

УДК 657

Клименко Д.О., здобувач кафедри обліку і аудиту  
Луцький національний технічний університет

## **ЗАРОДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРІЇ ТА ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ**

Дана стаття присвячена історії розвитку бухгалтерського обліку. В ній розкрито основні тенденції та представлено основні віхи розвитку та еволюції науки про бухгалтерський облік.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, наука, історія, розвиток, суспільство, етапи.

Klimenko D.

## **NUCLEATION BOOKKEEPING AND ACCOUNTING OF SCIENCE IN**

The article is given devoted history of development of record-keeping. In her basic tendencies are exposed and the basic landmarks of development and science evolution are presented about a record-keeping.

**Keywords:** accounting, science, history, development, society stages.

Клименко Д.О.

## **ЗАРОЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРИИ И ФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК НАУКИ**

Данная статья посвящена истории развития бухгалтерского учета. В ней раскрыты основные тенденции и представлены основные вехи развития и эволюции науки о бухгалтерском учете.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, наука, история, развитие, общество, этапы.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Знання історії обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямків розвитку. Історична еволюція бухгалтерського обліку розглядається не заради її самої, а для полегшення розуміння сучасного і оцінки майбутнього.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Над дослідженням історії бухгалтерського обліку працювала велика кількість науковців. Серед українських авторів можна назвати таких: Бутинець Ф.Ф., Білуха Т.М., Остапюк М.Я., Лучко М.Р., Данків Й.Я., Чабанова Н.В., Соколов Я.В., Раймон

Де Рувер, та багато інших. В основному вони представляють єдиний погляд на факти розвитку науки про бухгалтерський облік, ґрунтуючись на археологічних знахідках та дослідженнях істориків, проте роблять на основі даних фактів дещо інші висновки, втім погоджуючись в основних питаннях. Наша робота присвячена власне дослідженню зв'язків економічних передумов та предмету бухгалтерського обліку та його об'єктів, що і визначали методику практики рахівництва на певному етапі історичного розвитку суспільства.

**Цілі статті.** Дослідити основні етапи розвитку та становлення науки про бухгалтерський облік. Виявити основні тенденції розвитку практики рахівництва; тенденцій та перспектив розвитку бухгалтерського обліку як науки в цілому та таких важливих понять як предмет та об'єкт цієї науки.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** В літературі виділяють 4 основні періоди розвитку бухгалтерського обліку: 1-й – з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця 18-ого століття; 2-й – з кінця 18-ого ст. до кінця 19-ого ст.; 3-й – кінець 19-ого і початок 20-ого ст.; 4-й - с початку 20-ого і до наших днів.

Перший період характеризується виникненням різних способів реєстрації фактів в облікових реєстрах (журналах, відомостях та ін.) у вигляді систематичних і хронологічних записів. Вершиною періоду становлення бухгалтерського обліку було широке розповсюдження методу подвійного запису.

Другий період припадає на час революційних перетворень у галузі виробництва, розвитку фізичних форм товарних відносин та збільшення обсягів торговельних, фінансових та інших операцій не тільки в окремих країнах, але й в усьому світі. Протягом цього періоду видається досить велика кількість праць з обліку, виникають різні теорії: юридична – у Франції, матеріалістична (економічна) – в Італії, камеральна – в Німеччині тощо. Історичне значення цього періоду полягає в тому, що саме тоді було визначено основні напрямки науки "рахівництво", за якими відбувся і її подальший розвиток.

Третій період – становлення бухгалтерського обліку (рахівництво), як галузі наукових знань. Протягом цього періоду

зусилля більшості авторів були направлені виключно на те, щоб встановити теоретичні основи бухгалтерського обліку, визначити область тих явищ, вивчення яких складає об'єкт даної науки. Було сформульовано ряд визначень бухгалтерського обліку і його цілей

Четвертий період поділяють на дві основні стадії.

Перша стадія - охоплює період до середини 20-го ст. і характеризується розробкою базових принципів об'єктивної оцінки майново-правового стану самостійно господарюючого суб'єкта, галузевим напрямком у побудові системи бухгалтерського обліку, розширенню державної регламентації національних систем бухгалтерського обліку та звітності.

