

ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

Лемішовська О.С.

Національний університет «Львівська політехніка»

Розглянуто й узагальнено традиційно використовувані підходи до періодизації розвитку обліку, які базуються на різних ознаках. Узагальнено позиції науковців щодо можливостей застосування цих знань при виробленні сучасних парадигм системи бухгалтерського обліку. Проведено дослідження вироблених певних облікових методів в розрізі історичної періодизації облікових систем на предмет поглиблених обґрунтувань періодизації розвитку системи бухгалтерського обліку. В межах кожного періоду виокремлено предмет та метод обліку.

Ключові слова: облік, методи обліку, розвиток обліку, періодизація обліку, ознаки періодизації обліку.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Дослідження історії виникнення, становлення і розвитку системи бухгалтерського обліку, як зрештою, і будь-яких сфер людської діяльності, визнається важливим фактором розуміння його сучасного стану і можливих напрямків розвитку. Періодизація дає змогу встановити, під впливом яких обставин отримувала нових засад і напрямів облікова система, виявити виражені аспекти еволюції окремих об'єктів, методів та прийомів, які застосовувались у цій системі. Дослідження історичних аспектів розвитку бухгалтерського обліку у координатах періодизації його змістової будови дозволяє розглядати такою чи іншою цю систему з позиції впливу на неї зовнішніх факторів – практичних потреб конкретного суспільства, динаміку науково-технічного прогресу.

Протягом тисячоліть облік зазнав значних змін, які обумовлені об'єктивними історичними факторами, що обумовили нову технічну базу обліку і стали основою використовуваної іншої методології. У тематичних літературних джерелах наводиться низка аргументів про потреби чіткішої систематизації і структуризації розробок у сфері бухгалтерського обліку для наукового осмислення і розкриття методологічних проблем, що актуалізує поглиблені дослідження періодизації обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано вирішення проблеми. На різних етапах становлення та розвитку теоретичних засад обліку особливу увагу його періодизації приділяли видатні вчені свого часу, такі як К. Робертус (1870), Дж. Чербоні (1873), Л. Сей (1883), Ф. Єзерський (1908), О. Рудановський (1925), Х. Антоні (1926), К. Лейсерер (1928), О. Галаган (1928), Д. Стернісон (1936), Ж. Шарара-Руссо (1963), Н. Стекі (1972), Л. Герберт (1972), Р. Обер (1979), І. Джиннаї (1980), А. Канцані (1980), М. Глаутьер (1983), В. Бакстер (1983), В. Шу. (1987), Д. Едвардс (1989), П. Лассек (1990), Б. Коласс (1991), Р. Маттесіч (1994).

Важливий внесок зробили також і дослідження вітчизняних та російських учених, таких як Ф. Бутинець, Т. Пасько, Л. Лисенко, М. Чумаченко, К. Циганков, Я. Соколов. Незважаючи на проведені розвідки, аналіз останніх досліджень засвідчує достатньо підвищений інтерес науковців до історичних періодів розвитку обліку, узагальнення існуючих знань і приведення їх у впорядковану систему.

Науковцями наводиться різний контекст аргументів про потреби формування чіткої періодизації обліку. Наприклад, Ф. Бутинець аргументує підвищений інтерес аргументує тим, що «періодизація розвитку бухгалтерського обліку набуває важливого значення, оскільки дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення процесу зміни епох [1, с. 13]. Т. Пасько відзначає,

