

О.О. КАНЦУРОВ*(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна)*

Еволюція інституту бухгалтерського обліку

Стаття присвячена розкриттю історії становлення бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту та визначенню періодизації його розвитку. Відзначається, що формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку відбувалось від неформального регулювання до встановлення формальних правил і механізму примушення до виконання цих правил. Запропоновано періодизацію розвитку бухгалтерського обліку за ознакою становлення інституту. Зокрема, виділено: 1) доінституціональний період протягом якого відсутня суспільна потреба в інституціоналізації через індивідуальний інтерес до економічної інформації; 2) первинна інституціоналізація – домінують неформальні правила, інститут локалізовано межами окремої господарюючої одиниці; 3) національна інституціоналізація – діяльність у сфері бухгалтерського обліку набуває суспільного значення, відбувається інституціоналізація на основі прийняття національних формальних правил; 4) глобальна інституціоналізація – інтеграція бухгалтерського обліку у світову економічну систему та адаптація до глобального інституціонального середовища.

Ключові слова: бухгалтерський облік, соціально-економічний інститут, інституціоналізм, історія, періодизація розвитку.

О.А. КАНЦУРОВ*(Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, г. Киев, Украина)*

Эволюция института бухгалтерского учета

Статья посвящена раскрытию истории становления бухгалтерского учета как социально-экономического института и определению периодизации его развития. Отмечается, что формирование институциональной модели бухгалтерского учета происходило от неформального регулирования к установлению формальных правил и механизма принуждения к выполнению этих правил. Предложена периодизация развития бухгалтерского учета по признаку становления института. В частности, выделены: 1) доинституциональный период в течение которого отсутствует общественная потребность в институционализации через индивидуальный интерес к экономической информации; 2) первичная институционализация - доминируют неформальные правила, институт локализован пределами отдельной хозяйствующей единицы; 3) национальная институционализация - деятельность в сфере бухгалтерского учета приобретает общественного значения, происходит институционализация на основе принятия национальных формальных правил; 4) глобальная институционализация - интеграция бухгалтерского учета в мировую экономическую систему и адаптация к глобальной институциональной среде.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, социально-экономический институт, институционализм, история, периодизация развития.

O.O. KANTSUROV*(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)*

Evolution of the Institute of Accounting

The article addresses the history of the development of accounting as a social and economic institute and definition of periodization of its development. It is noted that the formation of institutional models of accounting took place from informal regulation to establishment of formal rules and enforcement mechanisms to implement these rules. Suggested is a periodization of accounting based on formation of the institute. In particular, isolated are: 1) pre-institutional period during which there is no social need for institutionalization due to individual interest to economic information; 2) primary institutionalization – dominating are informal rules, the institute is localized to an individual economic unit; 3) national institutionalization - accounting gains social value, institutionalization based on formal adoption of national rules takes place; 4) global institutionalization - the integration of accounting in the international economic system and adaptation to global institutional environment.

Keywords: accounting, social and economic institution, institutionalism, history, periodization of development.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку бухгалтерський облік як важлива інформаційна система є об'єктом суспільного інтересу, що зумовлює пошук нових підходів для забезпечення комплексного дослідження соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ, задоволення потреб різних груп користувачів у якісній, об'єктивній і неупередженій економічній інформації адекватній інституційному середовищу. Проте формування суспільно ефективної моделі бухгалтерського обліку не можливо без осмислення логіки розвитку цього виду діяльності, а відповідно виявлення закономірностей і тенденцій. Не достатньо висвітленим на сьогодні залишається питання аналізу становлення і періодизації розвитку бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Історію бухгалтерського обліку, періодизацію його розвитку вивчали Ф.Ф.Бутинець, В.М. Жук, Н.М.Малюга, Г.Г.Кірейцев, М.С.Пушкар та інші. Однак, найбільш глибокі дослідження у цій сфері, які узагальнили надбання науковців попередників та іноземних колег, проведені професором Я.В. Соколовим. Сьогодні ж недостатньо висвітленим залишається питання аналізу становлення і періодизації розвитку бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, що і обумовлює актуальність нашого дослідження.

Метою статті є розкриття історії становлення соціально-економічного інституту бухгалтерського обліку та визначення періодизації його розвитку.

Виклад основного матеріалу. Діяльність у сфері бухгалтерського обліку триває не одне тисячоліття, має давню історію. Зокрема зародження примітивного обліку, початкове ведення кам'яних книг, рахунків, початок формування елементів методу обліку, що свідчить про осмислену діяльність людини у цій сфері, вчені відносять до бронзової доби (1800-800 рр. до н.е.) [10]. Проте виникнення і провадження практичної діяльності у сфері бухгалтерського обліку тривалий час не було пов'язано з процесом його інституціоналізації.

