

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2021-38-8>

Кіш Є. Б.

*доктор історичних наук, професор,
старший науковий співробітник
Закарпатського угорського інституту
імені Ференца Ракоці II
кафедра обліку і аудиту
член зовнішньої колегії Угорської Академії Наук*

Kish Yeva

*Doctor of Historical Sciences, Professor,
Senior Research Fellow
Ferenc Rakoczi II Transcarpathian
Hungarian College of Higher Education
Department of Accounting and Auditing
Member of the External Board of the
Hungarian Academy of Sciences*

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ

Анотація. Досліджено основні етапи розвитку бухгалтерського обліку, його методологія пройшла шість головних етапів, примножуючись, ускладнюючись і удосконалюючись. У статті розкрито передумови подвійного запису та порядок його застосування, практично кожна країна зробила свій внесок у цю сферу. Окрім загальних принципів і положень, які використовуються повсюдно, в бухгалтерському обліку виникли національні школи і напрями. Сучасні бухгалтери продовжують і розвивають традиції покоління облікових працівників, що відображали економічні особливості окремих країн. Розвиток обліку характеризується виникненням подвійної бухгалтерії в Італії. Яскравим представником був відомий математик Лука Пачолі (1494 р.), його «Трактат про рахунки і записи» містить опис подвійного запису. Бухгалтерія існує як рахівництво, як практична діяльність, як спосіб відображення господарського процесу, як спосіб розуміння обліку, його мова.

Ключові слова: бухгалтерський облік, наука, історія, теоретичні основи, еволюція, Л. Пачолі, подвійний запис.

Вступ та постановка проблеми. Формування бухгалтерського обліку як науки важливе для його розуміння сучасного стану і оцінки майбутнього. Бухгалтерський облік еволюціонує, зазнає змін, розширюється, уточня-

ються, переглядаються теоретичні основи. Історичне значення обліку винятково важливе для подальшого його розвитку і удосконалення. Теорія, яка об'єднує основні знання, пояснює явища і процеси, базується на практич-

ній апробації і потребує вирішення важливих завдань. Як кожна теорія, що базується на певних принципах, характеристиках, які покладені в її основу.

Коли виник облік, сказати не можливо, він виникав поступово. Вже для виникнення письмового обліку, ведення реєстрів необхідно було досягти досить помітних розмірів господарської діяльності та мала існувати елементарна арифметика і писемність. Як відмічав Хескінс Ч.В., історія бухгалтерського обліку дозволяє нам стати кращими, знаючи наше минуле ми краще розуміємо наше сьогоднішнє та прогнозуємо чи контролюємо наше майбутнє [15, с. 141]. Питання історії бухгалтерського обліку протягом багатьох років є об'єктом досліджень не лише вчених з облікової сфери, а також й істориків, економістів, археологів, лінгвістів, політологів, соціологів, психологів. Облік презентує собою окрему самостійну галузь наукових знань, яка є складовою загальної системи економічних наук.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бухгалтерський облік досліджувала велика кількість науковців. З-поміж яких можна виділити Бутинець Ф.Ф. [3; 4; 5; 6], Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. [8], Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. [9; 10], Пасько Т.О. [11], Соколов Я.В. [13], Швець В.Г. [14]. Цікавими є також праці засновників – Луки Пачолі [12]. Відомий російський вчений, професор Соколов Я.В. зазначає, що ще у XVIII столітті бухгалтерський облік став предметом наукової діяльності, він із набору емпіричних і догматичних регламентуючих правил перетворився у засіб дослідження господарської діяльності за власною методологією [13, с. 86–87].

Метою даної роботи є поглиблення вивчення історичних аспектів формування обліку як науки.

Результати дослідження. Провідна роль належить Італії як історичному методологічному центру облікової культури, але в ніякому разі не винахіднику сучасної бухгалтерії. Історично, бухгалтерський облік, знайшов себе в національних бухгалтерських школах Франції, Німеччини, Англії. Більшість авторів сфокусувала свою увагу на ряд визначень з бухгалтерського обліку та його цілей. В період становлення бухгалтерського обліку, у XIX ст., вона перетворюється в науку з мистецтва ведення книг.