що «вивчення періодизації розвитку обліку заслуговує надзвичайної уваги, тому що дозволяє зрозуміти сучасний розвиток і оптимальні напрямки прогнозування його еволюції в майбутньому» [2]. Я. Соколов обґрунтовує доцільність з'ясування періодизації обліку тим, що вона необхідна для «поглибленого розкриття викладу обліку і з'ясування паралельних подій впливу на його зміни», спираючись на тезу Е. Стевелінка про те, що «узагальнене дослідження бухгалтерського обліку тільки зароджується», а всі «спроби узагальнення пов'язуються з класифікацією етапів розвитку обліку [3, с. 11]. Проте, як вважає О. Кудря-Висоцька, основною тенденцією досліджень розвитку обліку було і залишається «постійне уточнення ролі та значення в суспільстві на кожному з етапів становлення та розвитку» [4, с. 121]. В. Шпак дотримується погляду, що оскільки відбувається поступовий перехід від емпіричних та індуктивних до теоретичних та дедуктивних методів вивчення обліку [5, с. 430], то їх необхідно повною мірою використовувати і в дослідженнях періодизації розвитку систем бухгалтерського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Висновки переважної більшості досліджень обґрунтовано доводять актуальність науково-дослідних розробок за цим спрямуванням, містять низку аргументацій про їх потребу для сучасного вивчення історії бухгалтерського обліку загалом.

Метою статті є дослідження історичних ознак облікових систем в контексті використовуваних методичних прийомів обліку, які виокремлюють характерні ознаки періодизації. В межах кожного періоду виокремлення предмету та методу обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В літературних джерелах відсутня єдина позиція науковців щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку, але домінують такі підходи.

Група авторів виділяє періоди розвитку обліку паралельно з розвитком суспільства (А. Лозинський, В. Нікітін, Б. Коласс, К. Нарібаєв, Ф. Бутинець, Р. Маттесіч), інші структурують періодизацію обліку відповідно до появи нових облікових категорій, парадигм обліку. Такої позиції дотримувались Л. Сей, Дж. Чербоні, Д. Стернісон, Ф. Єзерський, А. Рудановський, Р. Обер. Деякі визначають періодизацію обліку за розвитком окремих його методів (Ж. Шарара-Руссо, А. Хаар, В. Шу).

Поряд з наведеними підходами деякі автори (К. Робертус, Н. Стекі, Н. Стасей, В. Зомбард, Д. Едвардс), пов'язують періодизацію обліку з розвитком капіталістичного ладу, ототожнюючи облік з ринковими відносинами. Виходячи з того, що капіталістична економіка умовно базується на трьох видах (торгова, промислова та фінансова), вони виділяли три стадії розвитку облікової думки. Подвій-

ний запис, на думку прихильників цієї теорії використовався для контролю рознесення даних, а фінансові результати розраховувались окремо від бухгалтерських інформаційних систем. На нашу думку такий підхід не достатньо аргументований, оскільки у ньому облікова еволюція позбавлена самостійного змісту.

В економічній літературі виділяють й інші підходи до періодизації обліку, які базуються на різних ознаках: О. Рудановський виділяв два етапи розвитку обліку: статистичний і бухгалтерський, М. Глаутгер пов'язує розвиток обліку з етапами розвитку контролю: державний контроль та автономний контроль, Л. Герберт позиціонує розвиток обліку з розвитком управління, О. Галаган в виділенні етапів, спирається на закон трьох стадій французького філософа О. Конта, пропонуючи теологічний, метафізичний та позитивний етапи розвитку обліку.

Для детальнішого розкриття періодизації розвитку обліку вважаємо за доцільне проаналізувати періодизацію обліку за трьома виділеними нами критеріями: фактом появи облікових категорій, історичних періодів розвитку суспільно-економічних відносин, формалізації облікових методів (табл. 1).

При цьому відзначимо, що за фактом появи нових облікових категорій періодизація обліку, представлена Л. Сеєм, не має чіткої ознаки чи критерію встановлення періодів: перший етап (усний і символічний) ним виділяється за типом реєстрації, наступні два (уніграфічний і диграфічний) за обліковими парадигмами, а останній (логісмографічний) пов'язується з формуванням облікових вчень про рахунки.