У первісному суспільстві господарської діяльності у сучасному її розумінні не було, а потреба у інформації мала індивідуальний характер. Незважаючи на здійснення певної діяльності щодо збору та фіксації інформації, зокрема про наявність запасів, через індивідуальний характер цих дій та загальнодоступність такої інформації в межах невеликої громади, необхідність у впорядкуванні зазначеної діяльності була відсутня, відповідно у цей період бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут був відсутній.

З розвитком людства, формуванням інституту держави, переходом до товарно-грошових відносин, становлення державних фінансів, реалізації масштабних інфраструктурних проєктів виникла суспільна потреба у регулюванні сфери отримання та поширення інформації про використання ресурсів. В окремих країнах діяльність у цій сфері виділилась в окрему професію. Крім санкцій у сфері облікової

діяльності запроваджувались маральні та матеріальні стимули, які мали на меті підтримати престиж професії та упередити зловживання.

Так у Стародавньому Єгипті обліковці не платили податків, звільнялися від побиття та тяжкої праці, при цьому викриті у фальсифікації облікових даних віддавалися під суд, в наступному вони не мали права займатися обліком і переводилися до складу митарів, а у Вавилоні було законодавче регулювання окремих аспектів обліку, зокрема закони Хаммурабі вимагали від купців вести самостійний облік, храмам – державне рахівництво, передача грошей без розписки вважалась недійсною [4, с. 11-14].

Разом з тим, не можна говорити про формування у ті далекі часи саме інституту бухгалтерського обліку, більш правильно було б вести мову про становлення інституту господарського обліку, оскільки звітність була інвентарно-грошова або статистично-фінансовою, містила як вартісні так й кількісні показники, були відсутні єдиний грошовий вимірник і подвійний запис, не всі ділянки господарської діяльності охоплювались обліком, облік не набув поширення у приватному секторі, за виключенням торгівлі, а найбільше був поширеним у суспільному секторі.

Про якісні зрушення соціальної діяльності у сфері бухгалтерського обліку відбулися у добу античної цивілізації, насамперед, у Стародавній Греції та Римі, про що йдеться у роботах дослідники історії бухгалтерського обліку Я.В. Соколов [7], М.С. Помазков та інших.

При цьому самі дослідники відзначають той факт, що уявлення про стан бухгалтерського обліку є не комплексними і носять фрагментарний характер, оскільки письмові свідчення загинули, а домисли подальших істориків засновані на припущеннях. Однак ті матеріали, які дійшли до наших днів свідчать про розширення сфери і поглиблення регламентації не тільки бухгалтерського обліку, але звітності складеної за його даними.

Враховуючи матеріали літературних джерел можна дійти висновку, що діяльність у сфері бухгалтерського обліку регулювалась у стародавньому світі фрагментарно виходячи з потреб представника єдиної впливової групи спеціальних інтересів і одночасно споживача економічної інформації – держави.

Здобутки античного періоду знайшли свою реалізацію у бухгалтерії Середньовіччя. Про цей період розвитку бухгалтерського обліку збереглося достатньо матеріалів, у тому числі друковані книжки, з яких одна з перших це весвітньо визнана фундаментальна робота Луки Пачолі з бухгалтерського обліку як «Трактат про рахунки та записи» [5] книги «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції та відношення», що була вперше видана у Венеції (1494 р.).

Робота Л. Пачолі дає загальне уявлення про місце і роль бухгалтерського обліку у суспільстві того часу. Сам факт проведення досліджень в сфері бухгалтерського обліку не бухгалтером, а професором

математики свідчить про значну суспільну увагу до цієї діяльності. Вже на початку «Трактату» організація та якісне ведення бухгалтерського обліку визначається одним з трьох чинників успішної підприємницької діяльності разом з капіталом і професійною підготовкою.

Із змісту роботи можна судити про масштаби бухгалтерської практики того часу. По-перше, автор відзначає високий рівень обліку у банках, по-друге, низький рівень організації, але обов'язковість обліку в державних установах, і по-третє, це торгівельна діяльність, представники якої і були обрані цільовою аудиторією «Трактату». Інші джерела свідчать про ведення бухгалтерського обліку у монастирях, суднобудівельних компаніях, промислових підприємствах, сільському господарстві в інших сферах діяльності.