Друга стадія – розпочалась із середини 20-го ст. і триває до наших днів – характеризується розробкою принципів оцінки майново-правового стану господарюючих суб'єктів в умовах зовнішнього ринкового середовища і у зв'язку з прийняттям ефективних господарських рішень для отримання майбутньої економічної вигоди.

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.

Характерною рисою обліку елліністичного періоду було прагнення все обліковувати і нічого не пропускати. Це стало передумовою суворої регламентації обліку. В Греції вперше з'явилися такі поняття, як матеріальна відповідальність та інвентаризація. Виникли перші принципи класифікації рахунків: матеріальні, особові та фінансові.

У Давньому Римі завершився розвиток стародавнього бухгалтерського обліку. Римська облікова система опосередковано увібрала в себе практично усе найкраще, всі переваги та позитивні

риси грецької і східної бухгалтерії, до того ж зробила це розумно, відповідно власних умов господарювання і власних інтересів. З'явилися такі регістри, як прибутково-видаткова книга і книга рахунків клієнта. Обидві книги вела бухгалтерія банку. Прибутково-видаткова книга була універсальною. Вона застосовувалась як в торгівлі, так і домашньому господарстві.

Виникнення книг, термінів, які застосовуються в сучасному бухгалтерському обліку (депозит, акцепт, сума, конкуренція, дебітор, кредитор тощо) – це те, що отримала сучасна бухгалтерія завдяки цій країні.

Нікому не відомо, хто був винахідником бухгалтерського обліку. Можна лише стверджувати, що система подвійного запису поступово почала з'являтися в 13 – 14 ст. в деяких торгових центрах Північної Італії

Відомий у світі вчений А.Ч. Літлтон описав передумови розвитку системи подвійного запису, а також виділив історичні передумови, які, на думку вченого, призвели до виникнення подвійного запису в італійських містах – державах.

А.Ч. Літлтон зазначає, що кожна з названих ним передумов існувала окремо в різних місцях і в різний час, але одночасно вони жодного разу не спостерігались. Поєднання цих передумов відбулось, коло Христові походи призвели до масового переміщення людей через держави Північної Італії (тоді ще не єдиної), яка відігравала роль центру торгівлі між Європою та Близьким Сходом.

Саме з епохою відродження пов'язується виникнення терміну «бухгалтер» (звідси і «бухгалтерія»). і виникнення такої посади та терміну, як «бухгалтер», а відповідно і «бухгалтерія». У 1499 р., імператор Максиміліан, наказав, щоб у казначействі був акуратний і стараний працівник, який би міг акуратно та старанно вести книги і називався бухгалтером. Першим бухгалтером був названий Христофор Штехер (3.94).

В Німеччині до 1498 р. Особи, які займалися веденням облікових книг, називались писцями. З цього часу терміни «бухгалтер» і «бухгалтерія» почали витісняти старі назви. В епоху Середньовіччя облік активно розвивався в країнах Західної Європи – Англії, Італії, Франції, Ватикані, Іспанії, Голландії тощо. З початком епохи Ренесансу в розвитку обліку відбувся відчутний стрибок. Протягом

цього періоду він систематизувався. Все частіше використовувалась подвійна бухгалтерія, яка отримала визнання в Європі. Іоганн Вольфганг Гете вустами свого героя стверджує: "...подвійна бухгалтерія є найтоншим відкриттям людського інтелекту."

В 15 ст. бухгалтерський облік як сформована система обліку в окремих купецьких підприємствах набула літературного оформлення. Першим літературним твором з бухгалтерії стала праця, написана в Неаполі в 1458 р. Венедиктом Котруллі "Про торгівлю і досконалого купця", хоча надрукована вона була лише в 1573 р. Робота була присвячена організації і техніці ведення торгівлі. Бухгалтерський облік розглядався в ній як один із інструментів управління одиничним підприємством і тому автор присвятив йому спеціальну частину.

Що ж стосується конкретної дати виникнення подвійної бухгалтерії, то науковці не можуть її точно назвати. До такої ж думки схиляється і видатний дослідник Раймонд де Рувер. У своїй роботі «Як виникла подвійна бухгалтерія», перекладеній російською мовою та виданій у Росії у 1958 р., вказує на те що подвійна бухгалтерія зародилась в Італії приблизно між 1250 та 1350 рр.

