

ГЕНЕЗИС БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ РОЗВИТКУ ПОДВІЙНОГО ЗАПИСУ

Анотація. Висвітлено питання, пов'язані із виникненням та розвитком подвійного запису як основного елементу методу бухгалтерського обліку та визначального фактору генези бухгалтерського обліку.

Ключові слова: подвійний запис, історія бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку, подвійна бухгалтерія

Koryagin M., Chik M.

THE ACCOUNTING GENESIS UNDER THE INFLUENCE OF DOUBLE ENTRY BOOKKEEPING

Summary: The article deals with the questions of double entry emergence and double entry development as the main elements of accounting. Double entry is main fundamental factor of accounting genesis.

Keywords: double entry, history of accounting, the method of accounting, double entry accounting

1. Вступ

На старому полі кожного року родиться
нова пшениця.

Із старих книжок, як пройде час,
народяться нові знання.

Д. Чосер

Більшості з нас давно є відома істина: “Хто не знає історії, той не має майбутнього”. У повній мірі цей вираз може стосуватись як окремих особистостей, так і певних сфер діяльності, галузей знань, професій тощо. Саме тому історичну еволюцію бухгалтерського обліку як у цілому, так і його визначальних елементів, необхідно обов'язково досліджувати. При цьому досліджувати не заради її самої, а для полегшення розуміння сучасного та оцінки майбутнього бухгалтерського обліку у всіх його проявах – і як науки, і як мистецтва, і як професії.

Для кожної науки основоположними питаннями є вчення про предмет і об'єкти, методи та методологію, які на кожному етапі розвитку суспільства вдосконалюються та видозмінюються. В ідентифікації бухгалтерського обліку визначальним елементом є метод подвійного запису. Цей метод ведення обліку є унікальним серед іншої сукупності облікових дій, саме він є максимально розповсюдженим у всьому світу. Але одночасно саме цей обліковий прийом залишається недостатньо дослідженим. У теорії бухгалтерського обліку так і немає однозначного трактування подвійного запису як складової теорії подвійності, як визначального елемента бухгалтерського обліку, як основного причинного фактора виникнення самого бухгалтерського обліку, що залишає тему, яка розглядається, актуальною.

Метою статті є спроба уточнити сучасне розуміння історії виникнення бухгалтерського обліку через призму двоїстості відображення господарських операцій на основі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних науковців.

2. Огляд літературних джерел

Починаючи з другої половини XIX ст. і до сьогоднішнього дня питання виникнення та розвитку подвійного запису розглядається у наукових працях М. І. Вейсмана [1], Н. М. Грабової [2], Р. Грачової [3], Т. В. Давидюк [4], Й. Я. Даньківа [5], П. О. Куцика [6], Дж. Луцатто [7], І. В. Малишева [8], Н. М. Малюги [4], М. Я. Остап'юк [5], М. С. Пушкаря [9], Т. О. Токаревої [10], В. Г. Швеця [11]. Проте окремі питання виникнення та розвитку подвійного запису як визначального елемента, що вплинув на генезис бухгалтерського обліку, на нашу думку, залишаються недостатньо дослідженими.

3. Бухгалтерський облік має свій метод, визначальним елементом якого є подвійний запис

У XIX столітті у 1889 р. французькі науковці Літей (Léautey) і Гульбольт (Guilbault) констатували: “Філологи, філософи, економісти та інші автори не тільки не зуміли визначити бухгалтерський облік раціональним чином, але вони досі не визначили: облік – це наука чи мистецтво” [12, с. 5]. Хоча ще у 1839 р. у французькій Енциклопедії Торгівлі було зазначено, що бухгалтерський облік – це наука. Проте, його особливість полягає у тому, що він є практичною наукою [12, с. 6].

У багатьох дослідженнях з бухгалтерського обліку ця дискусія піднімається до цього часу, розглядається питання: “...є бухгалтерський облік мистецтвом, практичною діяльністю, чи також є окремою наукою”? Вирішенню даного питання присвячена значна кількість праць професора Ф. Ф. Бутинця [13, с. 60-61], який дає на це питання чітку позитивну відповідь та виділяє характерні особливості, які виокремлюють науку бухгалтерський облік. На думку професора Ф. Ф. Бутинця, бухгалтерський облік є наукою, тому що він:

1) є комплексною наукою, яка може бути віднесена до спеціальних, міжгалузевих, функціональних наук;

2) має свій предмет дослідження;

- 3) має свої специфічні об'єкти дослідження;
- 4) має свої специфічні методи дослідження;
- 5) має специфічну активну направленість на практику.

