

Васільєва Л. М.

д.держ.упр., професор кафедри обліку і аудиту,

Бондарчук Н. В.

д.держ.упр., професор кафедри обліку і аудиту,

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Зазначено, що для періодизації розвитку бухгалтерського обліку було використано безліч підходів, але адекватна періодизація теорії обліку неможлива. В статті сформульовано та систематизовано історичні етапи розвитку бухгалтерського обліку, а саме: I етап розвитку – це натуралістичний; II етап розвитку – вартісний; III етап розвитку – диграфічний; IV етап розвитку – теоретико-практичний; V етап розвитку – науковий; VI етап розвитку – сучасний. Визначено основні особливості, які характеризують кожен із зазначених етапів. Встановлено, що бухгалтерський облік – один у всіх обличчях. Його минуле ховається від нас, залишаючи тільки розірвані фрагменти, зв'язок між якими ми повинні простежити.

Ключові слова: бухгалтер, історія бухгалтерського обліку, облікова інформація, періодизація.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік був викликаний до життя самою господарською діяльністю людини. З історичних облікових документів, які збереглися до сьогодні, видно, якою повагою користувалися в давнину бухгалтери і як цінувалась їх справа. Облік називали таємницею богів, в яку посвячували лише обраних.

І все ж таки, цілковито очевидно і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, більш повна реалізація суспільних потреб. У зв'язку з цим важливого значення набуває періодизація розвитку бухгалтерського обліку. Вона дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення прогресу зміни епох.

На питання, коли все ж таки виник бухгалтерський облік, вчені не дають єдиної відповіді. Їхні думки розділились на наступні: 6 тис. років тому, тобто тоді, коли почалася цілеспрямована реєстрація фактів господарського життя; близько 500 років тому, коли вийшла відома в усьому світі праця Луки Пачолі і почалося письмове обґрунтування обліку; 100 років тому, коли з'явилися перші теоретичні розробки. Всі ці відповіді, підходи, узагальнення є справедливими, адже 6 тис. років бухгалтерія існує як практична діяльність,

рахівництво, спосіб розуміння і відображення господарського процесу – як його мова; 500 років бухгалтерія існує як предмет літературного викладання, частина літературної мови і 100 років існує як самостійна наука-рахунковедення, – як спосіб розуміння обліку, його мова.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ґрунтовні дослідження щодо історії розвитку бухгалтерського обліку, а також історичних етапів розвитку бухгалтерського обліку, проведені провідними вітчизняними та зарубіжними вченими, а саме: Бутинцем Ф. Ф., Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я., Родіною Л. М., Соколовим Я. В. та іншими. Усе це свідчить про актуальність теми, а відтак зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах. Для періодизації розвитку бухгалтерського обліку було використано безліч підходів, але адекватна періодизація теорії обліку неможлива, що і зумовлює актуальність даного дослідження.

Формування цілей статті. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у формулюванні та систематизації історичних етапів розвитку бухгалтерського обліку, а також визначенні основних особливостей, які характеризують кожен із зазначених етапів.

Виклад основного матеріалу. Багато століть бухгалтерські працівники практично не цікавились історією свого фаху. Тільки на початку ХХ ст. зародився науковий інтерес до вивчення історії бухгалтерського обліку.

Вивчаючи історію, минуле своєї справи, науки, бухгалтерські працівники по-різному розуміють і трактують методи її вивчення і дослідження. Тому підходи до узагальнення і викладення даних питань були і є різними. Найбільш повно методологічні підходи до вивчення бухгалтерського обліку сьогодні викладено у працях російського вченого Я. В. Соколова. Саме за його працями можна виділити такі підходи до вивчення однієї з найстаріших наук у світі [4].

1. Філософський. Його головна ідея полягає в тому, що автори намагалися пояснити хід історії філософськими законами розвитку та з'ясувати, які закони впливають на даний процес.

2. Документальний. На відміну від попереднього, його автори викладали історичні факти в тісному зв'язку з їх документальним підтвердженням. У цілому такий підхід будувався на збиранні та опрацюванні багатьох документів, історичних фактів, матеріалів, що давало певну підставу для осмислення історичного розвитку бухгалтерського обліку.

3. Синтетичний – це синтез і поєднання двох зазначених вище підходів. Його прихильники, на підставі великого історичного досвіду взяли за мету узагальнити історичний розвиток обліку в рамках філософських концепцій.

4. Аналітичний – підхід до вивчення окремих елементів методу бухгалтерського обліку: балансу, рахунків, подвійного запису і т. д., а не до бухгалтерського обліку і його розвитку в цілому.

Розглянемо більш детально основні періоди розвитку бухгалтерського обліку.

I етап розвитку – це натуралістичний (його часові відрізки від 4000 до н.е. – 500 до н.е.).

