люб'язності надання посилання на автора оригіналу.

Проте, вони допомогли швидко поширити знання про італійський методу по всій Європі. Мабуть, найдивовижніше полягає в тому, як мало змінилися методи бухгалтерського обліку з часів Пачолі.

Послідовність подій у звітному циклі і спеціальних процедур, які він описав в «De Computis» знайомі сучасним бухгалтерам. Насправді, основні відмінності між поточною бухгалтерською практикою і венеційським методом полягають лише в доповненнях і уточненнях, викликаних потребами більших масштабів діяльності бізнесу.

Невеликі приватні підприємства 15-го століття в Італії не мали ніякої потреби в спеціалізованих журналах, допоміжних бухгалтерських книгах, контрольних рахунках, формальних системах аудиту, обліку витрат і складання бюджету. Деякі упущення, такі, як нездатність до відображення нарахувань і відстрочок, ймовірно, сталися тому, що Пачолі відчував, що вони були занадто складні для трактату новачка. Але численні дрібні деталі методів ведення бухгалтерського обліку, викладені Пачолі, використовувались в текстах і професії, по крайній мірі впродовж наступних чотирьох століть.

## 2. Етапи розвитку бухгалтерського обліку в світі

Дослідження основ історичного розвитку бухгалтерського обліку наводить на думку щодо пріоритетності потреби в ньому органів державної влади. Саме у зв'язку зі значними обсягами затребуваної інформації з боку державних інституцій для встановлення обсягів сплачення податків і використання державної скарбниці максимально необхідна була система обліку, яка б надавала вичерпні дані для управління державними фінансами. Паралельно з цим вагому роль в появі системи бухгалтерського обліку відіграла потреба в здійсненні управління общинами, домогосподарствами та торговельними обмінами. У зв'язку з цим в науковій літературі сучасності виділяють 4 етапи (періоди) розвитку бухгалтерського обліку (рис. 2.1).

1 етап	з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця 18-ого століття
2 етап	з кінця 18-ого ст. до кінця 19-ого ст.
3 етап	кінець 19-ого і початок 20-ого ст.
4 етап	з початку 20-ого ст. і до наших днів.

Рис. 2.1. Розмежування етапів розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі

Для 1-го етапу характерне виникнення різних способів реєстрації фактів господарського життя в облікових регістрах (відомостях, журналах тощо) у систематичному й хронологічному порядку записів. Вищим досягненням в цьому періоді вважається поява й широке розповсюдження подвійного запису. На 2-му етапі відбулися ряд революційних перетворень і змін у сфері виробництва. Зокрема розвивались нові форми товарних відносин, збільшувався обсяг торговельних і фінансових, а також інших операцій як в окремих країнах, так і в цілому світі. Впродовж цього періоду

було видано значну кількість публікацій, присвячених обліку. Виникли різноманітні теорії: юридична (Франція), матеріалістична (економічна) (Італія), камеральна (Німеччина) тощо. Значення цього історичного періоду полягає у визначенні основних напрямів облікової науки (в той час вживалося поняття рахівництва), за якими відбувся весь подальший генезисний розвиток. Становлення бухгалтерського обліку (рахівництва), як галузі наукових знань – відбулося на 3-му етапі його історичного розвитку. Впродовж нього більшість науковців (авторів) прагнули встановити теоретичні засади бухгалтерського обліку, визначити його об'єкти, сформулювати визначення основних понять, а також ідентифікувати цілі і завдання. Щодо 4-го етапу, то його поділяють на дві основні стадії : до середини 20-го ст. (характеризується формулюванням і розробкою базових принципів оцінки майнового та правового стану суб'єкта господарювання, галузевим спрямуванням системи обліку, посиленням державної регламентації національних систем обліку й звітності; з середини 20-го ст. до тепер (характеризується розробкою принципів оцінки в умовах зовнішнього ринкового середовища).

Історичні пам'ятки залишили нам відомості, які дозволяють говорити про наявність та характер господарського обліку в різних країнах Стародавнього світу. Розвиток товарно-грошових відносин породжує подвійний запис, як відображення вибуття одного продукту і появу іншого. Облік Стародавнього світу – облік фактів – в цілому був статичним. В його основу було покладено інвентаризацію і пряму реєстрацію майна. Пряма реєстрація означала вказівки на певний об'єкт . Непряма реєстрація з'явилась пізніше і полягала в тому, що обліковий працівник замість певного облікового об'єкту фіксував дані з так званих первинних документів. З цього часу облікові відомості та фактичний стан справ перестають бути адекватними [9, с. 238].

Спрямованість на уможливлення ретельного обліку усіх об'єктів стала важливою рисою обліку саме 1 етапу. Це, у свою чергу, зумовило сувору

регламентацію облікових процесів. До того ж слід вказати на такий факт, як поява понять матеріальна відповідальність і інвентаризація (Греція). Основні позиціонуючі характеристики розвитку бухгалтерського обліку включають в себе:

- появу принципів класифікації рахунків (їх розмежування на матеріальні, особові, фінансові);
- розвиток стародавнього бухгалтерського обліку (Давній Рим) і поява прибутково-видаткової книги, книга рахунків (для банків);
- появу системи подвійного запису (13 – 14 ст.);
- виникнення терміну бухгалтер і бухгалтерія;
- поширення наукової думки та поява публікацій з обліку.