Є численна кількість інших праць вітчизняних та зарубіжних вчених, більшість із яких стверджують, що як наука бухгалтерський облік сформувався і почав активно розвиватись у XIX сторіччі (Н. М. Малюга [4], М. Я. Остап'юк [5], М. С. Пушкар [9], В. Г. Швець [11]). До того часу бухгалтерський облік розглядається лише як практична діяльність.

Як вже зазначалась, кожна наука повинна мати свої специфічні методи. Такі ж методи має мати й практична діяльність у певній галузі. Це твердження у повній мірі стосується і бухгалтерського обліку.

методу подвійного запису, які зустрічаються в історії бухгалтерського обліку, видаються нам сьогодні не більше ніж "кумедними", відзначає професор М. Л. П'ятов [15].

Професори Й. Даньків та М. Остап'юк стверджують: "Основою подвійної бухгалтерії є подвійний запис усіх операцій: один раз за дебетом і один раз за кредитом. Якщо не дотримуватися цієї вимоги, то, відповідно, немає і подвійної бухгалтерії" [14, с.15].

Визначенню поняття подвійний запис приділено достатньо увагу у працях як вітчизняних, так і закордонних вчених (табл. 1).

У своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені у більшості випадків відзначають, що виникнення бухгалтерського обліку, а, відповідно, і всіх еле-

Таблиця 1

Дефініція "подвійний запис"

Автор	Визначення поняття "подвійний запис"
Джинно Луццато (G. Luzzatto) [7]	Двоїстий аспект кожної операції став можливим лише тому, що замість дебіторів і кредиторів почали фігурувати не тільки суб'єкти, але й предмети.
М. І. Вейсман [1]	Подвійний запис – це спосіб відображення господарських операцій на рахунках, при якому дебетується один рахунок і кредитується інший рахунок на одну і ту ж суму.
М. С. Пушкар [9]	Подвійний запис – це форма особливого способу відображення формації. Подвійний запис є інформаційним прийомом, який дає можливість відобразити реальні зв'язки господарських операцій і процесів на рахунках бухгалтерського обліку.
Ф. Ф. Бутинець [16]	Подвійний запис – це спосіб відображення операцій по дебету і кредиту взаємопов'язаних рахунків в однаковій сумі.
А. М. Галаган [17]	Система подвійного запису заснована на принципі двоїстості, який означає, що всі економічні явища мають два аспекти: збільшення і зменшення, пожертвування і придбання, виникнення і зникнення, які компенсують один одного.
Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуел [17]	У системі подвійного запису факт господарської діяльності повинен бути зареєстрований як мінімум два рази: по дебету одного кредиту іншого рахунку таким чином, щоб загальна сума по дебету зрівнювалась із загальною сумою по кредиту.

Визначальною особливістю, яка призвела до виникнення бухгалтерського обліку, його виокремленню серед інших видів обліку, була методика відображення усіх господарських операцій методом подвійного запису. Ще на початку XX століття професор Т. Цербі стверджував, що тільки двостороння форма запису могла логічно призвести до стихійного виникнення подвійної бухгалтерії [14, с. 14]. У наші часи професор Л. А. Сухарева відзначає: "Подвійний запис є основним елементом методу бухгалтерського обліку" [15].

"У наш час поняття "подвійний запис" та "бухгалтерський облік" абсолютно тотожні, мабуть, для кожного бухгалтера. Осць вже п'ятсот років подвійний запис є незмінною основою бухгалтерської методології. І сьогодні вся інформація, що надається користувачам бухгалтерської звітності, базується саме на методі подвійного запису. Уявити собі бухгалтерський облік в сучасних умовах без методу подвійного запису неможливо. А спроби критики

ментів його методу, відбулося у XV столітті з моменту публікації одного з розділів праці Луки Пачолі, що називався "Трактат про рахунки і записи".