Чим точніше облік фіксує те, що відбувається в господарстві, тим краще. Так виникає центральне поняття бухгалтерського обліку – факт господарського життя. На цьому етапі думка бухгалтера досить примітивна, він хоче відобразити в обліку те, що бачить, з чим працює. Спочатку просто відобразити, потім точність відображення перетворюється в ідеал. В основі обліку завжди лежали, лежать і лежатимуть факти господарського життя. В загальному вигляді факт господарського життя – це те, що повинен, згідно з програмою спостереження, зареєструвати бухгалтер. Будь-яка одиниця майна, що знаходиться в господарстві, повинна бути зафіксована в обліку. Так народжується інвентаризація – констатація того, що є, і коллація – встановлення: хто, кому і що винен (звірка рахунків, виявлення адекватності інформації) [1]. Кожен факт господарського життя, який породжує зобов'язання сторін, теж повинен бути відображений в обліку.

I для реєстрації фактів господарського життя з'явилися перші рахунки: інвентарні (матеріальні) та рахунки розрахунків (контокорентні). На цьому етапі дуже важливо зрозуміти, що спочатку факти зумовлюють облік, але з часом сам облік буде створювати факти господарського життя.

II етап розвитку – вартісний (часові відрізки 500 років до н.е. – 1300 р. н.е.).

Знаменується першою появою грошей (перші монети виникли в 5 столітті до н.е.), що призвело до виникнення нового прийому – оцінки, яка проводилася у всіх випадках, коли гроші виступали у функції міри вартості. З цього моменту об'єкт обліку – факт господарського життя – роздвоївся, бо спочатку він відбивався в натуральному вимірі, а потім (або одночасно) у грошовому. Грошова оцінка вносить до обліку певну умовність.

Але поява грошей мала ще один наслідок: розподіл обліку на патримональний та камеральний. В патримональному – основний наголос робиться на обліку стану та руху цінностей – майна (доходи та витрати є наслідком цього руху), в камеральному – на обліку доходів та витрат, а стан і рух майна розглядається як наслідок виконання бюджету (кошторису). Камеральний облік існував та існує паралельно з патримональним. Камеральна бухгалтерія є найпершою і найдавнішою. Недолік першого полягає в тому, що він не дозволяє проконтролювати очікувані факти господарського життя, недолік другого – в тому, що весь майновий комплекс, крім грошей, випадає з системи обліку [3].

На цьому етапі розвитку облік вівся і в натуральному, і у вартісному вимірі.

III етап розвитку – диграфічний (припадає на час 1300-1850 рр.). На цьому етапі відбувається подальший розвиток патримонального обліку, який ділиться на уніграфічний, заснований на необхідності інформаційного відтворення господарських процесів. Він забезпечує певну ясність для розуміння користувачами інформації про господарські процеси (простий запис), в основі рахівництва лежить майновий баланс; і диграфічний – заснований на необхідності інформаційного відтворення господарських процесів, на ідеї облікового реалізму. Реалізм передбачає відсутність повної адекватності між реальними та інформаційними фактами господарського життя. У його основі замість майнового балансу вводиться система рубрик, окремих рахунків, складових Головної книги (подвійний запис). Обидві гілки бухгалтерського обліку існують і в наші дні, але в цілому диграфічний облік отримав набагато більший розвиток. Тим не менш, поширення малих підприємств і поява комп'ютерної техніки явно оживили можливості уніграфічного обліку, заснованого на простому записі [2].

У плані рахунків відбулася революція, тому що з'явилися умовні рахунки (рахунки порядку і методу); рахунки власних коштів – рахунок капіталу і додатковий до нього рахунок прибутків і збитків.

Для цього етапу було характерно:

- поява різних способів реєстрації фактів господарської діяльності в облікових реєстрах (журналах, відомостях та ін.) у вигляді систематичних і хронологічних записів;
- мануфактурне виробництво;
- співіснування натурального обміну і товарно-грошових відносин.

IV етап розвитку – теоретико-практичний (зайняв у своєму розвитку всього півстоліття, але який зробив значний внесок в історію і припадає на 1850 - 1900 рр.).

Бажання пізнати зміст процесів, що обраховується, і зробити бухгалтерську процедуру більш ефективною призвело до виникнення умовних категорій (баланс, прибуток, собівартість, витрати виробництва та обігу). Це знайшло відображення в новій диференціації рахунків. Тепер поряд з рахунками «власними» (матеріальні, розрахунків, власних коштів) з'явилися зовсім умовні «метафізичні» рахунки (результативні і контрарні), і бухгалтерський облік став набувати вигляду вже не фотографії, а щось, подібне рентгенограми.

Цей етап розвитку бухгалтерської справи припадає на час:

- революційних перетворень у галузі виробництва – перехід на машинний технологічний базис ;
- розвитку різноманітних форм господарських угод і збільшення обсягів як торгових, так і фінансових операцій.

Для цього періоду характерні однакові підходи до основ систематизації бухгалтерських записів.

Цей етап характеризується появою промислової бухгалтерії, визначенням собівартості продукції, методів розподілу накладних витрат. Але вершиною цього етапу стала розробка планів рахунків підприємств.

