

різних країнах світу. Але найбільшого впливу податкової системи зазнав за останні роки бухгалтерський облік України, де виокремлюють, так званий, податковий облік.

Як зазначає Л. Ловінська, «Відсутність чіткої, суворо регламентованої системи обчислення податкового прибутку — є однією з умов тонізації економіки...» [4, с. 48]. Доходи і витрати, обчислені для фінансового прибутку (за даними бухгалтерського обліку), відрізняються від доходів і витрат, обчислених для визначення податкового прибутку. Це призводить до виникнення, так званих, податкових різниць.

Потрібна глибока гармонізація і, навіть, уніфікація бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Великі сподівання для вирішення зазначеної проблеми покладаємо на новий Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України у грудні 2010 року.

Література

1. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. — К., 2007. — 522 с.
2. *Голов С.Ф., Єфіменко В.І.* Фінансовий та управлінський облік. — К., 1996. — 544 с.
3. *Жук В.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — №10. — С. 16—22.
4. *Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. — К.: НДФІ, 2006. — 240 с.
5. *Plan comptable general.* 4-e edition. — Conseil national de la comptabilite. — Paris, 1986.

Стаття надійшла до редакції 15.03.2011 р.

УДК 657.1

Л.В. Івченко, канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

АННОТАЦІЯ. В статті розглядаються питання становлення і розвитку бухгалтерського обліку на різних етапах економічного розвитку окремих країн, а також виникнення окремих його компонентів.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: метод двойной записи, счетоводство, инвентаризация, первичные документы, материальная ответственность.

ABSTRACT. The article deals with the formation and development accounting at different stages of economic development in some countries, as well as the emergence its separate components.

KEY WORDS: method of double record, accounting, taking of inventory, primary documents, property accountability.

АНОТАЦІЯ. У статті розглядаються питання становлення та розвитку бухгалтерського обліку на різних етапах економічного розвитку окремих країн, а також поява окремих його компонентів.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: метод подвійного запису, рахівництво, інвентаризація, первинні документи, матеріальна відповідальність.

У літературі виділяють 4 основні періоди розвитку бухгалтерського обліку:

1-й — з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця 18 ст.;

2-й — з кінця 18-ого ст. до кінця 19 ст.;

3-й — кінець 19-ого і початок 20 ст.;

4-й — з початку 20 ст. і до наших днів.

Перший період характеризується виникненням різних способів реєстрації фактів в облікових реєстрах (журналах, відомостях) у вигляді систематичних і хронологічних записів. Вершиною періоду становлення бухгалтерського обліку було широке розповсюдження методу подвійного запису [1, с. 15].

Другий період припадає на час революційних перетворень у галузі виробництва, розвитку фізичних форм товарних відносин та збільшення обсягів торговельних, фінансових та інших операцій не тільки в окремих країнах, але й у всьому світі. Протягом цього періоду видається досить велика кількість праць з обліку, виникають різні теорії: юридична — у Франції, матеріалістична (економічна) — в Італії, камеральна — у Німеччині тощо. Історичне значення цього періоду полягає в тому, що саме тоді було визначено основні напрямки науки «рахівництво», за якими відбувся і її подальший розвиток.

Третій період — становлення бухгалтерського обліку (рахівництво) як галузі наукових знань. Протягом цього періоду зусилля більшості авторів були направлені виключно на те, щоб встановити теоретичні основи бухгалтерського обліку, визначити область тих явищ, вивчення яких складає об'єкт даної науки. Було сформульовано ряд визначень бухгалтерського обліку і його цілей.

Четвертий період поділяють на дві основні стадії.

Перша стадія — охоплює період до середини 20 ст. і характеризується розробкою базових принципів об'єктивної оцінки майново-правового стану самостійно господарюючого суб'єкта, галузевим напрямком у побудові системи бухгалтерського обліку, розширенням державної регламентації національних систем бухгалтерського обліку та звітності.

Друга стадія — розпочалась із середини 20 ст. і триває до наших днів — характеризується розробкою принципів оцінки майново-правового стану господарюючих суб'єктів в умовах зовнішнього ринкового середовища й у зв'язку з прийняттям ефективних господарських рішень для отримання майбутньої економічної вигоди.