Наприклад, професор Ю. А. Верига зазначає, що: "... засновником подвійної бухгалтерії є Лука Пачолі, який сказав, що купець повинен уміти рахувати гроші, у того, хто це робити не вміє, вони розлітаються як мухи" [18]. За дослідженнями Б. Нідлза, Х. Андерсена та Д. Колдуелла система подвійного запису виникла в епоху Ренесансу та вперше системно була описана у 1494 р. Лукою Пачолі [17]. Професор М. Т. Білуха зазначає "... значний розвиток обліку відбувався... у XIV-XV ст., про який свідчать облікові записи, що збереглися до наших часів" [18].

Як показують результати опитувань, у середніх спеціальних і вищих навчальних закладах Західної України близько 50 % студентів зовсім нічого не знають про історію виникнення подвійного запису, більш як 40 % щось знають про Луку Пачолі і тіль-

ки 7 % заперечують той факт, що він був винахідником подвійного запису [14].

Чи дійсно бухгалтерський облік є подвійний запис як його визначальний елемент раптово з нічого виникли саме у XV ст.?

Численні зарубіжні та деякі українські вчені, думку яких ми підтримуємо, стверджують, що це не так. Є ґрунтовні наукові дослідження, що відносять виникнення такого елемента методу бухгалтерського обліку, як подвійний запис, до більш давніх часів. Так, професор В. Г. Швець вважає, що становлення подвійної бухгалтерії відбулося у XIII ст. у містах Італії (Флоренції, Генуї) і поширилося на всі інші країни Європи [11]. Професор Ф. Ф. Бутинець зазначає, що "... від більш раннього періоду збереглися документи, які свідчать про те, що скоріш за все, перехід до подвійної бухгалтерії було здійснено у 1327 році" [16]. Відомий російський вчений, професор Я. В. Соколов вважає, що подвійний запис виник у Древньому Римі, свідченням чого є "кодекс, записи в якому здійснювались у грошовому вимірнику з використанням рахунку Капіталу" [20].

На думку професор Н. М. Малоги основним аргументом на користь виникнення подвійної бухгалтерії у XIII-XIV століттях є наявні книги (журнали) багатьох італійських компаній за цей період [4]. Професор М. С. Пушкар вважає, що саме у XIII столітті починають формуватися основні принципи подвійної бухгалтерії [9].

Зважаючи на те, що у своїх наукових дослідженнях більшість вітчизняних вчених використовують перекладені праці іноземних науковців, пропонуємо з метою більш глибокого вивчення поставлених питань звернутися до першоджерел.

4. Аналіз праць іноземних вчених щодо походження подвійного запису та бухгалтерського обліку

У XIX столітті два французьких автора Г. Нерро (G. Nerro) і Е. Гільяр (E. Hilyar) за результатами проведених досліджень зазначили, що батьківщиною подвійного запису є Стародавня Греція. Гільяр, розглядаючи митні книги Стародавньої Греції, побачив у них подвійні записи – розхід товару і прихід грошей в касу, – тоді вирішив, що батьківщина сучасного обліку – Афіни.

Німецький історик Г. Нібур (G. Nibur) вважав, що подвійний запис виник у Стародавньому Римі. Підтвердженням тому є слова, знайдені у Цицерона: "Друзі не повинні розраховуватися між собою взаємними послугами, на зразок рахункових книг, в яких те, що видано, повинно дорівнювати тому, що отримано" [20, с. 55].

Такої ж думки дотримується і відомий російський вчений, історик у галузі бухгалтерського обліку К. Ю. Циганков, який вважає, що справжнім місцем появи подвійної бухгалтерії слід вважати язичницький Древній Рим, і що система інтегрального обліку прибутків і збитків, пов'язана з підбиттям балансу для древніх римлян мала релігійне і політичне значення. Підрахунок балансу підприємства був призначений насамперед для забезпечення роботи системи майнових цензів, на основі якої буду-

валася давньоримська політична система. К. Ю. Циганков приводить обґрунтування поділу статей бухгалтерського балансу на активи і пасиви, який побудований таким чином, що баланс завжди зводиться до нуля, незважаючи на те, що фактичний економічний результат діяльності майже завжди або прибутковий, або збитковий [21].

Однак твердження щодо першості Древнього Риму у питаннях виникнення подвійного запису і подвійної бухгалтерії спростовуються Г. де Кройксом (G. de Kroyks), який вважав, що римляни не могли вести подвійної бухгалтерії, адже їх система числення (римські цифри) не давала для цього можливості [20].

