

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: МИНУЛЕ І СУЧАСНЕ ACCOUNTING - THE PAST AND THE PRESENT

Досліджено питання теорії бухгалтерського обліку, початок появи бухгалтерії, існування бухгалтерського обліку у світі, початок розвитку управлінського обліку, гармонізація стандартів бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерія, бухгалтерський облік, теорія, подвійний запис, ринкова економіка, обчислювальна техніка, автоматизація, глобалізація.

It was inquired into the question of accounting theory, accounting appearing, accounting existence in the world, start of the management accounts development, harmonization of accounting standards.

Key words: accounts, accounting, theory, dual recording, market economy, computer engineering, automation, globalization.

I. Вступ. Вченими доведено, що нашій планеті приблизно 4,5 мільярдів років, життя на ній існує більше одного мільярда років, а поява людини на землі значно пізніше, початок бухгалтерії чітко і глибоко розкрито у книзі Т.Н. Малькова «Древняя бухгалтерия: какой она была?» Зерна посіяні на полі бухгалтерського обліку, дали перші ростки у Стародавньому Єгипті та Шумері. Разом з тим методології збору, обробки і аналізу інформації ще не було. Документи писались на папірусі (papyrus – багатолітня трав'яниста рослина сімейства осокових), глиняних черепках, дереві. Стародавні документи тяжко, а підчас навіть неможливо класифікувати за характером і призначенням. Стародавньоєгипетська звітність складалася на даних обліку за широким колом показників. Її основне призначення – визначити державні ресурси і розподілити їх. У зв'язку з відсутністю вартісного узагальнення її дані наводились у

© Н.М. Ткаченко, 2009

натуральних вимірниках. Методи складання звітності були різнорідні, але трудомісткі.

Виходячи із відомостей, що дійшли до нас, можна зробити висновок, що функції стародавніх та сучасних бухгалтерів не повністю ідентичні.

Стародавні документи тяжко, а підчас навіть неможливо класифікувати за характером і призначенням.

Об'єктом обліку перш за все була земля та її використання. Головним багатством Єгипту було зерно і воно оберталося як гроші, грошима також обертався метал у злитках та різні предмети – раковини, шкури тварин (або їх самих), сіль тощо. У стародавньому Єгипті монет не існувало, але тільки монети стали універсальним еквівалентом обміну та вартісним вимірником у бухгалтерії. Монетні гроші були видатним винаходом стародавньої Греції. За своїм значенням цей винахід прирівнюється до винаходу письменності. Для бухгалтерії винахід грошей з «твердим курсом» означав поворот від натурального обліку до узагальнюючого вартісного. Таким чином сучасним аналітичним та синтетичним обліком бухгалтер зобов'язаний Стародавній Греції та її банкірам. Напрошується висновок, що нікому невідомо, хто був винахідником бухгалтерського обліку. Можна тільки стверджувати, що система подвійного запису почала з'являтися у 13-14 століттях у деяких торгових центрах Північної Італії.

II. Постановка проблеми. Бухгалтерський облік у світі існує багато століть. Особливо престижним він був у Греції. Приблизно у 200-му році до нашої ери квестори Римської імперії здійснювали контроль за державними бухгалтерами на місцях, а звіти інвесторів направлялись до Риму і вислуховувалися екзаменатором-слухачем. Ця практика і дала нам термін «аудитор» (від латинського *audire* — слухач).

Проте, у середні століття у бухгалтерському обліку настає застій, а у часи хрестових походів у Італії він був знову введений у дію.

Протягом багатьох століть бухгалтерський облік був переважно пов'язаний із державною діяльністю, тобто збиранням податків. Основна мета – забезпечення казни і господарства постійними джерелами надходжень. Згодом, внаслідок промислової революції з'являються вкладники та керуючі і відповідно висуваються нові вимоги до бухгалтерського обліку. Величезні суми грошей необхідні були великим підприємствам для власного фінансування і збільшення їх управлінського апарату. Було зрозуміло, що інформація була також необхідна для управління ресурсами фірми. Це і був початок розвитку управлінського обліку, а бухгалтерський облік стає якби «мовою бізнесу».

У джерела італійської бухгалтерії з'являються облікові регістри Стародавнього Риму. Коли *Codex rationum domesticorum* стали вести у грошовому вимірнику, тоді він перетворився у Головну книгу, коли у неї невідомі бухгалтери внесли рахунок «Капіталу», – з'явився подвійний запис.