Бухгалтерський облік став наукою у XIX столітті, а до цього облік, який має власний предмет і об'єкти дослідження, сформувався у самостійну галузь наукової діяльності. Бухгалтерський облік тісно пов'язані з значною сукупністю предметів.

Думки вчених розділилися, у питанні, коли ж все таки виникла бухгалтерія. Одні, стверджують це було десь 6 тис. років з реєстрацією фактів господарського життя.

Другі стверджують, що десь близько 500 років тому назад, коли вийшла знана в усьому світі праця математика Луки Пачолі і розпочалося письмове обґрунтування бухгалтерського обліку. Саме в ці роки італійці визначили предмет і об'єкт бухгалтерської науки. Ранні ознаки існування обліку як науки були ще в XIV–XVI століттях, тоді вже у XVIII – бухгалтерський облік стає науковою класичною дисципліною. Також є свідчення що в різних країнах світу з'являється поява великої кількості наукових публікацій з бухгалтерського обліку.

Існує **шість основних етапів**, що множаються, ускладнюються, удосконалюються, всі ці попередні етапи органічно включаються до складу подальших етапів. Методологія бухгалтерського обліку – як ідея вдосконалення процесів управління господарською діяльністю [8, с. 6–11].

Перший, натуралістичний (4000 до н.е. – 500 до н.е.), просто відображає, віддзеркалює, з чим працює. Бухгал-

тер, думка якого є примітивна, хоче відобразити в господарстві, те що бачить. По суті, це факт господарського життя, вони завжди лежали в основі обліку. Фіксація в обліку – народження інвентаризації і матеріальні, інвентарні рахунки. Колація, звірка взаємних розрахунків, є методом обліку.

Другий, вартісний (500 до н.е. – 1300 р.) виникнення нового прийому – оцінки грошей у функції міри вартостей. Адже поява грошей, перші монети виникли у V ст. до н.е., тому факт господарського життя роздвоївся. Спочатку він в натуральному вимірюванні, а потім в грошовому, поділ обліку на патрімональний і камеральний облік.

Третій, діграфічний (1300–1850 рр.), це розділення патрімонального обліку на уніграфічний (простий запис) і діграфічний (подвійний запис), який отримав більший розвиток. Це призвело до виникнення єдиного грошового вимірника. Тобто у плані рахунків відбулась революція, тому що з'явилися умовні рахунки і рахунки власних засобів – рахунок капіталу, прибутків і збитків.

Четвертий, теоретико-практичний (1850–1900 рр.), на два напрямки ділився. Перші намагалися з позицій юриспруденції тлумачити факти господарського життя, другі – намагалися з економічної точки зору. Була і категорія більшості бухгалтерів, які приділяли увагу обліковій процедурі. Виникла диференціація рахунків – матеріальні, розрахунків, і півуставними, рахунки власних засобів.

П'ятий, науковий (1900–1950 рр.), коли були засновані певні основи бухгалтерської науки, обґрунтовано її категорії. Із XX століття одержало економічна інтерпретація обліку, а не юридична. Перші трактували його як наслідок подвійного запису, інші – як спрощений інвентарний опис.

Шостий, сучасний (з 1950 р.) етап, призвів до синтезу динамічного і статичного трактувань балансу. Управлінський облік виник внаслідок динамічного трактування і еволюції методів калькуляції. Міняється природа рахунків, робиться вплив на формування податкового обліку. Кожен рахунок має дебет і кредит, і в різних видах представлений єдиний бухгалтерський облік. Податковий облік ведеться на користь держави, фінансовий ведеться для діючих і потенційних власників, а управлінський – потреба адміністрації.

Існує декілька трактувань науки, і бухгалтерський облік відповідає кожній з них. Адже наука виникає з появою складних проблем. Бухгалтерський облік можна розглядати як частину інформаційної облікової системи суспільства.

