

5. Язлюк Б. Шляхи підвищення рівня інноваційного розвитку виробництва з врахуванням регіональної стратегії / Б. Язлюк, С. Питель, А. Шумський // Сталий розвиток економіки. – Хмельницьк: ІЕТП, - 2013. Вип. 1 (18). – С. 224 – 230.

Ірина Белова

Тернопільський національний економічний університет

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглядаючи питання розвитку обліку, вчені багато уваги приділяли вивченню основних етапів його розвитку, зокрема з'ясуванню джерел і першооснов обліку.

Сьогодні бухгалтери багатьох країн світу досліджують стародавні записи та книги, адже лише вивчаючи історію науки можна зрозуміти та усвідомити ті помилки і недоліки, які мали місце в сфері організації і ведення обліку в минулому та існують на сучасному етапі.

Витоки і перші паростки обліку приховані від нас назавжди, однак, неважко уявити, що саме з розвитком людського суспільства, появою писемності і арифметики було закладено підґрунтя для обліку. Сьогодні лише одиниці бухгалтерів-практиків мають уявлення про те, наскільки давнім є облікове мистецтво. Першу згадку про мистецтво бухгалтерії можна зустріти у книзі Премудрості Сираха, в якій наказується кожному синові Ізраїлю: «Якщо щось видаєш – видавай рахунком та масою і роби усіяку видачу та приймання за записом» [8].

Історія бухгалтерського обліку налічує майже 6 тисяч років. Облік називали таємницею богів, а цифри і до цього часу – сакральний елемент буття. Батьківщиною бухгалтерського обліку вважається Древній Єгипет. Початок сучасному обліку було покладено в Лідії. У письмових джерелах, що збереглися до наших днів, згадується давньогрецький спосіб викреслювання записаної раніше інформації. Завдяки грекам в Стародавньому Римі з'явилися банки і пов'язана з ними термінологія.

У XV ст. почалася епоха появи друкованих джерел у сфері рахівництва і бухгалтерського обліку. Першою публічно оприлюдненою працею з бухгалтерського обліку вважається виклад роботи, розробленої в Дубровнику і Неаполі у 1458 р. Б. Котрульї «Про торгівлю і досконалого купця», яка, проте, була видана та надрукована лише в 1573 р. У 1602 р. її було видано повторно, а ще раніше – в 1582 р. – перекладено французькою мовою та видано в Ліоні. Серед багатьох практичних рекомендацій, викладених у 50 розділах цієї книги, XIII присвячений організації і веденню облікових книг купцями. Порядок ведення бухгалтерії був повністю зорієнтованим на подвійний запис. Щодо останнього, то дата його виникнення не встановлена й до теперішнього часу. Так, наприклад, професор Р. де Рувер у роботі «Як виникла подвійна бухгалтерія», перекладеній російською мовою і виданій у Росії в 1958 р., стверджує, що «подвійна бухгалтерія зародилася в Італії між 1250 – 1350 рр.» [10, с. 35].

Трактат про рахунки і записи Луки Пачолі, який міститься в його книзі «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення», що вийшла 10 листопада 1494 року, вважається першим, вже не просто письмовим, але й друкарською рекомендацією з обліку і першим таким свідченням переважання диграфічної парадигми у середньовічному рахівництві. Ідеї, викладені великим вченим Лукою Пачолі, вже протягом п'яти століть не втрачають своєї актуальності. Він першим зібрав і систематизував розірвані відомості про прийоми, які застосовувалися купцями того часу при веденні своїх торгових рахунків і записів. Тим самим вчений поклав початок науковій розробці обліку, виводячи його з чисто практичної діяльності [1].

Узагальнення і систематизація писемного періоду у сфері обліку в епоху Середньовіччя дозволяє зробити висновок про те, що розробка Л. Пачолі була базовою основою переважної більшості друкованих праць, які описували принципи організації бухгалтерії. Заслуга цієї

розробки полягає в тому, що вчений зумів описати й систематизувати використовувані на практиці прийоми рахівництва. Його «Трактат про рахунки і записи» – це перший щабель у напрямі формування бухгалтерського обліку як теоретико-прикладної науки, яка сформувалась і виросла з практичної діяльності. Майже два століття ідеї і методичні прийоми бухгалтерії, розроблені Л. Пачолі, інтерпретувались на різних мовах і «майже два століття облікова думка стояла в одній точці, доки зміни економічних умов не дали їй такого поштовху, сила якого зрушила засадні принципи бухгалтерії з цієї точки» [5, с. 74].

Історики відмічають п'ять найголовніших моментів, які Лука Пачолі вніс до справи розвитку бухгалтерського обліку. 1. Теоретичне обґрунтування подвійного запису. Л. Пачолі був першим, хто спробував пояснити поняття дебет і кредит, хоча сам їх не вживав. Він створив персоналістичну модель обліку і тим самим заклав основи його юридичного тлумачення, яке пізніше знайшло своє відображення у відомих працях Е. Дегранжа і Дж. Чербоні.