Після того, як бухгалтерський облік перетворився у предмет наукових досліджень, почалося закладення основ зародження його як науки. Фактично саме завдяки цьому, облік до кінця 19 ст. також зазнав змін (рис. 2.2).

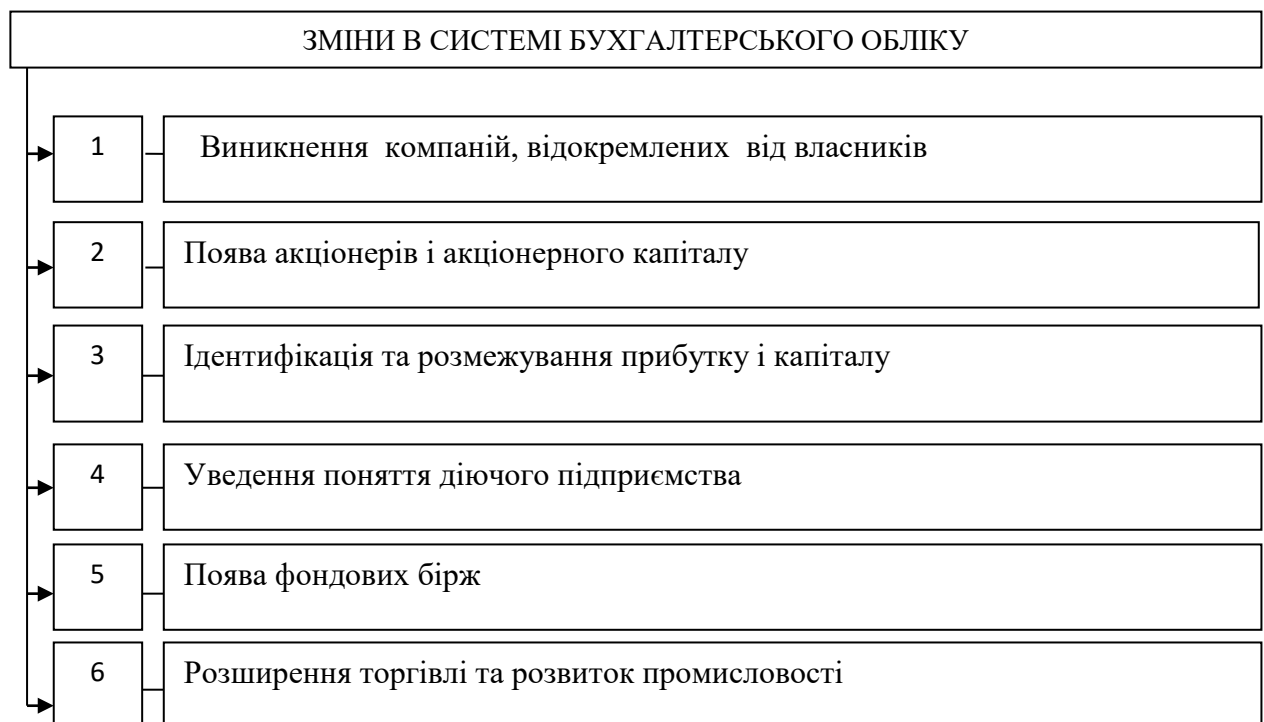
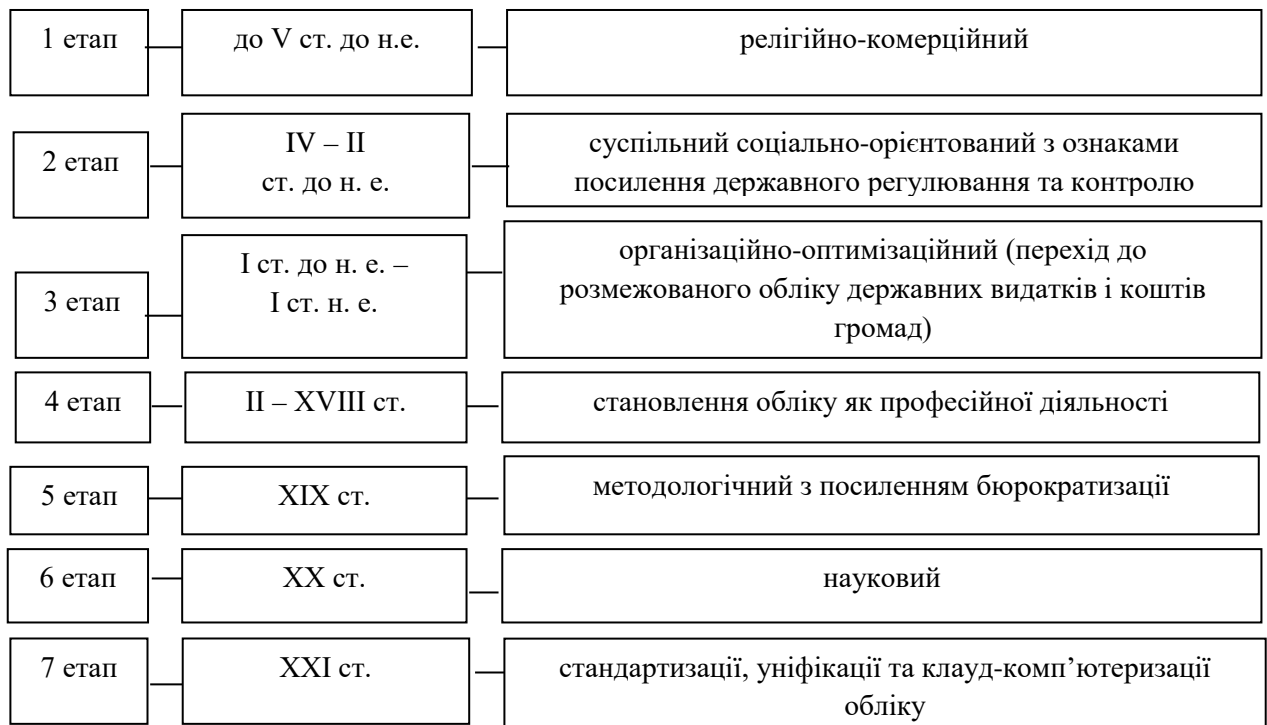