Робота містить посилання на наявність декількох шкіл бухгалтерського обліку, які мають власні традиції та обумовлені ними особливості обліку. «Трактат» разом з іншими роботами з бухгалтерського обліку, які дійшли до нашого часу є матеріальними доказами неформального регулювання діяльності у сфері збору і обробки економічної інформації, яку за більшістю методологічних ознак можна ідентифікувати як бухгалтерський облік.

Поряд з неформальними правилами у ті часи вже були і формальні правила регулювання діяльності у цій сфері. Судячи зі змісту «Трактату» ці правила були спрямовані на регулювання лише окремої ділянки облікового процесу, а саме первинного обліку, з метою надання бухгалтерським документам доказовості у судах.

Механізм забезпечення виконання правил носив більше мотиваційний характер ніж примусовий. Останній проявлявся у необхідності формування доказової бази господарських спорів.

З санкцій за порушення правил у сфері бухгалтерського обліку безпосередньо можна визначити суспільний осуд та втрачену вигоду за неналежну організацію справ.

Найвпливовішою групою інтересів у цій сфері слід визнати власників капіталу, який інвестувався у підприємницьку діяльність. Безпосередньо «Трактат» який спрямований на уніфікацію облікової процедури, насамперед, в частині обліку з підзвітними особами, оформлення та обліку розрахунків з кореспондентами, організації обліку в простих товариствах, є вираженням інтересів власника. На цьому етапі банкіри обмежились лише забезпеченням високого рівня обліку у фінансових установах і не впливали на методологію бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів. Держава мала обмежений державною власністю інтерес у цій сфері, що обумовлено нерозвиненістю податкової системи.

Таким чином, у добу Середньовіччя діяльність у сфері бухгалтерського обліку мала високе соціальне значення, її регулювання було системним через неформальні і формальні правила, сформувалось декілька впливових груп спеціальних інтересів,

заінтересованих у розвитку бухгалтерського обліку, а він сам стає невід'ємною складовою господарської діяльності у багатьох секторах економіки, проте становлення соціально-економічного інституту бухгалтерського обліку, як системи формальних і неформальних правил, що охоплюють регулюванням всю діяльність у цій сфері знаходився у початковому стані.

Виходячи з співвідношення впливу формальних і неформальних правил на поведінку суб'єктів діяльності у цій сфері відбувалось становлення неформального інституту бухгалтерського обліку.

На подальше становлення інституту бухгалтерського обліку вплинуло посилення впливу представника такої групи спеціальних інтересів як держава, що було зумовлено централізацією влади та необхідністю правового регулювання господарської діяльності.

Започатковано регламентацію обліку на державному рівні, на думку Я.В. Соколова і В.Я. Соколова, було в Іспанії. Приблизно у 1263 р., за правління Альфонса Мудрого, в Кастилії був виданий спеціальний закон про обов'язкове щорічне складання звітності державними підприємствами [9, с. 35].

Практику державного регулювання було продовжено у Франції. Видатний вчений-бухгалтер Саварі був залучений до підготовки Ордонанса 1673 р., спрямованого на регулювання економіки. Ордонанс називали кодексом Саварі, його текст в частині бухгалтерського обліку був настільки вдалим, що французький (1808) і бельгійський (1872) торгівельні кодекси повторювали його майже слово в слово. Проте сучасники відмічали, що практики, як правило, ігнорують положення кодексу [7, с. 72-106], що було обумовлено відсутністю ефективних механізмів забезпечення дотримання формальних правил, у тому числі відсутності організацій які б забезпечували контроль за якістю обліку і достовірністю звітності.

Кодекс Саварі став відправним моментом початку трансформації неформального інституту бухгалтерського обліку у формальний.

Відмінність існуючих нині національних інституціональних моделей полягає у організаціях, які встановлюють правила, оскільки, як відзначає проф. Я.В. Соколова: «У правил ведення обліку є два джерела: в європейських країнах – державні акти, в англійських – розпорядження громадських професійних саморегулювальних організацій» [8].

Становлення інституціональної моделі бухгалтерського обліку відбувалось від неформального регулювання до встановлення формальних правил і механізму примусу до виконання цих правил. Такий процес трансформації в різних країнах відбувався за різною динамікою, що зумовило існування на певних етапах розвитку бухгалтерського обліку декількох інституціональних моделей. Для кожної країни інститут бухгалтерського обліку є індивідуальним, проте за домінуванням правил

Бухгалтерський облік

обов'язкових до виконання, у переважній більшості юрисдикцій на сьогодні цей інститут є формальним.