Спочатку бухгалтерія розвивалась майже самостійно у кожній фірмі. Потім з'явилися типографські книги, виникла «друкована бухгалтерія». Її поява пов'язана із двома іменами: Б. Котрульї та Л.Пачолі. Котрульї – купець із Рагузи (Дубровник), автор книги «О торговле и совершенном купце». Рукопис написаний у 1458 р., друге перевидання (автор Патрізі) – через 115 років з часу написання, третє видання – у 1990 р. видане істориком Уго Туккі у зв'язку з пропущенням, допущеним Патрізі рахунку «Збитки і прибутки».

Вперше суть подвійного запису було розкрито і логічно обґрунтовано у праці італійського математика людини унікальних знань зі світовим іменем Луки Пачеоло (1445-1517 рр.), надрукованої у 1494 р. під назвою «Трактат о счетах и записях». Звідси поняття «подвійна італійська бухгалтерія». Бухгалтерський облік стає предметом наукових досліджень. У цей період з історії розвитку були закладені підвалини для зародження науки – бухгалтерії.

У Німеччині до 1498 р. особи, які займалися веденням облікових книг називались писцями. З цього часу терміни «бухгалтер» і «бухгалтерія»

почали витісняти старі назви. У епоху середньовіччя облік активно розвивався у країнах Західної Європи - Англії, Італії, Франції, Ватикані, Іспанії, Голландії та ін. З початком епохи Ренесансу у розвитку обліку відбувся суттєвий стрибок.

Середина 19-го сторіччя – це рубіж, котрий характеризувався значним розвитком наукової думки у різних країнах світу. Поступово вчені прийшли до висновку, що рахівництво є також наукою. Воно має предмет і досліджує його так, як не вивчає ні одна наука.

Значний вклад у розвиток теорії бухгалтерського обліку зробила американська школа рахівництва.

У першій половині 19-го сторіччя формується російська бухгалтерська школа, засновником якої вважається Карл Арнольд, німець за походженням. Фундаторами вітчизняної школи бухгалтерського обліку Росії є доктори економічних наук, професори В.Ф.Палій, Я.В.Соколов та ін.; України - П.П.Немчинов, М.Г.Чумаченко, Ф.Ф.Бутинець, М.В.Кужельний, В.В.Сопко та ін.

Про значення бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю німецький вчений-економіст, професор Л.Ф.Шарр ще в кінці ХІХ сторіччя писав, що «Бухгалтерський облік – непогрішимий суддя минулого, необхідний керівник сучасного і надійний консультант майбутнього кожного підприємства».

ІІІ. Результати. Із середини 50-х років механізація обліку набула потужного поштовху. Головним ідеологом машинної бухгалтерії став Василь Іванович Ісаков (1913-1986). Він формує таблично-перфокарточну форму рахівництва, створює вчення про комплексну механізацію і автомеханізацію обліку, видає велику кількість монографій, статей, підручників, підготовлює велику кількість учнів і послідовників.

Розповсюдження електронної обчислювальної техніки привело до виникнення нових понять: автоматизована система управління (АСУ) і

автоматизоване робоче місце (АРМ). АСУ стимулювало з тенденцією до централізації обліку, АРМ – до децентралізації.

Клавійні машини використовуються як бухгалтерами так і в спеціально організованому бюро МСБ (машино-счетное бюро) у МСС (машино-счетных станциях).

З'являється можливість експлуатувати ЕОМ (електронно-обчислювальні машини) як у режимі персонального комп'ютера, так і в операторному варіанті, тобто постановка завдання і програмне забезпечення, яке передбачає роботу у обох режимах. У першому випадку з цілому зберігається порядок обробки даних, який склався до механізації і автоматизації, у другому - облікова робота може бути розподілена між бухгалтерами-операторами, які вводять дані у машину та виконують усю підготовчу рахункову роботу, і бухгалтерами-контролерами, які реалізують логічні облікові функції.

Використання ЕОМ перетворювало бухгалтерію у «математичну систему».

Для країн-членів СЕВ була характерна, тенденція до різних форм централізації обліку. Різниця в обліку соціалістичних країн породжувала бажання добитися великого єднання у методології.

У 1955 р. на засіданні замісників представників країн Ради економічної взаємодопомоги вперше було поставлено питання про необхідність інтеграції бухгалтерського обліку.

В умовах переходу до ринкової економіки держави, становлення ринкової економіки, появи нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків обумовлюють необхідність удосконалення обліку і контролю, як складових частин економічної інформації, необхідної для управління на усіх рівнях.