Є думка, що більшість умов для розвитку подвійного запису були присутні у древніх мусульманських країнах набагато раніше, ніж з'явилися в Італії за часів Луки Пачоллі і що, ймовірно, саме мусульманський світ є "колискою" розвитку системи подвійного запису. Більш детально це питання досліджував Л. М. Паркер (L. M. Parker). Він називає середньовічних єврейських торговців в якості основних посередників перенесення мусульманських ідей подвійного запису в Італію. Проте він залишає без відповіді питання, чи був прямий вплив облікової практики чи її економічної основи (арифметика, гроші) на виникнення бухгалтерського обліку [22, с.112].

Коментуючи цю проблему, М. Скорджи (M. Scorgie) посилається на той факт, що банкіри в Каїрі використовували двосторонні форми рахунків в XI-XII ст., що передувало їх використанню в Італії [23, с. 141].

Ґрунтовними дослідженнями у сфері виникнення подвійного запису є праці С.С. Албраїкі (S.S. Albraiki) [24], С. Хаміда (S. Hamid), Р. Крега (R. Craig), Ф. Кларка (F. Clarke) [25], які вивчають історичні джерела, що стосуються особливостей обліку податків в ісламських країнах у період IX-XII ст., та підтверджують використання у цей час двосторонніх рахунків та подвійного запису для певних операцій. На той час існувало уже таке поняття як баланс рахунку.

У працях О. А. Заїда (O. A. Zaid) зазначено, що італійські купці запозичили в мусульманських країнах правило щодо ведення ділових бухгалтерських документів, що здійснювалось "в ім'я Бога" [26]. Заїд також підтримує ідею впливу на процес виникнення подвійного запису в Італії саме мусульманської практики ведення обліку.

Вираз "в ім'я Бога" нашоує на думку, що першопочатково подвійний запис був "тайною богів", як і все інше, мало зрозуміле у ті часи більшості населення. Облік за допомогою методу подвійного запису у Стародавньому світі вважали "тайною богів", адже кредиторська заборгованість тоді вважалася "гріхом". Люди повинні були намагатися погасити таку заборгованість, щоб Бог і суспільство пробачили їм такий гріх.

Близько 800 років тому елементи бухгалтерського обліку знаходимо у Флоренції, на території сучасної Італії. Документальні підтвердження 1211 року у бухгалтерських книгах флорентійського банкіра містять відомості про подвійний запис, який став основою розвитку бухгалтерського обліку у

тих часах. Збереглися записи про існування так званих списків речей, які “вам належать”, наприклад, зерно і раби, і списки речей, які “ви були винні” з декількома обліковими позиціями, які відображали основи здійснення подвійного запису.

З того часу бухгалтерський облік як мистецтво ведення рахунків почав розвиватись на основі комерційної (торгівельної) діяльності в Італії. Існуючі першоджерела підтверджують, що подвійний запис широко використовувався італійськими купцями, які здійснювали торгівлю у “трикутнику”: Генуя-Венеція-Флоренція у період 1200-1350 рр. Причиною поширення цього методу у ті часи були розширення і ускладнення бізнесу, що й призвело до розширення і ускладнення бухгалтерського обліку, – кожна господарська операція викликає зміни у складі двох видів господарських засобів чи грошових коштів, або у двох видах їх джерел, або в одному виді засобів чи коштів, і одночасно у тій же сумі змінюється відповідний вид джерел

На думку Г.А. Лі (G.A. Lee) та А.Ч. Літлтона (A. Ch. Littleton), документи торговельної практики в Італії у XIII-XIV ст. містять приклади обліку за принципами подвійного запису. Знаходимо такі свідчення у бухгалтерських книгах (журналах) купця Фарофлі (Giovanni Farolfi & Company) у період 1299-1300 рр. На цей період припадає початок використання готівкових грошей замість бартерних операцій, які були домінуючими для подорожуючих торговців Середньовіччя і призвели до початку застосування подвійного запису як основи бухгалтерського обліку [29].

Згадки про подвійний запис у кінці XIII століття є у документах Аматаіно Мануцці (Amatino Manucci), флорентійського купця, який був торговим партнером у Giovanni Farolfi & Company. Його бухгалтерські книги за період 1299-1300 рр. показують використання дебету і кредиту рахунків та двоїстість запису. Аматаіно Мануцці здійснював облік у шести книгах, які склались з 110 сторінок та Головній книзі (56 сторінок). Облікова інформація розміщувалась у такій послідовності: дебет реєструвався у передній частині книги, кредит – вкінці. Існував один дебет і кредит для кожного запису, які мали перехресні посилання [29].