Рис. 2.2. Зміни в бухгалтерському обліку під впливом розвитку економічних і наукових засад

Існує багато різних позицій щодо розмежування етапів розвитку бухгалтерського обліку. В основу поділу різні автори поклали зміни методології, вимог, завдань тощо. При цьому усі вважають цілком очевидним і логічним, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, більш повна реалізація суспільних потреб.

Щодо періодизації поширеним є підхід авторів, які виділяють два основних періоди: до другої половини XV ст. – долітературний (характеризується відсутністю навчальної літератури) і літературний (після виходу в друк книг В.Котрульї та Л. Пачолі, тобто коли така література є). Поява цих праць співпадає в часі ( $\pm$  кілька років) з відкриттям Колумбом Америки.

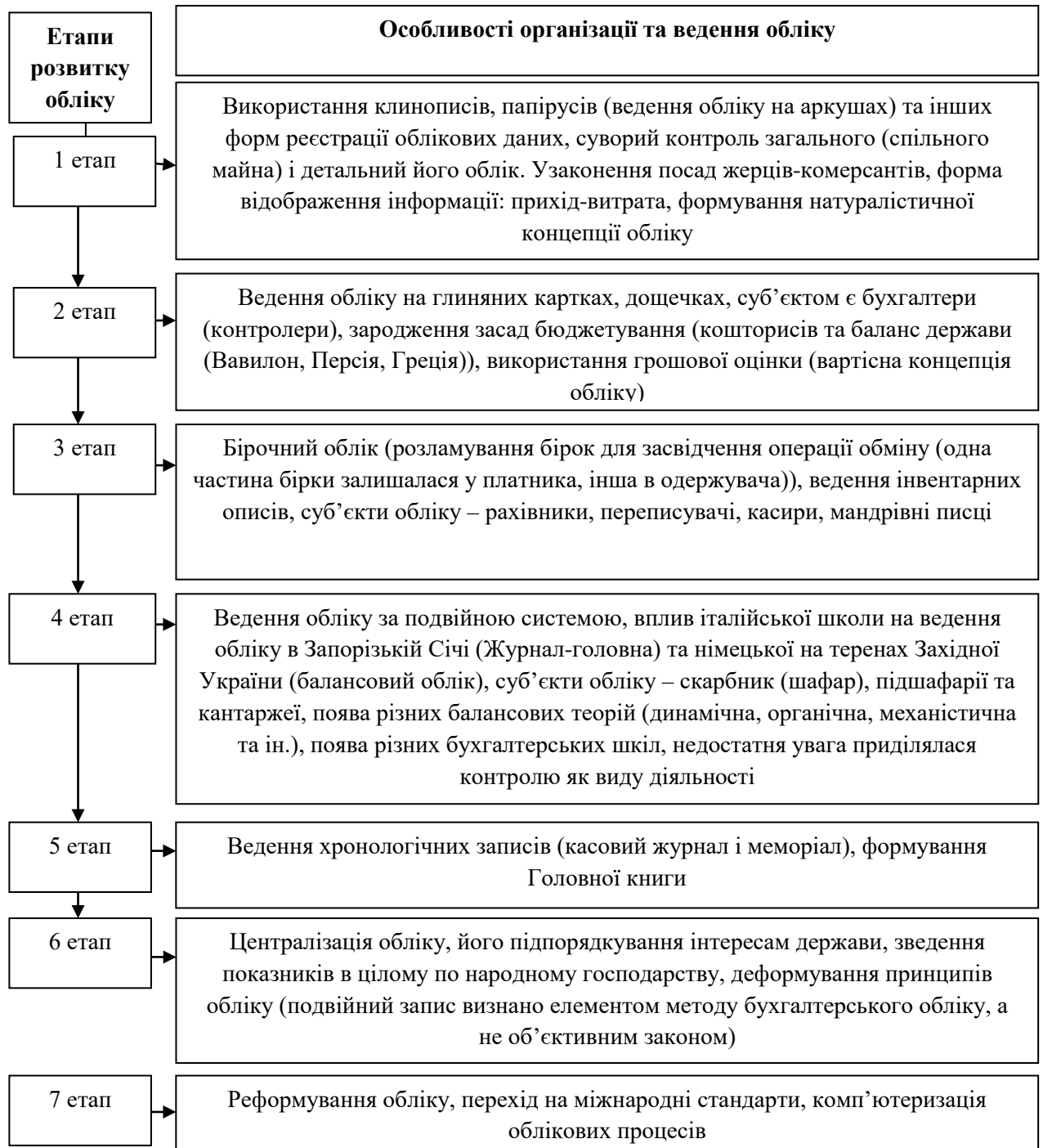
Також одним із підходів є пов'язування етапів розвитку бухгалтерського обліку з трансформацією системи управління суб'єктами діяльності, яка змінює його завдання та принципи. На цій основі запропоновано розмежування 7-ми етапів (рис. 2.3).