У підході поділу обліку на періоди Дж. Чербоні ознакою поділу виділив концептуальні проблеми обліку, що можна вважати цілком доречним. Проте епоха комерційної арифметики розглядається автором як період переходу від Л. Фібоначі до Л. Пачолі [3, с. 11], а це охоплює період з 1170-1228 рр. по 1494 рр. Відповідно, така класифікація вказує на відсутність розвитку обліку за цей період.

Обґрунтованою можна вважати класифікацію етапів розвитку обліку, сформовану Д. Стернісоном. У цій класифікації відмітним є виділення другого, інвентарно-грошового етапу – важливого перевороту в обліку, який спричинила поява грошей. Проте виділений автором третьої розрахунковий етап не корелює у послідовності після грошового, оскільки розрахунки проводились ще до появи грошей.

У виділених нами класифікаціях розвитку обліку за історичними періодами цивілізаційного поступу, підхід Б. Коласса, який починає свою класифікацію з Середньовіччя, трактує облік в цей період як підготовчий до подвійної бухгалтерії, все ж не можна вважати вдалим. Автор виключає 5000 років у які проходив розвиток обліку в Стародавньому та Античному світі.

У підході до класифікації розвитку обліку В. Шу методологічні принципи (елементарний рахунок, простий та подвійний запис, рахівництво), змішані з використанням технічних засобів (комп'ютерний облік), що не цілком відповідає принципам дослідження історичних процесів. У класифікації А. Хаар позиціонує етапність розвитку обліку виключно до розвитку балансу, відкидаючи розвиток інших обліково-методичних прийомів, Я. Соколов критикуючи даний підхід стверджує, що «при такому підході виявляється, що поза балансом не існує бухгалтерії» [3, с. 13].

Французький вчений Ж. Шарара-Руссо періоди розвитку обліку пов'язує з розвитком рахунків. На першому етапі розвитку обліку він виділяє виникнення рахунків розрахунків, другий етап пов'язує з

використанням рахунків для обліку відносин з особами, які працюють в організації, третій етап – з виникненням матеріальних рахунків. Такий підхід до класифікації є не зовсім логічним, оскільки виникнення матеріальних рахунків автор ставить на третє місце, після рахунків розрахунків. Це порушує сформовані основні історичні засади розвитку обліку, за якими матеріальний облік бере свій початок з Стародавнього Єгипту, де починають застосовуватись матеріальні рахунки. У цьому підході також відсутня еволюція системи грошових рахунків та рахунків капіталу.

Таблиця 1

Періодизація розвитку обліку

	Сей Л. (1883)	Чербоні Дж. (1873)	Стернісон Д. (1936)
Факт появи нових облікових категорій	1) мнемонічний: усний і символічний (дописьмовий) 2) уніграфічний 3) диграфічний 4) логісмографічний	1) стародавній світ 2) епоха комерційної арифметики 3) становлення подвійної бухгалтерії 4) виникнення і розвиток наукової бухгалтерії	1) інвентарно-натуральний 2) інвентарно-грошовий 3) розрахунковий 4) проста бухгалтерія 5) балансовий облік
За історичними періодами розвитку суспільства	Лозинський А.І. (1940) 1) розвиток обліку в первісному ладі 2) облік рабовласницького ладу 3) розвиток обліку феодального ладу 4) облік капіталістичного ладу 5) розвиток соціалістичного обліку	Коласс Б. (1991) 1) середньовіччя 2) від кінця середньовіччя до початку XIX ст. 3) XIX ст. і перша половина XX ст. 4) сучасний облік	Нарібаєв К.Н. (1983) 1) перші господарські записи і античний облік 2) виникнення подвійної системи обліку 3) представники облікової науки середньовіччя 4) роль обліку у феодальному суспільстві 5) розвиток обліку при капіталістичному ладі 6) промисловий переворот
За формалізацією облікових методів	Шарара-Руссо Ж. (1963) 1) бухгалтерія використовує тільки рахунки кореспондентів – третіх осіб, тобто рахунки розрахунків 2) рахунки агентів 3) в загальну систему рахунків включаються рахунки матеріальних цінностей	Хаар А. (1926) 1) бухгалтерія без заключної інвентаризації та заключного балансу 2) пробний баланс без інвентарного опису 3) баланс без інвентаризації 4) статичний (майновий) баланс 5) динамічний (фінансовий) баланс	Шу В. (1987) 1) елементарний рахунок 2) простий запис 3) подвійний запис 4) рахівництво 5) комп'ютерний облік