Подвійну бухгалтерію (або принаймні суттєвий її елемент – подвійний запис) можна також знайти у документах купців у Провансі у 1299-1300 рр. [30], у Лондоні у 1305-1308 рр. [31], а також у муніципальних записах комуни у Генуї у 1340 р. [32].

Деякі наукові джерела вважають, що Джованні де Біччі з сімейства Медічі (Giovanni di Bicci de' Medici) представив метод подвійного запису родинному банку Медічі у XIV ст. Хоча ці записи були неповними, порівняно з сьогоденням, вони передбачали використання дебету і кредиту, а також двоїстість записів. Станом на кінець XV ст. купці та підприємці вже широко використовували цей метод у Венеції [29].

В історичній бухгалтерській літературі досліджені й інші факти виникнення подвійного запису. Практика ведення обліку у 1390 р. в компаніях

флорентійського торговця і банкіра Франческо де Марко Датіні (Francesco de Marco Datini) показала використання діграфічного обліку та складання балансу (з використанням подвійного запису).

Фрагментарно практика використання подвійного запису представлена також у записах у журналах (1296-1305 рр.) торговельного дому флорентійських торговців-братів Фіні (Rinerio Fini de'Benzi and Brothers), які торгували у провінції Шампань у Франції [33, с. 85-86].

Існують свідчення щодо розвитку подвійної бухгалтерії і в Іспанії. У період правління Альфонса Мудрого (Alfonso il Saggio) в Кастилії (Іспанії) у 1263 році був виданий спеціальний закон про обов'язкове щорічне складання звітності керівниками державних підприємств, яка повинна ґрунтуватись на трьох основних системах господарського обліку. Проста (уніграфічна) система господарського обліку передбачала, що об'єктом обліку виступають наявність і рух цінностей. Камеральна (кошторисна, бюджетна) система господарського обліку враховувала виконання кошторису витрат і доходів. Відповідно до подвійної (діграфічної) системи господарського обліку, всі факти господарського життя неодмінно фіксуються двічі в однаковій сумі (подвійний запис). Таким чином, із вищенаведених фактів можна зробити висновок про існування подвійного запису на території сучасної Іспанії ще у XIII ст. [20].

Голландські дослідники А. Дж. Ван Дер Хелм (A. J. Van der Helm) і Дж. Постма (J. Postma) детально дослідили збережений у Мальтійській бібліотеці манускрипт – La Riegola de Libro (1439 рік). У цьому рукописі можна зустріти викладення основ подвійного запису з прикладами, а також обговорення питань торгівлі державними цінними паперами, нарахування процентів за ними [33].

Еволюцію подвійного запису у спрощеному вигляді можна представити схематично (рис. 1).

Існують й інші, більш давні згадки щодо використання системи подвійного запису. Професор Куцник П. О. відзначає, що в Центральних Андах (сучасні Перу, Болівія) подвійний запис вже використовувався як спосіб ведення обліку у I тисячолітті н. е. через прадавню мнемонічну й рахункову систему інків – кіпу, що являла собою складні мотузкові сплетення й вузлики, виготовлені з вовни південноамериканських верблюдових (альпаки та ламы) або з бавовни. У розвинутій імперії інків на території Південної Америки у XI-XVI століттях існували рахівники – кіпукамайокі (khipu kamayuq, “той, кому доручено кіпу”), які використовували подвійний запис у кіпу в обліку [6, с. 202-203, 34].

Враховуючи ізольованість континенту Америка у ті часи, така інформація може підтверджувати методологічну необхідність подвійного запису через його одночасний винахід різними користувачами.

У зведеному вигляді хронологія використання подвійного запису та подвійної бухгалтерії у різних країнах світу у різні часи наведена у таблиці 2.