**Примітка:** джерело [17].

Рис. 2.3. Розмежування етапів розвитку бухгалтерського обліку за ознакою впливу запитів системи управління

Кожному з виокремлених етапів притаманні свої власні особливості, які проявляються у формі подання інформації, підходах до групування, порядку представлення зацікавленим користувачам, а також повноваженнях суб'єктів обліку та їх найменуваннях [17] (рис.2.4).



Примітка: джерело [17].

Рис. 2.4. Особливості обліку суспільних коштів на різних етапах розвитку

В літературі описуються також інші підходи до періодизації історичного розвитку бухгалтерського обліку. Причиною цього є застосування різних ознак розмежування. Так Я.В. Соколов, здійснивши аналіз праць, присвячених дослідженням історії розвитку бухгалтерського обліку і визначенню його етапів багатьох (Дж. Чербоні, Ф. Єзерського, О.Рудановського, О. Галагана та інших), зробив висновок, що неможливо побудувати періодизацію розвитку складної системи, яким є бухгалтерський облік, за будь-яким одним критерієм. З огляду на це науковець запропонував класифікувати періодизацію розвитку обліку за багатьма ознаками: характером облікових носіїв та типом облікових реєстрів, видами обчислювальної техніки, організаційною структурою, цілями ведення, методології обліку, складом рахунків, формами рахівництва, галузями народного господарства, обліком витрат, інтересами осіб, зайнятих в господарському процесі, зміною наукових доктрин [14, с.21-26].

Такий підхід є раціональним і дає змогу враховувати різні характеристики при класифікації. Однак в усіх випадках видозміна структури і вимог управління (наприклад від індивідуальної (в натуральних господарствах) до лінійної (в общинах) та функціональної (в період народновладдя), а після цього до лінійно-функціональної (за царських часів)) має безумовний вплив на склад, форму подання та відображення облікових даних.

### **3. Характеристика особливостей сучасного розвитку бухгалтерського обліку в світі**

Бухгалтерський облік різних країн, як свідчать проведені дослідження, історично формувалися на одних і тих же базових принципах. Попри це, є відмінності, пов'язані з особливостями розвитку кожної з країн. Сьогодні науковці стверджують, що поряд зі спільними рисами простежуються і



відмінності, які призвели до існування різних моделей бухгалтерського обліку (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Основні світові моделі бухгалтерського обліку

Назва	Країни-представники	Характеристика
Англо-американська (Британсько-американська)	Великобританія, Австралія, США, Канада, Індія, Нідерланди, Пакистан, Мексика, Бермуди, Багами, Венесуела, Гонконг та ін.	Орієнтація обліку на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів; наявність розвинутого ринку цінних паперів; високий рівень професійної бухгалтерської підготовки; наявність у цих країнах великої кількості транснаціональних корпорацій
Континентальна	Австрія, Греція, Іспанія, Італія, Франція, Німеччина, Японія та ін.	Тісний взаємозв'язок із банками, які є основним джерелом капіталу компаній; детальна юридична регламентація обліку і звітності; орієнтація обліку та звітності на інтереси державного регулювання оподаткування і макроекономічного планування; бухгалтерський облік відзначається великою консервативністю; облікова практика спрямована не стільки на інформаційні потреби кредиторів, скільки на задоволення вимог державного керівництва
Південно-американська	Аргентина, Бразилія, Перу, Уругвай, Еквадор, Чилі, Болівія, Гайяна та ін.	Високий рівень інфляції; орієнтація обліку і звітності на вимоги державного планування; уніфікація принципів обліку (відсутня свобода вибору системи та порядку обліку); в обліку і звітності досить добре відображається інформація, необхідна для контролю за доходами населення та підприємств і дотриманням податкової політики
Ісламська	Країни Близького Сходу	Знаходиться під великим впливом релігійних ідей і має деякі особливостей, а саме: забороняється отримання фінансових дивідендів; в оцінці активів і зобов'язань компаній перевага надається ринковим цінам. Кінцева мета концепції ісламської економіки полягає в переході до господарювання винятково на принципах ісламу

Примітка: джерело [14, с. 364].

У цьому контексті В.М. Рожелюк стверджує, що класифікація облікових моделей є ефективним засобом, який використовується для опису й порівняння різних облікових систем, надання допомоги окремим країнам у виборі найбільш придатної для них облікової моделі, виявлення можливих проблем у процесі використання певної моделі обліку шляхом порівняння з країнами, які застосовують таку саму облікову модель. Водночас існуючі класифікації є досить умовними, оскільки навіть у межах однієї облікової моделі можуть бути відмінності щодо ведення обліку в окремих країнах, які працюють за принципами цієї моделі [14, с.365].

При цьому спрямованість, мета бухгалтерського обліку різних країн і його ключові характеристики суттєво відрізняються (рис. 3.1).

Проте сучасний історичний період розвитку бухгалтерського обліку в світі вирізняється одною найважливішою рисою – прагненням до стандартизації та уніфікації.

У зв'язку з цим активізувались дії, в тому числі законодавчі, спрямовані на запровадження національних чи/або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й звітності. В багатьох літературних джерелах з цього напрямку такий процес отримав назву гармонізації обліку.