Найбільш глибоке дослідження питання періодизації бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку наукової думки здійснив проф. Я.В. Скоколов. При цьому досліджуючи це питання він відзначає: «не можна побудувати періодизацію розвитку складної системи, якою є бухгалтерський облік, за якоюсь однією ознакою; не можна представляти цю роботу як процес безперервно зростаючого знання, щоденного творчості людського розуму. Насправді це дуже складний суперечливий процес з удаваними злетами і рідкісними успіхами» [7, с. 21].

В контексті дослідження питання еволюції бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту серед чисельних періодизацій його розвитку, запропонованих науковцями, доцільно розглянути ті з них, які ґрунтуються на ознаках, пов'язаних з інституціональною основою, зокрема за інтересами осіб зайнятих в господарському процесі, за забезпеченням достовірності даних бухгалтерського обліку, за інституційними змінами в економіці.

Періодизацію розвитку бухгалтерського обліку за інтересами осіб, зайнятих в господарському процесі запропонував проф. Я.В. Соколов [7, с. 25]. Зокрема він виділяє періоди, коли облікові записи не мали юридичної сили. Вперше вони стали набувати значення в судовій аргументації в I ст. до н. е. Потім виникла вивірка взаємних зобов'язань. Це робилося в інтересах власника та осіб, пов'язаних з ним діловими відносинами. Нарешті, з'явилася законодавча регламентація облікових записів, яка вже чітко гарантувала права кредиторів. З середини XIX ст. поширення акціонерних товариств та зміни в оподаткуванні привели до різкого посилення податкового законодавства, підвищилася роль аудиторів. Після другої світової війни в ряді європейських країн (ФРН, Франція, Швеція, Бельгія, Данія, Люксембург) вводиться жорстка і досить детальна регламентація бухгалтерського обліку. Очікуваним є створення спеціальної галузі права - бухгалтерського. Мета жорсткої регламентації обліку - забезпечення інтересів транснаціональних корпорацій.

В цьому ж контексті доцільно розглядати періодизацію запропоновану французьким вченим Р. Обером [7, с. 11-26]. Зокрема він виділяв три етапи розвитку бухгалтерського обліку: 1) інформативний (до 1673 р.); 2) юридичний (1673-1973 рр.); 3) економічний (управлінський). Ключовим елементом запропонованої періодизації є кодекс Саварі який сформував юридичну доктрину бухгалтерії, при цьому автор вважає, що триста років історії обліку - це історія юридичної школи.

У запропоновані періодизації етапи розвитку бухгалтерського обліку виділяються виходячи з його нормативного регулювання і надання юридичної сили його даним як реалізація інтересів окремих груп заінтересованих осіб. Ця періодизація з нині існуючих максимально розкриває процес інституціоналізації діяльності у сфері бухгалтерського обліку, але тільки за

критерієм формальних правил. Відтак ця періодизація розкриває становлення тільки формального інституту.

Розглядаючи періодизацію розвитку бухгалтерського обліку в інституціональному аспекті слід застосовувати комплексний підхід в враховувати, що «бухгалтерський облік – одна із сфер соціальної практики. Він зародився задовго до того, як став об'єктом права» [6, с. 21].

Японський вчений І. Джиннаї, при обґрунтуванні власної періодизації виходив з того, що розвиток обліку треба пов'язувати не з ресстрацією фактів господарського життя, а з формуванням професії [7, с. 15-16]. Зокрема він запропонував виділяти такі періоди розвитку обліку: 1) трансформація права єдиної (державної) власності в право приватної власності; 2) відокремлення управлінської функції від права володіння; 3) відокремлення бухгалтерської функції від управлінської.

Зазначена періодизація розкриває розвиток бухгалтерського обліку в контексті інституціональних змін в економіці. Розкривається шлях бухгалтерського обліку від індивідуальної інформаційної системи відокремленої господарюючої одиниці чи одного споживача інформації (держава, менеджмент) до уніфікованої суспільнозначимої інформаційної системи, що забезпечує формування інформації в інтересах різних споживачів.

Періодизацію розвитку бухгалтерського обліку як соціальної діяльності запропонував проф. Г.Г. Кірейцев [3].

Враховуючи здобутки в дослідженнях історії бухгалтерського обліку пропонуємо наступну періодизацію його розвитку за ознакою становлення соціально-економічного інституту.