Я. Соколов, проаналізувавши спроби багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених (в тому числі Дж. Чербоні, Ф. Єзерського, О. Рудановського,

О. Галагана), дійшов висновку, що: «неможливо побудувати періодизацію розвитку складної системи, яким є бухгалтерський облік, за будь-яким одним критерієм», а тому обґрунтовує доцільність класифікації періодизації розвитку обліку за багатьма ознаками [3, с. 21-26]:

- характером облікових носіїв та типом облікових реєстрів (матеріальні носії, паперові, безпаперові)
- видами обчислювальної техніки (абак, машини з ручним та автоматичним вводом, ЕОМ),
- організаційною структурою (одна людина, централізована бухгалтерія),
- цілями ведення (констатація, контроль, фінансовий результат),
- методології обліку (бюджетний та комерційний),
- складом рахунків (матеріальні, контокорентні, рахунки капіталу, результатні, оперативні),
- формами рахівництва (за принципом диференціації облікового запису в журналі: італійська, німецька, французька, інтегральна, журнально-ордерна),
- галузями народного господарства (торгівля, банки, транспорт, сільське господарство).
- обліком витрат (камеральний облік, теорія калькуляції, стандарт-кост, директ-кост, управлінський облік),
- інтересами осіб, зайнятих в господарському процесі (інтереси власника, законодавча регламентація),
- зміною наукових доктрин (за розвитком облікових шкіл).

Вищенаведену класифікацію, на нашу думку можна вважати найбільш осмисленою, однак кількісно класифікаційні ознаки можна скоротити, виділивши головні, що призвели до виникнення процедур чи методів на кожному з періодів розвитку обліку. Саме тому розгляд періодизації обліку пропонуємо відслідкувати в контексті історичного розвитку його предмету і методу, що складаються з окремих об'єктів та специфічних методичних прийомів (рис. 1).

На початковому етапі зародження обліку виникає поняття факту господарської операції, зароджуються методичний прийом «інвентаризація», як констатація наявності матеріальних цінностей та

колації їх зіставлення, звірка. Розвиток інвентарного обліку здійснюється у двох напрямках: деталізацією об'єктів обліку, їх опис і облік кожного виду окремо (що був невід'ємно пов'язаний з організацією складського зберігання та відповідальністю осіб) та класифікація об'єктів у тому ж описі як обліковими реєстрами за групами засобів з підсумками (узагальнення в рамках натуральних одиниць вимірювання облікових об'єктів). Слід відмітити, що на цьому етапі предмет і метод обліку не були розмежованими, інвентарні описи поєднували в собі первинний облік, форму поточного обліку, принцип реєстрації даних та звітність.

Поява грошей призвела до виникнення такого методу обліку як оцінка, що спричинило роздвоєння об'єкта обліку на натуральний та грошовий виміри. Поділ обліку на патримональний – облік майна (гроші виступають як міра вартості) та камеральний – відображення надходжень і видатків грошей (гроші виступають як засіб платежу), дав поштовх до виникнення нового об'єкта обліку – дворахунків.

Розподіл патримонального обліку на уніграфічний та диграфічний на теоретико-практичному етапі розвитку обліку перетворює потік господарських фактів в упорядковану систему понять з метою виокремлення суттєвого із загального. Прийнято вважати, що з оприлюдненням праці Л. Пачолі диграфічний облік знаходився на етапі становлення. В трактаті узагальнено основні методи ведення обліку рахунки та подвійний запис, а предметом обліку стає капітал.