Однак попри всі зусилля досягти повної відповідності та ідентичності обліку не вдається. Швидше за все це і не потрібно, адже, переслідуючи різну мету, неможливо досягти однакового вирішення проблеми. Окрім цього, суттєвий вплив на розвиток бухгалтерського обліку продовжують мати різні чинники.

Зокрема, варто вказати на той факт, що одним із таких чинників є географічне розташування країн. Воно має суттєвий вплив на характеристики обліку, роблячи їх подібними. Так, американські науковці [11] зазначають, що США суттєво впливають на облікову практику Канади завдяки географічному розташуванню, тісним економічним зв'язкам, активній участі канадських компаній на американських біржах цінних паперів тощо.

Країни	Характеристика системи обліку
Європейські країни, які належать до континентальної моделі обліку	Облік організується з врахуванням інтересів і за принципами визначеними державою (в тому числі податковими та іншими органами).
Франція, Бельгія, Пакистан, В'єтнам, Іспанія, Португалія та ін.	Держава визначає політику та, виконуючи функції інвестора, впливає на систему обліку. Облік уніфікований, стандартизований.
Німеччина та Швейцарія, Люксембург і Бельгія	Основні користувачі – банки. Облік задовольняє вимогу публічності фінансової звітності, він достатньо консервативний, спрямований на задоволення інтересів банків як основних інвесторів.
Нідерланди, Великобританія, Ірландія	Мобільність, орієнтація на забезпечення запитів інвесторів і кредиторів.
Країни англо-американської моделі обліку	Облік ведеться в інтересах кредиторів та інвесторів.
США, Канада, Японія, Мексика, Філіппіни, Великобританія, Австралія, Нова Зеландія	Підхід до бухгалтерського обліку є не державним, а професійним, що означає регулювання бухгалтерського обліку не державними органами, а професійними організаціями.

Рис. 3.1. Характеристики деяких моделей обліку

Аналогічні впливи є й у інших країн. Окрім цього, науковці, зокрема В.М. Рожелюк [14, с.367], стверджує, що коло факторів, які впливають на організацію обліку в певній країні є достатньо широким (рис. 3.2).



**Примітка:** джерело [14, с.367].

Рис. 3.2. Основні фактори впливу на організацію обліку в різних країнах

Відмінності в організації бухгалтерського обліку різних країн стосуються не лише усіх етапів історичного розвитку, а і облікового процесу, розвитку бухгалтерської професії, спрямування обліку тощо. Попри те, що кожен фактор, залежно від того, яку вагу він має в конкретній окремо взятій країні, накладає специфічний відбиток на систему обліку й визначає відмінності його моделі, він також визначає основне спрямування зусиль облікових працівників. Зокрема, у перерахованих на рис. 3.2 факторах щонайменше 5 пов'язані з інтересами інвесторів. Це, безумовно, означає, що

систем обліку має максимально задовольняти інформаційні запити зацікавлених вкладників у бізнес. Тобто вказувати на доходність, ефективність, рівень і час окупності. Відповідно до цього бухгалтерські (облікові) працівники повинні формувати таку інформацію, яка була б зрозуміла та доцільна саме для інвесторів.

Такі вимоги практично не ставилися до системи обліку у більш ранні періоди його історії. Тому чинний підхід більш ідентифікований та характерний саме для сучасного етапу розвитку обліку (від індустріального виробництва до теперішнього часу). Цей етап можна вважати одним з найскладніших і найсуперечливіших, а також найдинамічнішим періодом в світовій історії обліку.

Цілком справедливо науковці [14; 17; 20] пов'язують його з розвитком різних наук (управління (особливо стратегічного), математики, моделювання, інформатики тощо). Однак в умовах глобалізації та обмеженості ресурсів важливо організувати максимальний управлінський вплив на процес діяльності суб'єктів господарювання. При цьому актуально це як в тактичному, так і стратегічному плані. Оскільки ключовою інформаційною складовою цього є система бухгалтерського обліку, то слід визнати масштабність саме такого чинника на її організацію.

Тенденції до врахування потреб в інформації для оптимізації виробництва і забезпечення ролі обліку як бази стратегічного управління слід віднести до початку 19 ст. В економічній літературі з цим пов'язане розмежування 2 етапів, які можна вважати класичним та інноваційним (інноваційно-управлінським, неокласичним чи стратегічним) (рис 3.3).

Акцент на забезпеченні запитів управління та розвиток засад управлінського обліку слід віднести до ключових характеристик сучасного етапу розвитку системи обліку в світі. Початок цьому процесу припадає на середину 19 ст. На цей момент визріли не лише наукові основи, а й реальні практичні потреби та умови формування більш досконалої системи обліку.