Доінституціональний період. Цей період бухгалтерського обліку характеризується наступними рисами: діяльність у сфері бухгалтерського обліку є спонтанною, а дії суб'єктів у цій сфері носять не систематичний характер; домінує індивідуальний користувач інформації, сформованої в бухгалтерському обліку і розкритої у фінансовій звітності; відсутня суспільна потреба в інституціоналізації цієї сфери діяльності; облікова процедура є індивідуальною, відсутня потреба і механізми її поширення.

Первинна інституціоналізація. Цей період характеризується наступними рисами: домінуючими є неформальні правила діяльності у цій сфері, формальними правилами регулюється діяльність лише в певних аспектах; формується інституціональна пам'ять, яка передається від наставника до учня письмові джерела, або ж через навчання, але інститут локалізовано межами окремої господарюючої одиниці; виокремлюється декілька впливових груп спеціальних інтересів, заінтересованих у розвитку бухгалтерського обліку, насамперед держава, власники, кредитори; бухгалтерський облік має форму індивідуальної інформаційної системи відокремленої господарюючої одиниці чи одного користувача інформації (держава, менеджмент); формуються методичні прийоми забезпечення

достовірності даних бухгалтерського обліку, які виходили з потреб практики і трансформуються у неформальні правила.

Національна інституціоналізація. Характеризується тим, що економічна інформація, яка формується бухгалтерським обліком набуває суспільного значення, діяльність у цій сфері становить суспільно значимую; діяльність у цій сфері регулюється формальними правилами та визначається неформальними, відповідно неформальний інститут трансформується у національний формальний інститут; правила формуються національними органами; бухгалтерський облік становить інформаційним забезпеченням суспільного виробництва та державних фінансів; рівень інтеграції обмежується лише національною інституціональною системою. Домінуюча група спеціальних інтересів визначається моделлю національної економіки; відбувається взаємообумовлений розвиток формальної і неформальної складових інституту; запроваджуються різні форми механізму забезпечення додержання правил; становляться пріоритетними потреби зовнішніх користувачів економічної інформації, відповідно зменшується роль бухгалтерського обліку в управлінні індивідуальним підприємством, виокремлюється одна з ділянок облікового процесу – управлінський облік; розширення кола заінтересованих користувачів фінансової звітності.

Глобальна інституціоналізація. Характеризують інтеграцією інституту бухгалтерського обліку у світову економічну систему та адаптацією до глобальної інституціональної системи; правила формуються національними і наднаціональними органами; поглиблення диференціації сфери бухгалтерського обліку на основі правил (національних або наднаціональних), якими вона регулюється; формування уніфікованої суспільно значимої інформаційної системи, що забезпечує формування інформації в інтересах різних споживачів.

Висновки. Дослідження історії становлення соціально-економічного інституту бухгалтерського обліку свідчать, що інститут бухгалтерського обліку сформувався набагато пізніше виникнення практичної діяльності у цій сфері, але у своєму розвитку пройшов довгий еволюційний шлях. Його виникнення було обумовлено суспільною необхідністю упорядкування діяльності суб'єктів економічних відносин у сфері отримання економічної інформації про господарську діяльність. Становлення інституціональної моделі бухгалтерського обліку відбувалось від неформального регулювання до

встановлення формальних правил і механізму примушення до виконання цих правил. Такий процес трансформації в різних країнах відбувався за різною динамікою, що зумовило існування на певних етапах розвитку бухгалтерського обліку декількох інституціональних моделей. Для кожної країни інститут бухгалтерського обліку є індивідуальним, проте за домінуванням правил обов'язкових до виконання, у переважній більшості юрисдикцій на сьогодні цей інститут є формальним. Рівень інституціоналізації діяльності суб'єктів економічних відносин у цій сфері, а відповідно зміна інституціональної моделі визначається роллю і значенням економічної інформації, яка формується бухгалтерським обліком про соціально-економічні об'єкти, процеси і явища для економіки і суспільства.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2012. - № 2. - С. 14-22.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. - К.: Аграрная наука, 2013. - 408 с.
3. Кірейцев Г.Г. Обумовленість розвитку бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні та гуманітарні науки - 1998. - № 7. - С. 12-16.
4. Кутер М.И. Теорія бухгалтерського учета: Учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2006. - 592 с.
5. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1982. - 286 с.
6. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; [пер. с фр. / под. ред. Я.В. Соколова]. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 160 с.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
8. Соколов Я.В. Восемь заповедей Луки Пачоли // Бухгалтерский учёт. - № 14. - 2004. - С. 42-44.
9. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2006. - 288 с.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / В.Г. Швець. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: Знання, 2006. - 525 с.