Стосовно існування бухгалтерського обліку як окремої науки Б. Валуєв констатує, що система бухгалтерського обліку повинна адаптуватися в своєму розвитку до обставин і вимог, які постійно змінюються. У зв'язку з цим він повинен спиратися на власну науку, яка здатна поглиблювати загальну теорію, формулювати цілі, завдання і принципи, удосконалювати методику обліку [7, с. 11]. В. Швець зазначає, що облік є самостійною прикладною економічною наукою, має свою власну історію, предмет, об'єкти, методологію і виконує важливу зовнішню функцію – практичну [14].

Виявлення значних відмінностей облікової процедури у «Про рахунки і записи» Луки Пачолі, адже вони є рисами того історичного періоду. Так, відсутній принцип майнового відокремлення засобів підприємництва від засобів його власника. У трактаті «Про рахунки і записи» (глава 22) є рекомендації «відкрити в усіх книгах окремі рахунки витрат на товари, а також вигоди і втрат, так званих прибутків та збитків. Відкриття цього рахунку необхідно для всякого торгового підприємства, щоб мати завжди

відомості про свій капітал і в подальшому за виведення залишків узнати, який прибуток від діяльності» [5, с. 75].

У стародавньому світі метою обліку більшою мірою був підрахунок майна та коштів, щоб визначити, що належить тій чи іншій особі. Пізніше відомим італійським вченим Лукою Пачолі (1494 р.) мета була сформульована, як «ведення своїх справ належним чином і як слід, аби можна було без затримок одержати будь-які відомості як стосовно боргів, так і вимог» [5, с. 18]. Тобто, облік, має мету, яка полягає у здійсненні контролю за боргами та їх погашенням.

Трактат Л. Пачолі дає обґрунтування подвійного запису, дебет і кредит. Визначає облік, який дозволяє моделювати облік у вигляді загальної схеми та фактів. Методика Л. Пачолі заснована на відомому «Трактаті про рахунки і записи», який увійшов до складу фундаментальної праці – «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення». Трактат був перекладений багатьма мовами і за ступенем впливу на розвиток обліку з ним не може зрівнятися жодна праця [12].

Історики відмічають п'ять найголовніших моментів, які Лука Пачолі ніс до справи розвитку бухгалтерського обліку. Перше, це 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.

По-друге, він створив умови для виокремлення бухгалтерського обліку в окрему науку. По-третє, як самостійний метод він розглядав бухгалтерський облік. По-четверте, подвійний запис на рахунках трактується як система обліку. По-п'яте, метод подвійного запису є незмінним, що забезпечує системне відображення інформації в бухгалтерському обліку. Він ввів моделювання в бухгалтерський облік, що дало можливість побудувати модель, у межах якої будь-який обліковий факт пояснюється, як окремий випадок [9, с. 63].

Розвиток бухгалтерського обліку не змінював основних принципів, покладених в основу Л. Пачолі, оскільки метод подвійного запису є методологічним прийомом, що забезпечує системне відображення інформації в бухгалтерському обліку. Сучасний стрімкий розвиток економічних процесів спонукає до поглибленого вивчення та розширення сутності предмету бухгалтерського обліку. Наукові пошуки в галузі бухгалтерського обліку вима-

гають тлумачення його сутності, уточнення предмету та методів ведення.

Письмове підтвердження бухгалтерської практики датується періодом у 6 тис. років. Безперечно, це є досить тривалим періодом часу і з цим важко сперечатися. Паралельно існували і такі види діяльності як менеджмент, маркетинг – вони проявлялися в управлінні домашніми господарствами, в торгівельній діяльності купців. Також існували психологія, соціологія та багато інших гуманітарних наук. Всі вони були об'єднані філософією, з якої ж пізніше і виділились в самостійні галузі знань [12]. Що ж до другого підходу вчених щодо виникнення бухгалтерії після початку її літературного викладення близько 500 років тому, то і тут можна знайти паралель із згаданими науками. Найбільш ранніми свідцтвом подвійної бухгалтерії вважаються облікові книги генуезької комуни, датовані 1340 р. Облікові книги компанії Фіні за 1296 р. і компанії Фароллі за 1299 р., книги генуезької комуни за 1340 р., повністю збереглися до наших днів, що є письмовим свідченням існування практичної бухгалтерії [4, с. 11].