Сукупність загальноприйнятих знань та їх систематизація, перехід від однієї парадигми до другої, безумовно характеризує облік як науку, у якій в межах наукових шкіл формується її предмет та метод. Починається адаптація диграфічного обліку до господарських потреб. Як тільки облік починає розвиватися як наука, «із сформованих емпіричних та догматичних регламентованих правил ця категорія перетворюється у знаряддя дослідження господарської діяльності та власної методології» [4, с. 122].

Важливим фактором наукового пізнання періодизації обліку є формування облікових теорій: юридична – предметом обліку якої стають права та обов'язки осіб; економічна – предметом обліку якої стають результати діяльності, що пов'язані зі зміною обсягу та складу майна. На противагу цим теоріям процедурна теорія обліку саме в облікових процедурах вбачала мету, предмет і метод бухгалтерії – «предметом бухгалтерії можуть бути тільки здійснені господарсько-правові факти як зовнішнього, так і внутрішнього характеру» [6, с. 94]. Покладаючи в основу облікового процесу психологічний аспект, англо-американська школа розвивала управлінську теорію обліку, обравши головним провідним на цей період в американській психології напрям – біхевіоризм, базові засади цього напрямку вважали предметом психології не свідомість, а поведінку. Основною схемою біхевіоризму що переносилась на бухгалтерію є – «стимул – реакція», де документ – це стимул, а реакція бухгалтера повинна бути викликана цим стимулом.

Отже, на цьому етапі еволюції розвитку обліку були закладені основи бухгалтерської науки, сформульований і обумовлений її категорійний апарат, досліджений зміст облікових процесів, що обумовило виникнення таких методичних прийомів як баланс та калькуляція та звітність.

Узагальнюючи досліджувану тематику слід погодитися з думкою Я. Соколова про

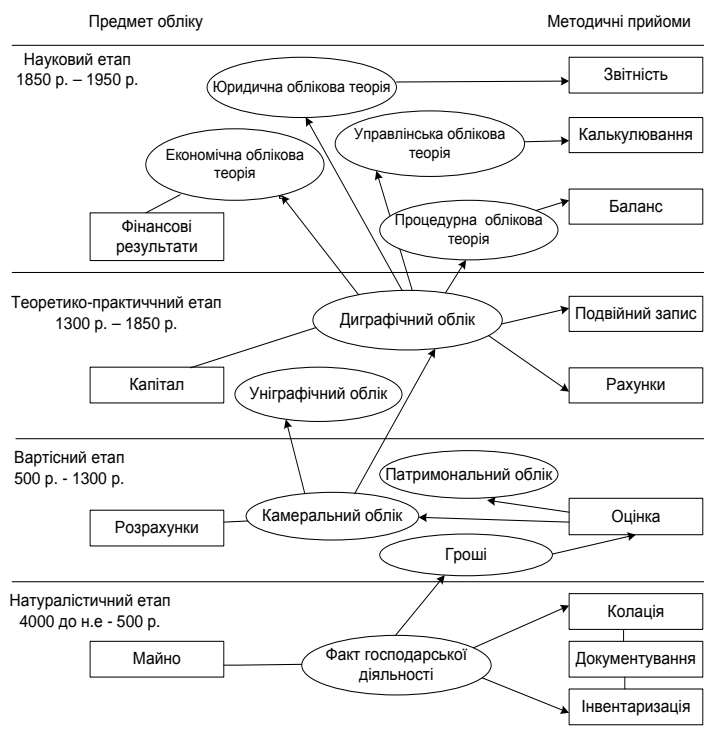


Рис. 1. Періодизація розвитку обліку

те, що «...адекватна періодизація обліку є неможливою, а запропоновані ідеї це тільки підходи до неї... логіка науки дозволяє деколи краще зрозуміти ті чи інші процеси розвитку, але вона нічого, чи майже нічого не може сказати про те, як насправді розвивався бухгалтерський облік» [3, с. 26].