Потреба удосконалити управління підприємством призвела, на початку організаційного етапу розвитку бухгалтерського обліку, до виділення аналітичної бухгалтерії. Основним внеском у розвиток обліку на цьому етапі став поділ бухгалтерії на дві: фінансову і аналітичну та поява принципів управлінської бухгалтерії.

V етап розвитку – науковий (теж зайняв у своєму розвитку всього півстоліття з 1900 по 1950 рр.) .

Багато століть бухгалтерський облік існував як практична діяльність (рахівництво). Протягом цього періоду зусилля більшості авторів були направлені на те, щоб встановити теоретичні основи бухгалтерського обліку, визначити галузь тих явищ, вивчення яких складає об'єкт даної науки [1]. Був сформульований ряд визначень бухгалтерського обліку і його цілей.

Відмітимо, тільки на цьому етапі з'явилася емблема всіх бухгалтерських працівників, сформульований принцип директ-костинг, витлумачена центральна категорія – баланс. Даний етап ще характеризується і тим, що бухгалтерія поряд з вирішенням тактичних завдань, почала вирішувати стратегічні завдання управління на основі використання в обліку ЕОМ, і чіткого підрозділу витрат на змінні, пропорційні обсягу виробництва.

VI етап розвитку – сучасний (який почався з 1950 р. і 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.

Цей етап призвів до розвитку динамічних та статистичних трактувань балансу і до спроб їх деякого синтезу. Динамічне трактування і еволюція методів калькуляції призвели до появи управлінського обліку, а статистичне трактування визначило виникнення міжнародних стандартів фінансової звітності національної системи обліку. Обидва трактування впливають на формування податкового обліку.

У цілому змінюється природа рахунків, відбувається перехід від обліку підприємств до обліку всього національного господарства; рахунки перестають відбивати досить точні юридичні явища і починають концентрувати рух інформації, кожен рахунок стає «чорною скринькою», яка має вхід (дебет) та вихід (кредит). На цьому етапі було усвідомлено, що облік ведеться в інтересах різних груп, що беруть участь в господарських процесах, і єдиний

бухгалтерський облік ведеться в інтересах держави: фінансовий – для актуальних і потенційних власників, управлінський – внаслідок потреб адміністрації.

Висновки. В літературі не існує єдиної думки щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку, але на нашу думку, уваги заслуговують наступні підходи: I етап розвитку – це натуралістичний (його часові відрізки від 4000 до н.е. – 500 до н.е.); II етап розвитку – вартісний (часові відрізки 500 років до н.е. – 1300 р. н.е.); III етап розвитку – диграфічний (припадає на час 1300 – 1850 pp.); IV етап розвитку – теоретико-практичний (зайняв у своєму розвитку всього півстоліття, але який зробив значний внесок в історію, і припадає на 1850 – 1900 pp.); V етап розвитку – науковий (теж зайняв у своєму розвитку всього півстоліття з 1900 по 1950 pp.); VI етап розвитку – сучасний (який почався з 1950 р. і до наших днів).

Але відмітимо, що бухгалтерський облік – один у всіх обличчях. Його минуле ховається від нас, залишаючи тільки розірвані фрагменти, зв'язок між якими ми повинні простежити.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 1024 с.
2. Остап'юк М. Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти) [Текст]: монографія / М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.
3. Родина Л. Н. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие / Л. Н. Родина, Л. В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 100 с.
4. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

ВАСИЛЬЕВА Л. Н., БОНДАРЧУК Н. В. ИСТОРИЧЕСКИЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Отмечено, что для периодизации развития бухгалтерского учета было использовано множество подходов, но адекватная периодизация теории учета невозможна. В статье сформулированы и систематизированы исторические этапы развития бухгалтерского учета, а именно: I этап развития – это натуралистический; II этап развития – стоимостный; III этап развития – диграфический; IV этап развития – теоретико-практический; V этап развития – научный; VI этап развития – современный. Определены основные особенности, которые характеризуют каждый из указанных этапов.

Установлено, что бухгалтерский учет – один во всех лицах. Его прошлое прячется от нас, оставляя только разорванные фрагменты, связь между которыми мы должны проследить.

Ключевые слова: бухгалтер, история бухгалтерського учета, учетная информация, периодизация.

VASILIEVA L. M., BONDARCHUK N. V. HISTORICAL STAGES OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING

It is noted that for the periodization of the development of accounting a variety of approaches were used, but an adequate theory of periodization accounting is impossible. The article defines and systematizes the historical stages of development of accounting, namely: I stage of development – a naturalistic; II stage of development – the costs; III stage of development – digraficheskyy; IV stage of development – theoretical and practical; V stage of development – research; VI stage of development – modern. The main features that characterize each of the stages. It was established that accounting is one in all their faces. Its past is hidden from us, leaving only the broken fragments, the connection between which we must trace.

Keywords: accountant, accounting history, account information, periodization.