Однак вперше систематизацію обліку провів францисканський монах Лука Пачолі. Це математик зі світовим ім'ям, людина універсальних знань, учень П'єра делла Франческа і Леона Батіста Альберті, друг і вчитель Леонардо да Вінчі. Його слава ґрунтується на відомому "Трактаті про рахунки і записи", який увійшов до складу фундаментальної праці - "Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення" (3.74). Трактат був перекладений багатьма мовами і, за ступенем впливу на розвиток обліку з ним не може зрівнятися жодна праця. 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 в бухгалтерський облік моделювання, що базувалося на комбінаториці Л.Пачолі. Це дало можливість побудувати загальну модель, в межах якої будь-який обліковий факт пояснюється, як окремий випадок.

Вчений першим зібрав і систематизував окремі відомості про прийом, які застосовувалися купцями того часу при веденні своїх торгових рахунків і записів. Тим самим Л.Пачолі заклав основи наукової розробки обліку, виводячи його з суто практичної діяльності. Ідеї подвійного запису закладені в середньовічній Італії, привернули до себе увагу багатьох видатних вчених того часу . Бухгалтерський облік став предметом наукових досліджень. В цей період в історії розвитку обліку було закладено підвалини для зародження науки – бухгалтерії. Попри всі негативні фактори і те ,що розвиток обліку відбувся в епоху пізнього Середньовіччя, саме завдяки їм виникла посада бухгалтер і термін “бухгалтерія”.

З кінця 15 ст. італійські міста почали занепадати. З відкриттям Нового Світу та нових торгових шляхів центр торгівлі змістився в Іспанію і Португалію, а потім в Антверпен і Нідерланди .Досить природно що італійська система подвійної бухгалтерії, повинна була розповсюджуватись і на інші країни .

Історик Раймонд де Рувер назвав період з 1494 по 1800 рр. епохою Застою в Бухгалтерському обліку, що не зовсім справедливо, оскільки саме в цей час закінчились революційні перетворення і почались серйозні дослідження. Світ змінювався і разом з ним змінювався облік.

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:

- 1) створені перші компанії, які були відокремленні від їх власників;
- 2) виник акціонерний капітал;
- 3) розмежовано капітал і прибуток;
- 4) введено поняття “діюче підприємство”;
- 5) почали працювати фондові біржі;
- 6) розширилась промисловість і торгівля.

Як наслідок, на сцені з'явилися люди облікової професії.

Саме життя висувало вимоги до бухгалтерії. Винаходи і відкриття створювали нові форми промисловості і торгівлі; розгалужувалась мережа залізниць; постійно удосконалювалась галузь пароплавства; розширювались торгові центри; розвивались пошта і телеграф; були введені в обіг векселі та чеки; зазнали перетворень мінова та кредитна системи; збільшувався обсяг біржових операцій і торговий оборот більшості корпоративних підприємств; підвищувався рівень загальної та спеціальної освіти населення, - все це сприяло усвідомленню необхідності раціональної, ефективної звітності, яка неможлива без бухгалтерії.

Середина 19 ст. – це рубіж, який характеризувався значним розвитком наукової думки в різних країнах світу. В цей час в науковій літературі з'являються твердження про необхідність відтворення бухгалтерії, її розвитку і застосування на різних торговельних та промислових підприємствах. Такі ідеї були провідними в Німеччині та Австрії, де відкривались комерційні школи з ґрунтовним та ретельним викладанням бухгалтерії. В загальноосвітніх училищах теж вводиться курс бухгалтерії, організовувались публічні лекції та читання з питань рахівництва в приказчицьких товариствах та ферейнах, проводились диспути на конференціях бухгалтерів. З часом почали з'являтися нові

докладні праці з бухгалтерії, все частіше на користь обліку почали виступати діячі науки, закипіла робота і бухгалтерія почала перетворюватись з мистецтва в науку, яка набувала все більшого значення в економічному житті.

Поступово науковці дійшли висновку, що рахівництво теж є наукою. Воно має предмет і досліджує його так, як не вивчає жодна інша наука. Рахівництво має свою загальну теорію знання, свій особливий метод дослідження і, як утилітарна наука, своє прикладне знання, як практичний додаток до загальної теорії та методу.

