

Журавель Г. П.,
к.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Питель С. В.,
к.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Денчук П. Н.,
к.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет

ЕВОЛЮЦІЯ ПОДВІЙНОГО ЗАПИСУ І ЙОГО БАЛАНСОВОГО УЗАГАЛЬНЕННЯ

Історія виникнення бухгалтерського обліку нараховує більше шести тисяч років і відноситься до IV ст. до н.е.. Проведені дослідження еволюційного розвитку бухгалтерського обліку направлені на уточнення його складових, ролі та значення. Зрозуміло, що об'єктивна необхідність його виникнення і утвердження пов'язана з розвитком продуктивних сил і прогресивною зміною суспільно-економічних формацій.

Об'єднання людей у общини забезпечило розширення споживчих потреб їх членів, що вимагало необхідності зростання продуктивності при виробленні предметів споживання. За таких умов виникають потреби у появі ринків, грошей, торгівлі, банків і інших інституцій. Ці та інші соціально-економічні зміни вимагали управління цими процесами. Поява на початкових етапах розвитку ринкових відносин простого методу обліку не відповідала зростаючим потребам управління. Тому що, методика обліку була безсистемною, громіздкою, трудомісткою і не сприяла розвитку економічних відносин.

Поруч з цим, проведені дослідження відзначають, що важливими передумовами що сприяли розвитку бухгалтерського обліку були: мова; писемність; математика; папір; гроші і обчислювальна техніка. А важливими чинниками розвитку методики обліку були: поява товарного виробництва і товару; виникнення ринку і торгівлі; зародження приватної власності і капіталу; утворення банків і міжнародних об'єднань; розвиток політекономії і

економічних теорій; зростання ролі цінних паперів; участь держави в економічному житті країн.

Вважаємо, що важливими компонентами нині діючої системи бухгалтерського обліку є подвійний запис і його балансове узагальнення. Проте науковці досі однозначно не схильні до цього висновку. Продовжують дискусію хто став творцем цього важливого відкриття, яке і сьогодні є актуальним.

Вивчаючи окремі аспекти розвитку бухгалтерського обліку, нам важливо дослідити причини і закономірності цього процесу. При цьому вважаємо пріоритетним завданням - критично осмислити і обґрунтувати закономірні тенденції розвитку бухгалтерського обліку на перспективу, в т. ч. і його важливих елементів - подвійного запису і балансового узагальнення.

Подвійний запис – це спосіб відображення фактів господарської діяльності двічі, по дебету одного рахунку та по кредиту іншого, в тій самій сумі. Все це здавалось би просто, але вперше це вдалося дослідити і описати італійському математику, монаху Луці Пачолі в книзі "Трактат про рахунки і записи", яка була видана в 1494 р. у Венеції (Італія), після винайдення Йоганном Гутенбергом книгодрукування (1436р.). Заслуга Л.Пачолі полягає в тому, що він як вчений зумів встановити, систематизувати і описати те, що на практиці було давно затребуване. Його "Трактат про рахунки і записи" - це перший етап у напрямі формування бухгалтерського обліку як прикладної науки, він мав величезний вплив на розвиток наукової думки. Л. Пачолі зробив перше узагальнення подвійного запису і його балансового контролю. Метод подвійності спочатку розповсюдився в Європі, а потім і у всьому світі. Заслуга Л. Пачолі ще й в тому, що він підтримав прогресивний перехід в писемності з латинської мови на італійську і використання арабських цифр замість римським. Дальший розвиток наукової думки щодо обґрунтування подвійного запису привів до появи: юридичної, обмінної, філософської та балансової теорій.

Представники юридичної теорії вважають, що кожна господарська операція розглядається як окремий юридичний акт, в якому одна особа отримує, а інша віддає. Такі юридичні дії мотивують правові обов'язки сторін: особа, що

отримала, зобов'язана особі, що видала, а особа, що видала, має право утримати з винної особи. Отже, на цьому етапі подвійність правових відносин зумовлює і подвійність в облікових записах.

На думку прихильників обмінної теорії, подвійний запис визначається фактом обміну, за яким одна цінність обмінюється на іншу, та поділом кожного рахунку на дві частини - надходження та видаток.