Висновки і перспективи подальших досліджень. При вивченні історії обліку важливого значення набуває його періодизація, що досліджувалася багатьма вченими. Кожен автор в основу періодизації покладає відповідну ознаку зміну економічних формаций, форму обліку, облікову ідею, характер облікових носіїв. Більшість авторів брали за основу те, яку роль виконував бухгалтерський облік на різних етапах розвитку суспільства.

На основі проведеного дослідження історичних епох на предмет виявлення в них передумов та умов виникнення методичних прийомів обліку, періодизації їх розвитку встановлено, що:

– на початковому (натуралістичному) етапі розвитку обліку предмет і метод обліку не були роз-

межованими, інвентарні описи поєднували в собі первинний облік, форму поточного обліку, принцип реєстрації даних та звітність;

– на вартісному етапі поява грошей призвела до виникнення такого методу обліку, що дало поштовх до виникнення нового об'єкта обліку – розрахунків;

– на теоретико-практичному етапі, Л. Пачолі у трактаті узагальнено основні методи ведення обліку – рахунки та подвійний запис;

– на етапі розвитку обліку як науки, був сформульований і обумовлений її категорійний апарат, досліджений зміст облікових процесів, що обумовило виникнення таких методичних прийомів як баланс та калькуляція та звітність.

Поява нових об'єктів і необхідність управління ними стали передумовами виникнення нових методів обліку. Протягом історичного розвитку методи бухгалтерського обліку еволюціонують з розвитком суспільства, перетворюючись в єдину систему способів та прийомів ведення обліку, демонструючи діалектику розвитку обліку.

Список літератури:

1. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч. 1. Навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
2. Пасько Т. О. Історичні аспекти розвитку подвійної парадигми бухгалтерського обліку / Т. О. Пасько // Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: зб. наук. праць. – 2009. – Вип. 3. – С. 275–280.
3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. Кудря-Висоцька О. П. Ретроспектива становлення обліку як абстрактної категорії наукознавства / О. П. Кудря-Висоцька // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – 2012. – № 1(12). – С. 121–125.
5. Шпак В. Підходи та напрями розвитку системи бухгалтерського обліку / В. Шпак // Економічний аналіз. – 2011. – № 8 (частина 2). – С. 430–433.
6. Лютова Г. М. Дослідження предмету бухгалтерського обліку / Г. М. Лютова, С. В. Медвідь // Фінансовий простір – 2012. – № 2(6). – С. 93–97.

Лемишовская О.С.

Национальный университет «Львовская политехника»

ПЕРИОДИЗАЦИЯ РАЗВИТИЯ УЧЕТА: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Аннотация

Рассмотрены и обобщены традиционно используемые подходы к периодизации развития учета, основанные на разных признаках. Обзор позиции ученых относительно возможностей применения этих знаний при выработке современных парадигм системы бухгалтерского учета. Проведено исследование произведенных определенных учетных методов в исторической периодизации учетных систем на предмет углубленных обоснований периодизации развития системы бухгалтерского учета. В пределах каждого периода выделены предмет и метод учета.

Ключевые слова: учет, методы учета, развитие учета, периодизация учета, признаки периодизации учета.

Lemishovska O.S.

Lviv Polytechnic National University

PERIODIZATION OF ACCOUNTING: A HISTORICAL PERSPECTIVE

Summary

The generalized and traditionally used approaches to periodization of accounting based on various criteria. Overview positions scientists on applications of this knowledge in the development of modern paradigms accounting system. A study made certain accounting methods in the context of historical periodization accounting systems in terms of in-depth studies of periodization of accounting. Within each period are allocated subject and method of accounting.

Keywords: accounting, accounting methods, the development of accounting, accounting periodization, periodization accounting features.