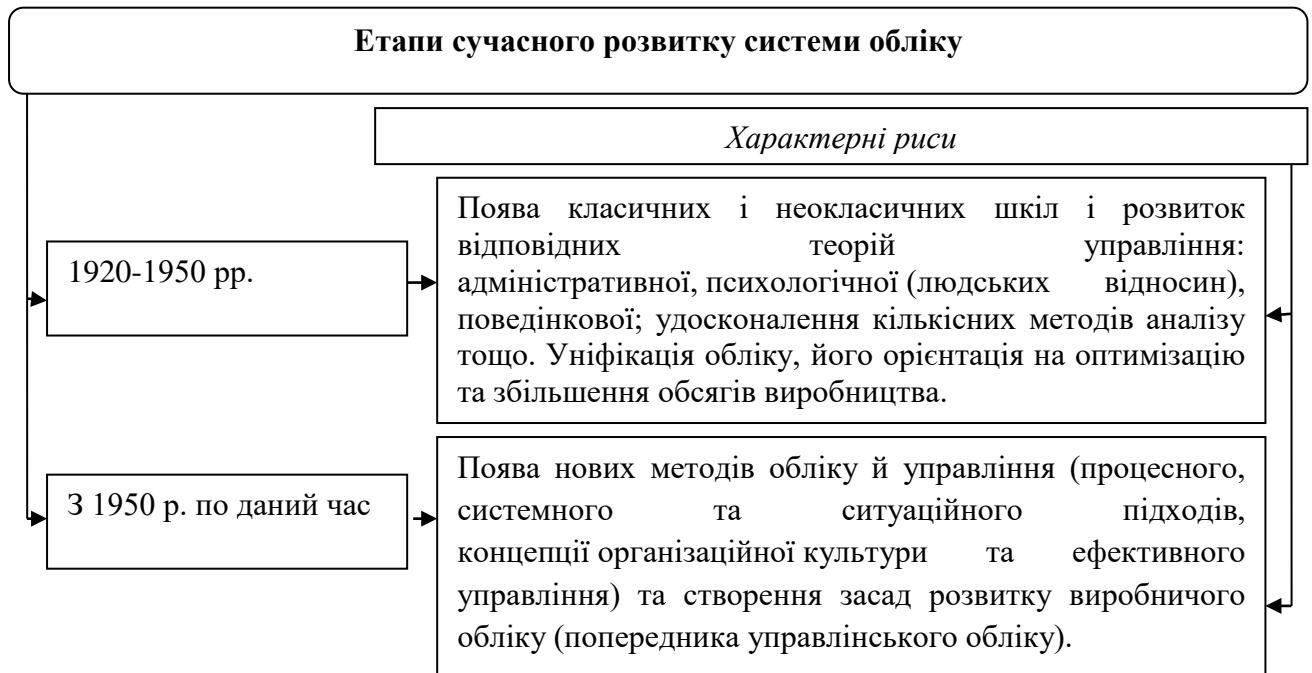


Рис. 3.3. Етапи сучасного розвитку системи обліку та їх основні характеристики

В сучасній науці немає єдиної позиції щодо розуміння сутнісного змісту та методології управлінського обліку. Однак той факт, що він нерозривно повний з бухгалтерським не заперечує ніхто. Більше того, Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено поняття управлінського обліку (це паралельна назва синонім до внутрішньогосподарського обліку), а окремі автори вживають словосполучення «бухгалтерський управлінський облік» (і настоюють на правильності такого підходу).

Не вдаючись до спроби вирішення дискусії з цього приводу, зазначимо, що з історичної точки зору розвиток управлінського обліку став об'єктивним результатом зміни запитів системи управління щодо інформації, необхідної для прийняття рішень. Тому цілком логічним є висновок про належність такого виду обліку до тих інновацій, які викликані поступальним історичним розвитком умов і чинників, що впливають на систему обліку загалом. Однак дослідження історії та досвіду організації і ведення обліку засвідчують наявність різних методологічних підходів. Таким чином особливістю

сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку є його інтеграція з управлінським. При цьому останній взаємно впливає на порядок ведення бухгалтерського обліку. Яскравим прикладом цього є той факт, що в останні роки управлінський облік зазвичай включає три основні розділи: облік витрат, оперативний і перспективний облік, облік за центрами відповідальності. При цьому, в першому випадку в системі бухгалтерського обліку виникають такі процеси як калькулювання, застосування того чи іншого складу статей витрат тощо. У другому – передбачається застосування оцінки інформації з позиції прийняття управлінського рішення, що, в свою чергу, вимагає наявності умов і даних для формування інтерпретованої інформації. У третьому – облік вимагає встановлення центрів відповідальності, оформлення у місцях їх розташування облікової документації про витрати (за різними групами і класифікацією), наявності відповідної особи для цих цілей тощо.

Таким чином існують відмінності у формуванні сучасної системи обліку в різних країнах. Щодо такої складової цієї системи як управлінський облік вони проявляються в рівні уніфікації та стандартизації, принципах, методах, тощо (рис. 3.4).

Справедливою варто визнати позицію вітчизняних науковців, зокрема її популяризує Н.В. Бондарчук, про те, що систематизація світового внеску у формування концепції управлінського обліку дозволяє розробити періодизацію його розвитку. У результаті можна виділити два великих історичних періоди, в яких формуються передумови виникнення управлінського обліку, відбувається його становлення і розвиток. Період становлення і розвитку управлінського обліку пов'язаний з розробкою методології управлінського обліку і його розвитком. У ньому можна виділити три етапи: 1. 1920-1950 рр. характеризується розробкою специфічних прийомів, методів управлінського обліку, формуванням його цілей; 2. 1950-1990 рр. пов'язаний з розвитком традиційних систем управлінського обліку (стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання повної

собівартості, розподіл витрат, оцінка беззбитковості і т.п.); 3. 1990 р. по теперішній час – розвиток інноваційних систем управлінського обліку (калькуляційної системи ABC, «точно в строк», стратегічного управлінського обліку тощо) [2].