Метод Л. Пачолі полягає в тому, що вчений зумів описати й систематизувати використовувані на практиці прийоми рахівництва. Його «Трактат про рахунки і записи» – це перший шабель у напрямі формування бухгалтерського обліку як теоретико-прикладної науки, яка сформувалась і виросла з практичної діяльності. Майже два століття ідеї і методичні прийоми бухгалтерії, розроблені Л. Пачолі, інтерпретувались на різних мовах. «Майже два століття облікова думка стояла в одній точці, доки зміни економічних умов не дали їй такого поштовху, сила якого зрушила засадні принципи бухгалтерії з цієї точки» [4, с. 74].

Висновки. Бухгалтерський облік формувался практично, а теоретичні розробки бухгалтерської науки починаються з XV–XX – саме починаючи з Лаки Пачолі (1494 р.) і до наших днів. Воно не мало власної, чітко розробленої теорії, становлення і розвиток базувался на практичному досвіді. Наукою, теорії бухгалтерського обліку, можна визначити менше двохсот років. Їй мали передувати історичні події. Мистецтво освоєння чисел і підрахунків розвивалося в людей поступово. Підрахунки почалися тоді, коли первісна людина стала якісно пізнавати ті чи інші об'єкти свого буття. Дуже важливим етапом на шляху еволюції підрахунків стали їх констатація та записи. Лука Пачолі заклав основи науки про бухгалтерський облік, його цілком заслужено називають «батьком бухгалтерії».

Список використаних джерел:

1. Бондарчук В.В. Функції бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1. С. 35–39.
2. Боримська К.П. Розвиток рахункознавства: історія та перспективи. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 4(38). С. 7–19.
3. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку. Житомир : ПП «Рута», 2003. 512 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку. Житомир : ПП «Рута», 2001. 512 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2002. 1024 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку. Житомир : ЖІСІТІ, 2001. 455 с.
7. Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие. Одесса : ОГЭУ, «Принт Мастер», 2002. 272 с.
8. Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках. Київ : А.С.К., 2000. 504 с.
9. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку. Київ : Знання, 2005. 495 с.
10. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Київ : Знання, 2005. 276 с.
11. Пасько Т.О. Історія бухгалтерського обліку : посіб. для самост. вивч. дисц. Суми : ВТД «Університетська книга», 2009. 141 с.
12. Пачоли Лука. Трактат о счете и записях. Пер. Э.Г. Вальденберг. Москва : Финансы и статистика, 1994.
13. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. Москва : «Финансы и статистика», 1985. 367 с.
14. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2006. 525 с.
15. Haskins C.W. Business Education and Accountancy. New York and London : Harper & Brothers, 1904. 239 p.

References:

1. Bondarchuk V.V. (2011) Funktsii bukhholderskoho obliku yak nauky ta praktychnoi diialnosti [Functions of accounting as a science and practical activity]. *Visnik ZhDTU*, no. 1, pp. 35–39.
2. Borymska K.P. (2006) Rozvytok rakhunkoznavstva: istoriia ta perspektyvy [Development of accounting: history and prospects]. *Visnik ZhDTU*, no. 4(38), pp. 7–19.
3. Butynets F.F. (2003) Istoriia bukhholderskoho obliku [History of accounting]. Zhytomyr: PP «Ruta». (in Ukrainian)
4. Butynets F.F. (2001) Istoriia bukhholderskoho obliku [History of accounting]. Zhytomyr: PP «Ruta». (in Ukrainian)
5. Butynets F.F. (2002) Istoriia bukhholderskoho obliku [History of accounting]. Zhytomyr: ZHYTY. (in Ukrainian)
6. Butynets F.F., Oliynik O.V., Shigun M.M., Shulepova S.M. (2001) Orhanizatsiia bukhholderskoho obliku [Organization of accounting]. Zhytomyr: ZHYTY. (in Ukrainian)
7. Valuev B.I. (2002) Teoriia bukhgalterskoho ucheta [Accounting theory]. Odessa: OGEU, «Print Master». (in Russian)
8. Grabova N.M., Krivonocov J.G. (2000) Oblik osnovnih gospodarskih operacij v buhgalterskih provodkah [Accounting for major business transactions in accounting entries]. Kyiv: A.S.K. (in Ukrainian)
9. Ostapiuk M.Ya. (2005) Istoriia bukhholderskoho obliku [History of accounting]. Kyiv: Znannya. (in Ukrainian)
10. Ostapiuk M.Ya., Luchko M.R., Dankiv Y.Ya. (2005) Istoriia bukhholderskoho obliku [History of accounting]. Kyiv: Znannya. (in Ukrainian)
11. Pasko T.O. (2009) Istoriia bukhholderskoho obliku [History of accounting]. Sumy: VTD «Universitets'ka kniga». (in Ukrainian)
12. Pacholi Luka (1994) Traktat o schete i zapisyakh [Treatise on accounts and records]. Moscow: Finansy i statistika. (in Russian)
13. Sokolov Ya.V. (1985) Istoriya razvitiya bukhgalterskoho ucheta [The history of the development of accounting]. Moscow: Finansy i statistika. (in Russian)
14. Shvets V.H. Teoriia bukhholderskoho obliku [Accounting theory]. Kyiv: Znannya. (in Ukrainian)
15. Haskins C.W. (1904) Business Education and Accountancy. New York and London: Harper & Brothers.

ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК НАУКИ

Аннотация. В статье раскрыто исторические аспекты формирования учета как науки. Исследовано периодизацию развития бухгалтерского учета по этапам. Раскрыто формирование учетной мысли. Осуществлено обобщенную классификацию счетов бухгалтерского учета, опираясь на их историческое развитие. Исследовано предпосылки возникновения двойной записи и порядок его применения. Решающим моментом был выход в 1494 книги великого итальянского математика Луки Пачоли (1445–1517). «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», трактат которой «Трактат о счетах и записях», содержит подробное описание применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Возникновение и развитие бухгалтерского учета стало логичным и необратимым шагом в историческом развитии человеческой цивилизации. Со временем бухгалтерский учет подвергается постоянным эволюционным изменениям, на каждом историческом этапе развития общества расширяются.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, наука, история, теоретические основы, эволюция, Л. Пачоли, двойная запись.

HISTORICAL ASPECTS OF FORMATION OF ACCOUNTING AS A SCIENCE

Summary. The article reveals the historical aspects of the formation of accounting as a science. The periodization of the development of accounting by stages is investigated. The formation of accounting opinion is revealed. The generalized classification of accounting accounts is carried out, based on their historical development. The preconditions of double entry occurrence and the order of its application are investigated. The decisive moment was the publication in 1494 of a book by the great Italian mathematician Luca Pacioli (1445–1517). «The sum of arithmetic, geometry, the doctrine of proportions and relations», the treatise of which «Treatise on Accounts and Records», contains a detailed description of the application of double-entry bookkeeping to the practice of a commercial enterprise. The emergence and development of accounting has become a logical and irreversible step in the historical development of human civilization. Over time, accounting is undergoing constant evolutionary changes, at each historical stage of development of society are expanding. The emergence of accounting is due to the very needs of life – the need to know the exact amount of property on the farm, and be able to determine the debt. History of the origin and development of accounting in Italy. The history of the science of accounting originates in Italy. It was here that the method of double entry arose and became widespread: in 1494, the Franciscan mathematician Luca Pacioli published a treatise. The Sum of Arithmetic, which marked the beginning of accounting. However, it was the forms of science that accounting acquired only after 1861, when three major schools of accounting emerged in Italy, namely the Lombard, the Tuscan, and the Venetian. The relevance of the research topic to analyze the stages of development of accounting. Only by researching the history of accounting can we understand the mistakes and shortcomings that were previously present in the organization and maintenance of accounting and exist to this day. The history of development, the formation of accounting makes it possible to realize that the source of the formation of economic accounting have existed for a long time. Elementary accounting is conducted by all owners who have a farm.

Key words: accounting, science, history, theoretical bases, evolution, L. Pacioli, double entry.