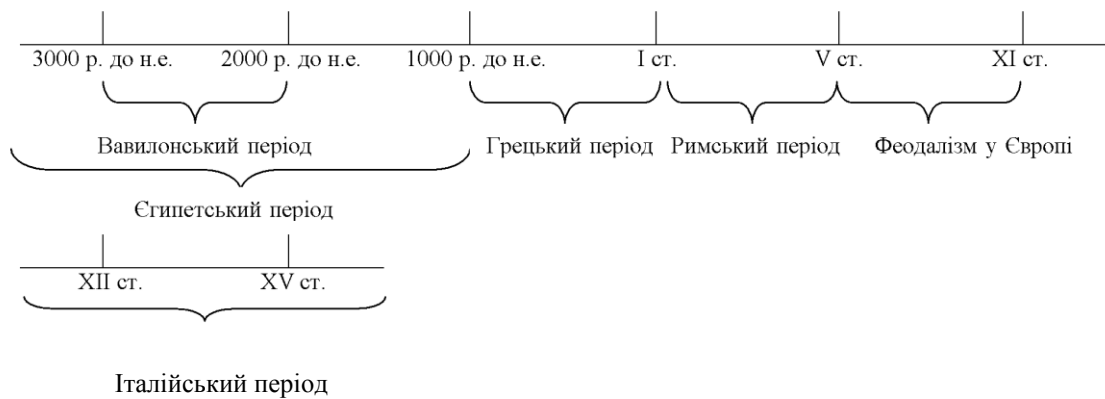


Рис. 1. Еволюція подвійного запису

Таблиця 2

Хронологія використання подвійного запису та подвійної бухгалтерії у різних країнах світу у різні часи

Період	Характеристика
I тис. н.е.	Найдавніші згадки щодо використання системи подвійного запису в Центральних Андах (Перу, Болівія) як способу ведення обліку
I-II ст. до н.е.	Стародавня Греція – Батьківщина подвійного запису (дослідження Г. Нерра, К. Гільярда)
I ст.	Древній Рим – місце виникнення подвійного запису (дослідження Г. Нібура, К. Ю. Циганкова)
IX-XII ст.	Застосування подвійного запису в бухгалтерському обліку в ісламських країнах [26]
XIII ст.	Подвійний запис – винахід італійських купців, які здійснювали торгівлю у трикутнику: Генуя – Венеція – Флоренція [28]
XIII ст.	Збережені документи, які відповідають формі подвійного запису, що належали Аматіно Мануці, флорентійському купцю [29]
XIV ст.	Подвійний запис використовувався у бухгалтерських журналах торговельного дому флорентійських торговців-братів Фіні [33]
XIV ст.	Франческо де Марко Датіні використовував діграфічний спосіб (подвійний запис) складання балансу [33]
XIV ст.	Джованні де Біччі з сімейства Медічі представив подвійний запис у родинному банку Медічі [29]
XV ст.	Манускрипт “La Riegola de Libro” (1439 р.) містить основи подвійного запису з прикладами [33]
XV ст.	Купці та підприємці Венеції уже широко використовували систему подвійного запису. Лука Пачолі, чернець і співробітник Леонардо да Вінчі, першим кодифікував систему подвійного запису у підручнику з математики (1494 р.).

За результатами проведених досліджень можна виділити такі основні передумови, наявність яких є необхідною для виникнення подвійного запису:

- писемність;
- арифметика;
- торгівля;
- приватна власність;
- гроші;
- капітал.

Аналіз літературних джерел свідчить, що окремі передумови виникнення подвійного запису мали місце у різних місцях і у різні часи, проте одночасно вони зустрічаються лише починаючи з XIII сторіччя. Саме тоді суттєво змінилися масштаби організації торгівлі і виробництва, почалося використання термінів капітал та фінансовий результат, що і призвело до системного використання подвійного запису.

5. Аналіз вкладу Луки Пачоллі та його критичний огляд

Враховуючи вище наведені факти, вважаємо справедливою думку окремих науковців про те, що Лука Пачолі видав працю “Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita”, яка містила розділ про подвійну бухгалтерію, який називався “Particularis de Computis et Scripturis”, у той час, коли практика подвійної бухгалтерії значно випереджала процес викладення інформації у книжках. Тому заслуга Луки Пачолі полягає в упорядкуванні, систематизації і популяризації “бухгалтерської механіки подвійного запису, що був розвинутий торговцями” [33, с. 85-86]. Навіть сам Лука Пачолі писав, що у своїй роботі він дотримувався існуючого венеціанського способу, тобто він описав і систематизував те, що було відомо в обліковій практиці [35].