В цей період з 1870 року і до початку 20 ст. Наукова робота в галузі рахівництва стала ще більш інтенсивною, з'явилося багато змістовних праць його теорії і практики (4.79). Втім не зважаючи на окремі розбіжності, всі праці провідних вчених цього періоду в історії рахівництва по суті розвивали основні напрямки теорії рахівництва, які були сформульовані раніше (юридичний та економічний), тому історичний розвиток рахівництва збігався з розвитком основних напрямків облікової науки.

Одночасно з вченнями в галузі подвійної бухгалтерії з'являлись, як і раніше, вчення про потрійну та інші системи, і це ще більше посилило те завзяття, з яким на підставі досвіду і знань продовжували дослідження.

Французькі вчені висунули доктрину трьох функцій обліку:

1) рахівничої, пов'язаної з розробкою спеціальної логіки, класифікацією об'єктів рахунків тощо; 2) соціальної, що порівнює інтереси різних суб'єктів суспільних відносин; 3) економічної, що дозволяє за допомогою облікової інформації здійснити управління господарськими процесами.

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 в 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 застосування в залежності від умов функціонування підприємства і цілей власника.

Перша згадка про виникнення управлінського обліку датується 1855 р. і відноситься до системи обліку, що застосовувалась на фабриці “Ліман Міллс” і була спроектована, виходячи з цілей більш ефективного моніторингу виробничого процесу.

Одним із значних досягнень американської бухгалтерської школи є розробка нових методів розробки виробничих запасів, зокрема, в цінах останніх за надходженням партій (ЛІФО), перших за надходженням партій (ФІФО), відшкодування (НІФО) тощо.

У першій половині 19 ст. Формується російська бухгалтерська школа. Її засновником вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень до системи обліку: відкриття рахунків через рахунок капіталу, впровадження синтетичного обліку товарів тощо. Дана школа розвивалась в руслі ідей методів німецької школи через те, що в Росії велика бухгалтерів були німцями. Однак існували спроби використати й інші доктрини. Ф.Сгерський, видатний вчений, батько потрійної бухгалтерії, намагався дати фінансове трактування обліку, яке виявилось досить близьким до ідей французької школи.

Аналіз облікової літератури до початку 20 ст. свідчить про існування трьох напрямків в російській, а, отже, й українській бухгалтерській науці:

- 1) Висвітлення в літературі рекомендацій з дотримання правил ведення бухгалтерського обліку на підставі вже існуючих шкіл;
- 2) Науковий пошук та виникнення реформаторських течій;
- 3) Початок наукової розробки з питань обліку і контролю.

Тож можна говорити про певну схожість Української національної моделі обліку, та Німецької школи, яка принесла свій вагомий вклад у розвиток світової бухгалтерії. В цілому ж підсумовуючи, шлях що його пройшов облік, від часів свого зародження в давнину, до часу коли він перетворився у науку необхідно відмітити певну циклічність та підпорядкованість загальним законам філософії та історичного суспільного розвитку, що має вагоме значення для майбутніх наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Досліджуючи історію розвитку бухгалтерського обліку, необхідно пам'ятати і про інші науки, які так чи інакше пов'язані з обліком. Необхідно використовувати так званий корпоративний (селективний, об'єднуючий) підхід, суть якого полягає в тому, що знання, отримані з різних дисциплін, так чи інакше пов'язаних бухгалтерським обліком, служать вихідним матеріалом, який може бути використаний при побудові нових методологічних конструкцій обліку. А вивчення історії обліку та аналіз взаємозв'язків між економічними умовами та змістовним наповненням основних теоретичних понять науки про бухгалтерський облік, суттєво допоможе визначити напрямок досліджень, які в свою чергу дадуть змогу суттєво вдосконалити практику ведення обліку на діючих підприємствах, підвищуючи таким чином ефективність їх функціонування.

#### Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: Підручник 3-тє видання – Ж.: “Рута” 2002. - 786 с.
2. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. К:2000 р.
3. Кипарисов М. А., Курс Теории бухгалтерського Учота - М., Гос План Издат 1940 г. - с. 284
4. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. — К.: Знання, 2005. — 276 с.
5. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. К:”А.С.К.”, 2001. – 348 с.
6. Чебанова Н.В. Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. К.:”Академія”, 2002. - 672 с.