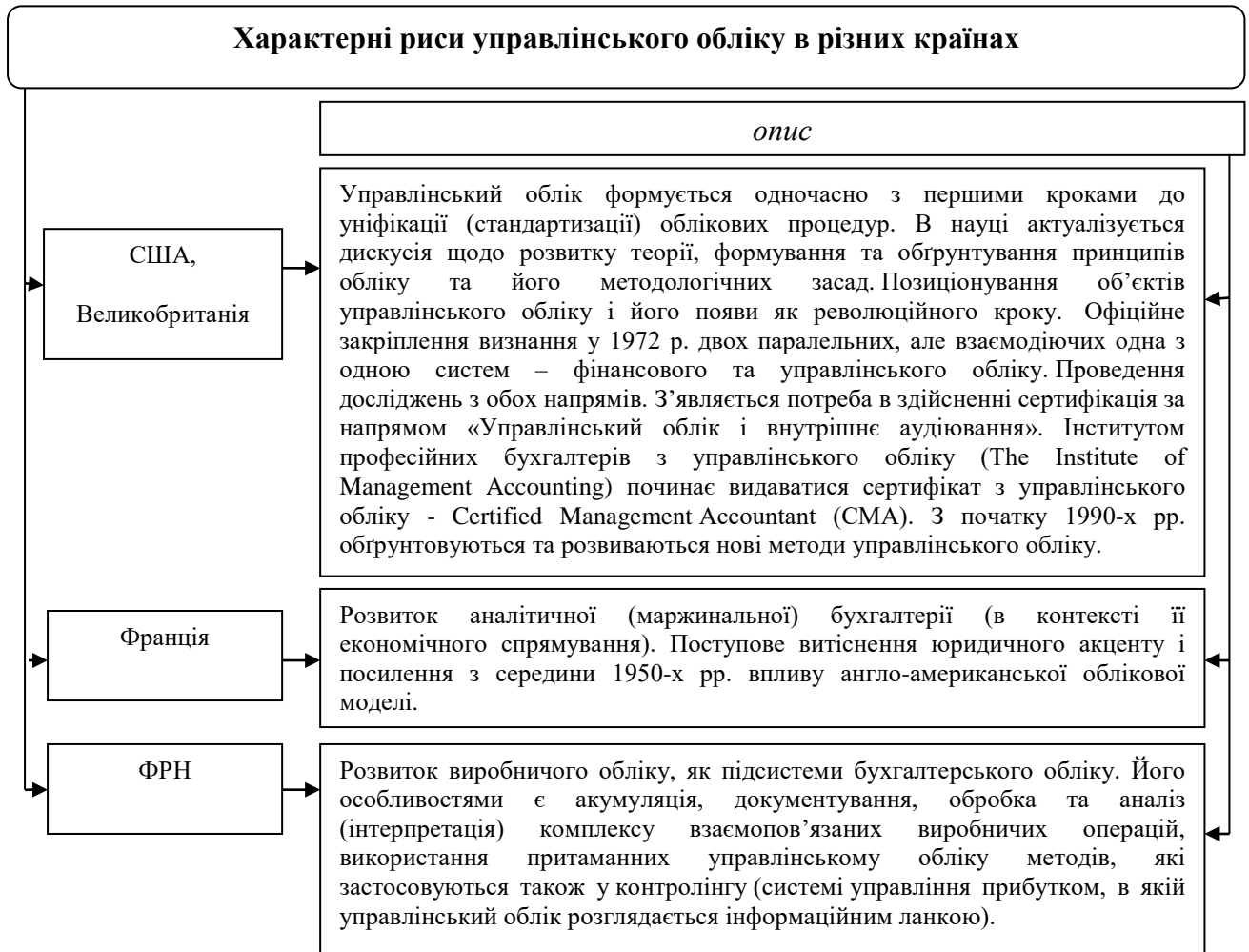


Рис. 3.4. Специфіка розвитку управлінського обліку як складової системи обліку в розвинених країнах

Окрім цього, сучасний етап розвитку системи обліку в світі пов'язаний зі спробами формування єдиних принципів і загальних концепцій її побудови. Узагальнюючою концептуальною основою побудови бухгалтерського обліку в цих умовах на думку А. І. Георгієвої, має стати конвергенція як процес узгодженого зближення національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку до єдиних Всесвітніх стандартів фінансової звітності (або оновлених МСФЗ), що визначатимуть єдині принципи, загальні



підходи в галузі бухгалтерської науки, практики та професії [4, с. 184]. На актуальність такого процесу вказує формування та діяльність професійних організацій в галузі бухгалтерського обліку.

Сьогодні облікову політику визначають два центри: IAS (International Accounting Standards) – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – Лондонський офіс; GAAP US (Generally Accepted Accounting Principles) – загальноновизнані облікові принципи США [7, с. 188].

Отже, в глобальному бухгалтерському середовищі «правила гри» в сучасних умовах встановлюють представники сильніших економік, компанії яких і фінансують роботу розробників стандартів. Такий стан речей дає підстави вважати, що найближчим часом спостерігатиметься посилення конвергенції між стандартами Лондона і Вашингтона, а Україна і світ знову будуть змушені реагувати на нові вимоги оновлених міжнародних стандартів [6, с. 235].