Впровадження ринкових механізмів, різноманітність форм власності, реформування економічних відносин вимагають внесення змін у систему бухгалтерського обліку з метою одержання достовірної інформації для

прийняття економічних рішень попередження ризику у фінансовій діяльності підприємства.

Методично бухгалтерський облік поділений на фінансовий та управлінський, але не на три види: фінансовий, управлінський і податковий. Податковий облік – це проблема окремої теорії.

Об'єктами бухгалтерського обліку, що належать обов'язковому відображенню є:

- 1) активи підприємства;
- 2) джерела господарських об'єктів;
- 3) обов'язки підприємства;
- 4) доходи підприємства за їх видами і витрати підприємства за їх економічними елементами;
- 5) фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл.

Фінансовий облік і фінансова звітність регулюються державою, стандартами різних рівнів. Інформація фінансового обліку використовується внутрішніми і зовнішніми (постачальниками, податковою інспекцією, банками, інвесторами та ін.) споживачами.

Управлінський облік – це внутрішньогосподарський облік, це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Міжнародного бухгалтерського обліку не існує, тому з метою узагальнення практики ведення бухгалтерського обліку різних країн світу необхідно удосконалити та розвивати національні системи бухгалтерського обліку з обліком міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки і надання інформації у фінансових звітах, їх концептуальна основа утримує викладення концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

Типові стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, використання єдиної системи стандартів бухгалтерського обліку підвищують кредитоспроможність підприємства.

Стандартизація спонукає гармонізації облікової політики: системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Здійснюється стандартизація у рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, створений 29 червня 1973 р. організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Німеччини, Мексики, США, Франції і Японії з метою досягнення єдності у принципах бухгалтерського обліку, використовуваних підприємствами та іншими організаціями для складання фінансової звітності у різних країнах світу.

Гармонізація бухгалтерського обліку і фінансової звітності різних країн передбачає погодження ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, тобто процес руху у напрямок використання Міжнародних стандартів фінансової звітності, погодження різних систем обліку і звітності шляхом введення до їх процесу стандартизацію із зберіганням національних розбіжностей. Гармонізація стандартів бухгалтерського обліку необхідна для користувачів фінансової звітності.

Найбільша вигода, що витікає із процесів гармонізації – це складання міжнародної фінансової інформації по усуненню спротиву вільному потоку інвестицій.

Міністерством фінансів України схвалено стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності протоколом методичної ради з бухгалтерського обліку №133 від 22.08.2007 р. Розробка стратегії є логічним кроком у реалізації загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженому Законом від 13.03.2004 р. №1629-IV.

IV. Висновки. Теорія бухгалтерського обліку – це стержень науки про завдання, предмет, метод, форми і організацію бухгалтерського обліку.

Методично бухгалтерський облік розподілено на фінансовий та управлінський. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку використовуються як міжнародний базовий підхід країнами, які розробляють власні вимоги до бухгалтерського обліку. Способи стандартизації і гармонізації обліку відрізняються у кожній державі. Необхідний мінімальний перелік умов ідентичних для аналогічних ситуацій з метою удосконалення процесу стандартизації і гармонізації бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Арнольд К. Опыт гражданской бухгалтерии, СПб, 1814.
2. Т.Н.Малькова «Древняя бухгалтерия: какой она была?», Москва «Финансы и статистика», 1995, 302 с.
3. Пачиоло Лука. Трактат о счетах и записях. Пер. Э.Г. Вальденберг Спб 2-е.изд. 1990 (год 1990).
4. Стучевский И.А. О некоторых особенностях структуры хозяйства номов в Египте эпохи Среднего царства (Краткие сообщения Института народов Азии, № 46. Древний Восток.- Москва: Изд-во восточной литературы, 1962.
5. Энтони.Дж.Рис. Учет: ситуации и примеры. Москва «Финансы и статистика», 1993, 558 с.
6. Я.В. Соколов. Бухгалтерский учет От истоков до наших дней. Москва «Аудит». Издательское объединение "ЮНИТИ", 1996, 638 с.
7. В.Ф.Палий. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Москва. Бухгалтерский учет, 2007.
8. П.П.Немчинов. Практическое руководство по счетам, арифмометру и логарифмической линейке. Харьковский институт советской торговли, 1937, объем 3,5 п.л. (стеклограф).
9. Глен А. Вели, Деніел Г. Шорт, Основи фінансового обліку. Переклад з англійської. Олександр Мінін та Ольга Ткач. Київ. Основи -1997.