Засновники та прихильники філософської теорії вважали, що сутність теорії подвійного запису обумовлена причинно-наслідковими факторами дій посадових осіб, пов'язаних з отриманням вигоди від господарської діяльності. Тобто, дії посадових осіб завжди приводять до виникнення господарських подій, і ці дві категорії тісно пов'язані між собою.

Прихильники балансової теорії подвійного відображення фактів господарської діяльності вважають, що кожна господарська операція впливає на баланс, змінює його обороти та відображається за дебетом одного та кредитом іншого рахунку. Внаслідок цього можуть виникати внутрішні зміни в балансі: — лише в активі балансу; лише в пасиві балансу; в активі і пасиві балансу.

Вище сказане свідчить, що кожна облікова теорія базується на подвійному записі і можливостях його балансового узагальнення. Отже подвійний запис і система балансового узагальнення - важлива складова діючої системи бухгалтерського обліку – елемент його методу. Через узагальнення інформації на синтетичних і аналітичних рахунках, інформує про повноту і законність відображення в обліку фактів господарської діяльності, створює умови для виконання обліком контрольних, інформаційних і оціночних функцій.

В економічній літературі вітчизняні та зарубіжні автори ототожнюють балансове узагальнення з балансом, а отже, зі звітністю загалом. Це є помітним при зіставленні балансового узагальнення з методом бухгалтерського обліку [1].

Серед науковців існує думка, що балансове узагальнення є першим аспектом бухгалтерського балансу, другим - виступає бухгалтерський баланс як форма фінансової звітності [2].

Зростання ролі бухгалтерського обліку в світовому економічному просторі привело до створення Міжнародної емблеми бухгалтерів, де зображені сонце, ваги та крива Бернуллі, і накреслено девіз: "Наука, довіра, незалежність". Сонце символізує освітлення бухгалтерським обліком фінансової діяльності, ваги – баланс, а крива Бернуллі – символ того, що облік, який виник одного разу, буде існувати вічно. Міжнародний конгрес бухгалтерів у 1946 році затвердив герб як емблему облікових працівників. До того ж, 10 листопада у світі відзначають – Міжнародний день бухгалтера (Accountant's Day). Саме цього дня 1494 року у Венеції була опублікована книга Луки Пачолі «Все про арифметику, геометрії і пропорції», один з розділів якої називався «Трактат про рахунки і записи».

Зростання ролі і значення бухгалтерської інформації для управління привело до розширення змісту університетської підготовки бухгалтерських фахівців. Традиційна спеціальність «Бухгалтерський облік» в історичному плані трансформувалась у спеціальності: «Бухгалтерський облік, аналіз і контроль»; «Облік і аудит»; «Облік і оподаткування». З відміченого випливає, що роль бухгалтерського обліку і бухгалтерів в історичному плані була, є сьогодні і в недалекому майбутньому залишиться важливою складовою управління[3].

Таким чином, розвиток системи бухгалтерського обліку в розвинених країнах свідчить про необхідність розширення інформаційного змісту бухгалтерського обліку і удосконалення методів фінансового контролю. Широкі потоки інформації необхідно опрацьовувати і оперативно видавати для керівництва варіанти прийняття ефективних рішень. Згодом це привело до створення нової системи формування і узагальнення економічної інформації – *контролінгу*. Під терміном «*контролінг*» розуміють сконструйовану систему шляхом інтеграції методів планування, обліку, аналізу, нормування та аудиту, яка забезпечує ефективне управління фірмою. У системі *контролінгу* центральне місце належить бухгалтерському обліку [4].

Таким чином очевидно, що встановлені тенденції та закономірності еволюційного розвитку бухгалтерського обліку приведуть в близькому майбутньому до розширення його інформаційних можливостей шляхом

створення системи *контролінгу*. В той же час, існуючі динамічні темпи економічних змін у окремих країнах і світі, широка глобалізація і діджиталізація економічних процесів і відносин вимагають постійних досліджень інформаційних функцій бухгалтерського обліку.

Література.

1. Журавель Г.П., Хомин П.Я. Теорії бухгалтерського обліку: студії: Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 400 с.
2. Кулик В.А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. 186 с.
3. Журавель Г.П., Денчук П.Н. Бухгалтер-професія креативна і продуктивна. Матеріали VI міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні», 22 травня 2020р. Том 1. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. С. 130-132.
4. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999.- 422с.