Крім того, окремі вчені не впевнені в авторстві Луки Пачолі, що пояснюється відсутністю свідчень

про заняття Луки Пачолі практичним рахівництвом. Зокрема встановлено, що деякі розділи “Трактату про рахунки і записи” і “Божественної пропорції” (тієї книги, ілюстрації до якої зроблені другом Луки Пачолі Леонардо да Вінчі (Leonardo da Vinci)), присвячені математиці, були повністю запозичені в інших авторів, переважно у відомого математика Л. Фібоначчі (L. Fibonacci). Це стало непрямым підтвердженням того, що автором “Трактату про рахунки і записи” був не Пачолі, а Трайло ді Канцеляріус (Traylo di Kantselyarius) – викладач венеціанського способу рахівництва однієї з шкіл Венеції. Відомий італійський історик Фабіо Беста (Fabio Besta) стверджував, що Пачолі включив до складу “Трактату про рахунки і записи” готовий конспект лекцій цього викладача. Висловлювалися й інші припущення. Наприклад, історики Р. Оллот (R. Ollot) і Е. Стевелінк (E. Stevelink), висловлюючи сумніви щодо авторства Пачолі, називали ім'я іншого викладача – ді Б'янчі (di Buanchi). Дискусії серед дослідників історії бухгалтерського обліку з цього питання тривають і нині [3].

6. Висновки

На нашу думку, вище наведені результати дають можливість сформулювати такі узагальнення:

1. Визначальним елементом методу бухгалтерського обліку є подвійний запис.

2. Подвійний запис та подвійна бухгалтерія використовувались задовго до видання у 1494 році Лукою Пачолі книги “Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita”, яка містила розділ про подвійну бухгалтерію “Particularis de Computis et Scripturis” книги, де розглядається подвійний запис у бухгалтерському обліку.

3. Нікому не відомо і напевно чи стане відомим, хто був винахідником бухгалтерського обліку. Проте можна однозначно стверджувати, що система подвійного запису та подвійної бухгалтерії широко використовувалась у країнах Європи вже у XIII ст.

4. Саме у XIII ст. були сформовані усі визначальні елементи бухгалтерського обліку – предмет і об'єкти, закони і закономірності, методи та методика. Виходячи з цього та враховуючи відсутність системних даних щодо більш ранніх історичних періодів, є підстави вважати саме XIII ст. періодом виникнення бухгалтерського обліку.

5. У навчальному процесі у вищих навчальних закладах в обов'язковому порядку необхідно звертати увагу студентів на історію виникнення бухгалтерського обліку та його основних елементів, орієнтуючись на вище наведені історичні періоди.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вейсман М. И. Теория бухгалтерского учета и основы бухгалтерского учета отраслей народного хозяйства / М. И. Вейсман. – М.: Госстатиздат ЦСУ СССР, 1962. – 352 с.

2. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н. М. Грабова; [за ред. М. В. Кужельного]. – [6-те вид.] – К.: А.С.К., 2005. – 266 с.

3. Грачова Р. З чого починався бухоблік. Коротка історія професії бухгалтера. Ч. 1 / Р. Грачова

// Дебет-Кредит. – 2003. – № 26. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid01339.html>.

4. Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: монография / Н. М. Малюга, Т. В. Давидюк. – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.

5. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / [М. Я. Остап'юк, М. Р. Лучко, Й. Я. Даньків]. – К.: Знання, 2005. – 276 с.

6. Куцук П. О. Бухгалтерський облік у сучасних інформаційних системах класу ERP / П. О. Куцук // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – С. 202-206. – (Серія економічна).

7. Луццато Дж. Экономическая история Италии / Дж. Луццато; [пер. с итал. М. Л. Абрамсон; под ред. С. Д. Сказкина]. – М.: Изд-во иностр. лит., 1954. – 461 с.

8. Мальшев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете / И. В. Мальшев. – М.: “Статистика”, 1971. – 112 с.

9. Пушкар М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль: Картбланш, 2003. – 223 с.

10. Токарева Т. О. Подвійний запис у теоретично-історичному аспекті / Т. О. Токарева: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/tokareva.html

11. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

12. Pierre Labardin. Autour du mot comptabite [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.univ-orleans.fr/log/Doc-Rech/Textes-PDF/2006-2.pdf>

13. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

14. Даньків Й. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансію / Й. Даньків, М. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 13-19.

15. Сухарева Л. А. Постулаты двойной записи в трудах ученых / Л. А. Сухарева, Л. И. Тымчина: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Philosophia/77380.doc.htm.

16. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. – Ч. 1: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець. – [2-е вид., доп. і перероб]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.

17. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; [под редакцией: Я. В. Соколова]. – [2-е издание]. – М.: Издательство: Финансы и статистика. – 492 с.

18. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: навч. пос. / Ю. А. Верига. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.

19. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
20. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
21. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учёта / К. Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.
22. Parker L. M. Medieval traders as international change agents: a comparison with twentieth century international accounting firms / L. M. Parker // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16. – No. 2. – P. 107-118.
23. Scorgie M. Medieval traders as international change agents: a comment / M. Scorgie // The Accounting Historians Journal. – 1994. – Vol. 21. – No. 1. – P. 137-143.
24. Albraiki S. S. The Muslim Contribution to the Development of Accounting (University of Kent, unpublished PhD thesis) / S. S. Albraiki: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.allbusiness.com/accounting/836376-1.html>.
25. Hamid S. Bookkeeping and accounting control systems in a tenth-century Muslim administrative office / S. Hamid, R. Craig, F. Clarke // Accounting, Business and Financial History. – 1995. – Vol. 5. – No. 3. – P. 321-333.
26. Zaid O. A. Were Islamic Records Precursors to the Accounting Books Based on the Italian Method? / O. A. Zaid // The Accounting Historians Journal. – 2000. – Vol. 27. – No. 1. – P. 73-90.
27. Canham Rogers. Chartered Accountants. Management Consultants / Rogers Canham: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.canhamrogers.com/HDEB.htm
28. Littleton Ananias Charles. The Antecedents of Double-Entry / Ananias Charles Littleton // The Accounting Review. – Jun., 1927. – No. 2(2). – P. 140-149.
29. Lee G. A. The Coming of Age of Double Entry: The Giovanni Farolfi Ledger of 1299-1300 / G. A. Lee // Accounting Historians Journal. – 1977. – No. 4(2). – P. 79-95.
30. Lee G. A. The Development of Italian Bookkeeping, 1211-1300 / G. A. Lee // Abacus. – December, 1973. – P. 137-155.
31. Nobes C. W. The Gallerani Account Book of 1305-1308 / C. W. Nobes // The Accounting Review. – 1982. – Vol. 57. – No. 2. – P. 303-310.
32. Roover R. The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account-Books of Medieval Merchants in A.C. Littleton and B.S. Yamey (eds). Studies in the History of Accounting (London: Sweet & Maxwell) / R. de Roover // Homewood, Ill.: Irwin. – 1956. – P. 117-174.
33. Ковалев В. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие / В. В. Ковалев. – М.: Проспект, КНОРУС, 2010. – 768 с.
34. Ascher M. Code of the quipu. A study in media, mathematics, and culture / Marcia and Robert Ascher. – Ann Arbor: Univ. of Michigan Press, 1981. – P.166.
35. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.

УДК 657.37

Лаговська О. А.

ДРАЙВЕРИ ВАРТОСТІ ЯК ОСНОВА ПОБУДОВИ АДАПТАТИВНОЇ МОДЕЛІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. Ідентифіковано драйвери вартості, здійснено дослідження бухгалтерської звітності вітчизняних підприємств на предмет розкриття інформації щодо них та виокремлено напрями адаптації існуючої моделі бухгалтерської звітності як засобу комунікаційної взаємодії різних груп заінтересованих осіб.

Ключові слова: драйвери вартості, бухгалтерська звітність, адаптивна модель бухгалтерської звітності

Lahovska O.

VALUE DRIVERS AS A BASIS FOR ADAPTIVE REPORTING MODEL STRUCTURE

Summary. The article is devoted to the investigation of the national enterprises reporting system and the information about adaptive reporting model structure. The main directions of the existing reporting model are systematized and described. The value drivers are identified also.

Keywords: value drivers, reporting, adaptive reporting model structure

1. Вступ

У сучасних умовах господарювання традиційна фінансова звітність не здатна належним чином задовольняти інформаційні потреби користувачів, оскільки вона не дає можливості визначити вартість підприємства, ризикованість його діяльності та перспективи подальшого розвитку. Так, дослід-

ження проведені аудиторською компанією PricewaterhouseCoopers серед інституційних інвесторів і фінансових аналітиків у 14 країнах, показали, що лише 19 % інвесторів та 27 % аналітиків вважають фінансову звітність корисною для комунікації інформації стосовно вартості підприємства. Схожі дослідження проведені в США та Канаді серед високо-