

О.С. Лемішовська, канд. екон. наук, асистент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка», м. Львів

ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ: ІСТОРИКО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

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 отримували нових засад і напрямів розвиток обліку, виявити передумови еволюції об'єктів, методів та прийомів облікової системи. Дослідження історичних аспектів розвитку бухгалтерського обліку у координатах періодизації його змістової будови дозволяє розглядати цю систему такою з позиції зовнішніх факторів впливу на цю систему - практичних потреб конкретного суспільства, динаміку науково-технічного прогресу.

Протягом тисячоліть облік зазнав значних змін, які обумовлені історичними передумовами, що утворили технічну базу обліку і стали основою використовуваної тепер методології. Потреби чіткішої систематизації і структуризації розробок у сфері бухгалтерського обліку для наукового осмислення і розкриття методологічних проблем актуалізує дослідження періодизації обліку.

Аналіз останніх досліджень засвідчує достатньо підвищений інтерес науковців до історичних періодів розвитку обліку, узагальнення існуючих знань і приведення їх у впорядковану систему. Так, наприклад, Ф. Бутинець підвищений інтерес науковців аргументує тим, що «періодизація розвитку бухгалтерського обліку 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, с. 16]. Я. Соколов потребу дослідження періодизації обліку пов'язує з «поліпшенням покращеного викладу предмета паралельно із з'ясуванням паралельних подій», 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]. 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.

В тематичній літературі відсутня узгоджена позиція дослідників щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку. Попри те науковці все ж дотримуються певних критеріїв при формуванні періодів у розвитку бухгалтерського обліку як наукової і прикладної дисципліни. Так, наприклад група науковців виділяє періоди розвитку обліку, розглядаючи їх паралельно з розвитком суспільства (А. Лозинський, В. Нікітін, Б. Коласс, К. Нарібаєв, Ф. Бутинець, Р. Маттесіч). Інші автори структурували періодизацію обліку відповідно до появи нових облікових категорій, парадигм облік (Л. Сей, Дж. Чербоні, Д. Стернінсон, Ф. Езерський, А. Рудановський, Р. Обер). Треті – визначають періодизацію обліку за розвитком окремих його методів (Ж. Шарара-Руссо, А. Хаар, В. Шу). Крім наведених існує група авторів (К. Робертус, Н. Стекі, Н. Стасей, В. Зомбард, Д. Едварс), які пов'язують періодизацію обліку з розвитком капіталістичного ладу, ототожнюючи облік з капіталізмом. На нашу думку такий підхід не заслуговує на увагу, оскільки у ньому облікова еволюція позбавлена як безперервності, так і самостійного змісту.

В економічно-бухгалтерській літературі наводяться й інші підходи до періодизації розвитку обліку, які базуються на різних ознаках. Так, наприклад О. Рудановський виділяв два етапи розвитку обліку: статистичний і бухгалтерський; М. Глаутьер пов'язав еволюцію обліку з етапами розвитку контролю: державний контроль та автономний контроль; Л. Герберт

позиціонував стадії розвитку обліку з розвитком концепції управління; О. Галаган при виділенні етапів спирався на закон трьох стадій французького філософа О. Конта, пропонуючи теологічний, метафізичний та позитивний етапи розвитку обліку.

Я. Соколов, проаналізувавши спроби багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених (в тому числі Дж. Чербоні, Ф. Єзерського, О. Рудановського, О. Галагана), дійшов наступного висновку: «неможливо побудувати періодизацію розвитку складної системи, яким є бухгалтерський облік, за будь-яким одним критерієм». Виходячи з таких засад вчений пропонує класифікувати періодизацію розвитку обліку за багатьма ознаками: характером облікових носіїв та типом облікових реєстрів, видами обчислювальної техніки, організаційною структурою, цілями ведення, методології обліку, складом рахунків, формами рахівництва, галузями народного господарства, обліком витрат, інтересами осіб, зайнятих в господарському процесі, зміною наукових доктрин [3, с.21-26].