Видатний французький бухгалтер П. Гарньє назве свою книгу «Облік — алгебра права», в якій принцип подвійного запису пояснить виходячи з причинно-наслідкових зв'язків (кредит — причина, дебет — наслідок). Персоналістична модель виявилась настільки вдалою, що нею зацікавились і використовували у своїх геніальних працях К. Маркс і Ф. Енгельс при поясненні подвійного запису. 2. Персоналістична модель призводила до неможливості самостійного розгляду таких абстрактних бухгалтерських категорій, як дебет і кредит, що призвело до створення умов для виділення бухгалтерського обліку в окрему науку. 3. Лука Пачолі розглядав бухгалтерський облік, як самостійний метод, що базується на застосуванні подвійного запису і використовується для відображення господарських процесів які відбуваються на окремому підприємстві та за його межами. Таке тлумачення відрізнялося від праці В. Котрулі, який вважав, що об'єктом бухгалтерського обліку є окреме підприємство. 4. Подвійний запис на рахунках трактується як система обліку, що не може бути постійною і залежить від мети, яку переслідує адміністрація. 5. Вперше ввів у бухгалтерський облік моделювання, що базу валосся на комбінаториці Л. Пачолі. Це дало можливість побудувати загальну модель, у межах якої будь-який обліковий факт пояснюється, як окремих випадок [4, с. 63].

До кінця 19 ст. система бухгалтерського обліку, основи якої були закладені Лукою Пачолі, зазнала певних змін, що були пов'язані із специфікою господарської діяльності великих промислових корпорацій: створені перші компанії, які були відокремлені від їх власників; виник акціонерний капітал; розмежовано капітал і прибуток; введено поняття «діюче підприємство»; почали працювати фондові біржі; розширилась промисловість і торгівля; на сцені з'явилися люди облікової професії [7, с. 26].

Зенон у 256 році реформував систему обліку, що склалася у приватних маєтках. Основні цілі обліку, які були ним сформовані: організація систематичного обліку матеріальних цінностей, своєчасний та регулярний облік дебіторської і кредиторської заборгованості, а також розрахунок економічних ефектів від різних видів господарської діяльності, що є зародженням методів і прийомів економічного аналізу [3].

Хоч записи Зенона та інші свідчення відображають давніше існування обліку і рахівництва, проте перші спроби розвитку теорії розрахунків із дебіторами та кредиторами виникли у XV–XVI ст., коли італієць Лука Пачолі сформулював мету обліку – «ведення своїх справ у належному порядку і як слід, щоб можна було без затримки отримати усілякі відомості щодо боргів та вимог» [9].

Французький економіст Л. Сей (1887) виділив такі етапи: 1) мнемонічний, який розділив на два періоди – усний, коли особі, що відповідала за підрахунки, треба було тримати все в пам'яті і символічний, коли робились зарубки на палицях чи в'язались вузли на мотузках; 2) уніфікований – проста бухгалтерія; 3) диграфічний – подвійна бухгалтерія; 4) логісмографічний – зміст якого полягав у послідовній персоналізації рахунків [6, с. 68].

Бухгалтерська справа, як і будь-який суспільний розвиток, – це складний процес: поряд із піднесенням творчої думки, успіхами, значними ривками, історія бухгалтерського обліку

сповнена падінь, невдач, відхилень, помилок.

Становлення обліку – це діалектичний, поступовий процес, мета якого –забезпечити прийнятні умови послідовного, безперервного, раціонального і успішного виконання функцій бухгалтерського обліку. Вся історія бухгалтерської праці, за своєю сутністю, є поступовим рухом до вирішення трьох основних завдань: - зробити облік максимально інформативним і точним; – досягти його простоти і дешевизни; - отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя.

Французькі вчені висунули доктрину трьох функцій обліку: • рахівничої, пов'язаної з розробкою спеціальної логіки, класифікацією об'єктів рахунків тощо; • соціальної, що порівнює інтереси різних суб'єктів суспільних відносин; • економічної, що дозволяє за допомогою облікової інформації здійснити управління господарськими процесами [2, с. 59].

Суттєвий внесок до розвитку теорії бухгалтерського обліку зробила американська школа рахівництва силу обмеженого характеру участі держави в регулюванні економіки (в порівнянні з Європою) і специфіки англо-американської системи права ідеї американської школи обліку значно відрізняються від європейських концепцій.

Традиційно бухгалтерський облік у США був спрямований передусім на задоволення інтересів власників і використовувався, в основному, як інформація для прийняття рішень з управління виробництвом. Завдяки цьому американські спеціалісти приділяли значну увагу розробці різних економічних методик узагальнення та оцінки фактів господарської діяльності, а також їх за- стосування залежно від умов функціонування підприємства і цілей власника [2, с. 87].

Досліджуючи історію розвитку бухгалтерського обліку, необхідно пам'ятати і про інші науки, які так чи інакше пов'язані з обліком.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І.: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир:ПП «Рута», 2007. – 512 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 512 с
3. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку. — Житомир: ЖІСІТІ, 2001. — 455 с.
4. Галаган, А. М. Счетоводство в его историческом развитии [Текст] / А. М. Галаган. – М.-Л: Государственное издательство, 1927. – 172 с.
5. Лучко М. . Історія обліку. Світ та Україна, погляд крізь роки // Лучко М. Р., Остап'юк М. Я.– Тернопіль : Зорепад, 1998. – 108 с.
6. Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М. : Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
7. Остап'юк М. Я. та ін. Історія бухгалтерського обліку. — К.: Знання, 2005. — 495 с
8. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли [изд. подг. Соколов Я.]. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 288 с.
9. Рувер, Р. Как возникла двойная бухгалтерия. Развитие двойной бухгалтерии до Луки Пачиоло согласно счетным книгам купцов средневековья [Текст] / Р. Рувер ; пер. с. англ. А. Мухина. – М.: Госфиниздав, 1958. – 218 с.
10. Соколов Я. В. Занимательные очерки истории бухгалтерско- го учета [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бух. 1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров-2001. — Режим доступа : <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=51&breakIIrISCEvINDDIIIssdsdiDDDD51DI=1#breakIIrISCEvINDDIIIssdsdiDDDD51DI1>