У сучасному динамічному інформаційному середовищі бухгалтерський облік знаходиться на етапі подальшого свого розвитку й удосконалення. Значний вплив на цей процес мають розвинуті країни, які переважно схиляються до його стандартизації. Вони також займаються і фінансуванням відповідних заходів, зокрема роботи Ради з МСФЗ та розвитку професії бухгалтера при ООН. Всі інші країни також повинні активізувати свою діяльність щодо участі в формуванні методології обліку. При цьому кожна з країн якнайповніше повинна враховувати свою позицію в глобальному світі на предмет лідерства в конкретній галузі економіки і діяти саме з її урахуванням. В такому разі історія розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі матиме прогресивну динаміку, характеризуватиметься удосконаленням національних і міжнародних облікових систем через гармонізацію та зближення характеристик обліку. Інформація, отримана в гармонізованих облікових системах і яка володіє однаковими якісними характеристиками, створить об'єктивні умови прискорення позитивних процесів та розвитку бізнесу в регіоні в цілому.

## ВИСНОВКИ

В результаті написання курсової роботи було здійснено узагальнення наукових позицій авторів щодо історії та етапів розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі та зроблено ряд висновків, що мають теоретичне й прикладне значення.

1. Потреба в дослідженні історичних витоків бухгалтерського обліку та чинників, що на нього впливають, продиктована інтенсивним становленням функціонування глобальної економіки сталого розвитку. У свою чергу, це вимагає адекватного вимірювання й відображення фактів господарської діяльності в усіх країнах світу, а також удосконалення системи обліку відповідно до нових умов.

2. Історія бухгалтерського обліку більш давня, ніж історія виникнення професії бухгалтера. Це пов'язано не лише з пізнім узаконенням цієї професії, а й історичними віхами, які ознаменувались появою грошового вимірника, подвійного запису, потребою встановлення відповідальності за ведення бухгалтерських записів.

3. В науковій думці немає єдиного підходу до кількості розмежованих етапів історичного розвитку системи бухгалтерського обліку в світі, а також ідентичності їхніх назв і характеристик. Проведене дослідження свідчить, що це пов'язано з взяттям за основу різних ознак.

4. Регулярне прослідковування тенденцій розвитку бухгалтерського обліку дозволяє ідентифікувати основні характерні риси того чи іншого періоду, формувати пропозиції щодо можливих подальших напрямів удосконалення облікової системи, а також враховувати економічні, соціальні, політичні та інші особливості й чинники.

5. Сучасний етап історичного розвитку обліку характеризується уніфікацією та стандартизацією й відповідним розвитком професійних інституцій, втому числі в світовому масштабі. Очевидною є потреба в здійсненні інституційної перебудови системи регулювання бухгалтерського

обліку й звітності, де держава буде відігравати провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій.

6. Сучасний етап історичного розвитку системи обліку в світі характеризується як етап динамічного розвитку й удосконалення методології, формування єдиних принципів і методології обліку.

7. Важливою складовою сучасної системи обліку є управлінський облік, який почав активно впроваджуватись в 19 столітті, особливо з середини 50-х років. Це стало логічним результатом зміни умов і вимог, які ставляться до цього джерела інформації для потреб прийняття управлінських рішень.

8. Історія розвитку бухгалтерського обліку в світовому масштабі вказує на те, що бухгалтерський облік знаходиться на етапі подальшого свого розвитку й удосконалення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Блейк Дж., Амант О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1997. 400 с.
2. Бондарчук Н. В. Історичні передумови розвитку управлінського обліку на підприємствах України. *Ефективна економіка*. 2011. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=823> .
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: Підручник 3-тє видання. Ж.: Рута 2002. 786 с.
4. Георгієва А. І. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2011. № 53. С. 184-186.
5. Друкер, Питер. Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ. М.: Издательский дом "Вильямс", 2001. 272 с.
6. Жук В.М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи . *Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь*. 2011. С.232-238.
7. Замлинський В. А. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації. *Вісник Таврійського державного агротехнологічного університету*. 2012. № 2. С. 187-192.
8. Кипарисов М. А. Курс теории бухгалтерського учета. М.: Гос План Издат, 1940 г. 284 с.
9. Клименко Д.О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки. *Економічні науки*. Серія : облік і фінанси. Випуск 8 (29). Ч. 1. 2011. С.236-245.
10. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
11. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик, пер.с англ. [2–е изд.], стереотип. М. : Финансы и статистика. 2003. 136 с.

12. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. / Пер. с англ. ; Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 1996. 496 с.
13. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. М.Я.Остап'юк, М.Р.Лучко, Й.Я.Даньків. К.: Знання, 2005. 276 с.
14. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції : дис.. докт. екон. наук. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2016. 540 с.
15. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.
16. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. К.:А.С.К., 2001. 348 с.
17. Хорунжак Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н.М. Хорунжак. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 248 с.
18. Шпак В. Підходи та напрями розвитку системи бухгалтерського обліку. *Економічний аналіз*. 2011. № 8.2. С. 430-433.
19. Яструбський М. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. 2010. № 5. С. 41-43.
20. ACAUS (Association of Chartered Accountants in the United States) URL: <https://www.google.com.ua/url?sa>.
21. Brown R. A History of Accounting and Accountants (Cosimo Classics History) / Richard Brown. New York: Cosimo Classics, 1905. 465 p.
22. History of Accounting From Ancient Times to Today. URL: <https://www.thoughtco.com/history-of-accounting-1991228>
23. A Brief History of Accounting. URL: <https://erasrek.co.za/blog/history-of-accounting/>
24. The History of Accounting. URL: <https://www.newenglandcollegeonline.com/resources/accounting>