Погоджуючись з вищенаведеною класифікацією, на нашу думку, подані кількісно класифікаційні все ж доцільно скоротити, виділивши тільки ключові, які, передусім призвели до розроблення формалізованих процедур чи методів на кожному з періодів розвитку обліку. Саме тому розгляд періодизації обліку пропонуємо відслідкувати в контексті історичного розвитку його предмета і метода, які розкриваються на основі окремих об'єктів та специфічних методичних прийомів.

На натуралістичному етапі зародження обліку (4000 р. до н.е. – 500 р.) виникає поняття «факту господарської операції», зароджуються методичні прийоми: інвентаризація, як метод констатації наявних матеріальних цінностей та колація їх зіставлення, звірка. Розвиток інвентарного обліку здійснюється у двох напрямках: деталізацією об'єктів обліку, їх опис й облік кожного виду окремо (що був невід'ємно пов'язаний з організацією складського зберігання та відповідальністю осіб); класифікацією об'єктів у тому ж описі як обліковими реєстрами за групами засобів з підсумками (узагальнення в рамках натуральних

одиниць вимірювання облікових об'єктів). Слід відзначити, що на цьому етапі предмет і метод обліку не були розмежованими «інвентарні описи поєднували у собі первинний облік, форму поточного обліку, принцип реєстрації даних та звітність» [1].

Поява грошей призвела до переходу обліку на вартісний етап (500 р. – 1300 р.) та виникнення такого методу обліку як оцінка. Це спричинило роздвоєння при відображенні певних об'єктів обліку через 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 – розрахунків.

Розподіл патримонального обліку на уніграфічний та диграфічний на теоретико-практичному етапі розвитку обліку (1300 р. – 1850 р.) перетворює потік інформації про господарські факти в упорядковану систему понять. Прийнято вважати, що з виходом в світ праці Л. Пачолі диграфічний облік знаходився на етапі становлення. В трактаті узагальнено основні методи ведення обліку, рахунки та подвійний запис, а узагальненим предметом обліку стає капітал.

Сукупність загальноприйнятих знань та їх систематизація, перехід від однієї парадигми до другої, безумовно характеризує облік як науку (науковий етап 1850 р. – 1950 р.), у якій в межах наукових шкіл формується її предмет та метод. Починається адаптація диграфічного обліку до господарських потреб. Виникають облікові теорії: юридична – предметом обліку якої стають права та обов'язки осіб та економічна – предметом обліку якої стають результати діяльності, що пов'язані зі зміною обсягу та складу майна. На противагу цим теоріям процедурна теорія обліку в процедурі вбачала мету, предмет і метод бухгалтерії – «предметом бухгалтерії можуть бути тільки здійснені господарсько-правові факти як зовнішнього, так і внутрішнього характеру» [1].

Покладаючи в основу облікового процесу психологічний аспект, англо-американська школа розвивала управлінську теорію обліку, обравши за основу

провідний на цей період в американській психології напрям – біхевіоризм. Базові засади цього напрямку вважали предметом психології не свідомість, а поведінку, а тому базові принципи, 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 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].

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.* Історія бухгалтерського обліку: навч.-метод.посібник для самост. вивч. дисципліни / Пасько Т. О. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2009. – 141 с. 3. *Соколов Я.В.* Історія бухгалтерського учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов – М.:Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

К. І. Ляшенко, магістрант, м. Харків, НТУ «ХП»

ОНОВЛЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Основні засоби є найважливішим фактором виробництва, а в умовах ринкової економіки та прискорення НТП роль цього фактора в національній економіці істотно зростає. Процес виробництва будь-якого виду продукту вимагає необхідну кількість основних засобів. Для здійснення виробничої діяльності ефективно підприємствам потрібно постійно оновлювати основні засоби.

Також основні засоби мають економічне і соціальне значення на