Історичні пам'ятки залишили нам відомості, які дозволяють говорити про наявність та характер господарського обліку в різних країнах Стародавнього світу. Розвиток товарно-грошових відносин породжує подвійний запис, як відображення вибуття одного продукту і появу іншого.

Облік Стародавнього світу — облік фактів — у цілому був статичним. У його основу було покладено інвентаризацію і пряму реєстрацію майна. Пряма реєстрація означала вказівки на певний об'єкт. Непряма реєстрація з'явилась пізніше і полягала в тому, що обліковий працівник замість певного облікового об'єкту фіксував дані з так званих первинних документів. З цього часу облікові відомості та фактичний стан справ перестають бути адекватними.

Характерною рисою обліку елліністичного періоду було прагнення все обліковувати і нічого не пропускати. Це стало передумовою суворой регламентації обліку. В Греції вперше з'явилися такі поняття, як матеріальна відповідальність та інвентаризація. Виникли перші принципи класифікації рахунків: матеріальні, особові та фінансові.

У Стародавньому Римі завершився розвиток стародавнього бухгалтерського обліку. Римська облікова система опосередковано увібрала в себе практично усе найкраще, всі переваги та позитивні риси грецької і східної бухгалтерії, до того ж зробила це розумно, відповідно власних умов господарювання і власних інтересів. З'явилися такі реєстри, як прибутково-видаткова книга і книга рахунків клієнта. Обидві книги вела бухгалтерія банку. Прибутково-видаткова книга була універсальною. Вона застосовувалась як у торгівлі, так і домашньому господарстві.

Виникнення книг, термінів, які застосовуються в сучасному бухгалтерському обліку (депозит, акцепт, сума, конкуренція, де-

бітор, кредитор тощо) — це те, що отримала сучасна бухгалтерія завдяки цій країні.

Нікому не відомо, хто був винахідником бухгалтерського обліку. Можна лише стверджувати, що система подвійного запису поступово почала з'являтися в 13—14 ст. у деяких торгових центрах Північної Італії.

Відомий у світі вчений А.Ч. Літлтон описав передумови розвитку системи подвійного запису, а також виділив історичні передумови, які, на думку вченого, призвели до виникнення подвійного запису в італійських містах-державах.

Саме з епохою відродження пов'язується виникнення терміну «бухгалтер» (звідси і «бухгалтерія»). Першою посадовою особою, яка отримала звання бухгалтера, був Христофор Штехер, діловод Інсбрукської облікової палати [2, с. 10].

У Німеччині до 1498 р. особи, які займалися веденням облікових книг, називались писцями. З цього часу терміни «бухгалтер» і «бухгалтерія» почали витісняти старі назви. В епоху Середньовіччя облік активно розвивався в країнах Західної Європи — Англії, Італії, Франції, Ватикані, Іспанії, Голландії тощо. З початком епохи Ренесансу в розвитку обліку відбувся відчутний стрибок. Протягом цього періоду він систематизувався. Все частіше використовувалась подвійна бухгалтерія, яка отримала визнання в Європі. Іоганн Вольфганг Гете вустах свого героя стверджує: «...подвійна бухгалтерія є найтоншим відкриттям людського інтелекту» [3, с. 50].

Однак вперше систематизацію обліку провів францисканський монах Лука Пачолі. Це математик зі світовим ім'ям, людина універсальних знань, учень П'єра делла Франческа і Леона Батіста Альберті, друг і вчитель Леонардо да Вінчі.

Його слава ґрунтується 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. Історики відмічають п'ять найголовніших моментів, які Лука Пачолі вніс до справи розвитку бухгалтерського обліку.

1. 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.

Видатний французький бухгалтер П. Гарньє назве свою книгу «Облік — алгебра права», в якій принцип подвійного запису пояснить виходячи з причинно-наслідкових зв'язків (кредит — причина, дебет — наслідок). Персоналістична модель виявилась настільки вдалою, що нею зацікавились і використовували у своїх геніальних працях К. Маркс і Ф. Енгельс при поясненні подвійного запису.

2. Персоналістична модель призводила до неможливості самостійного розгляду таких абстрактних бухгалтерських категорій, як дебет і кредит, що призвело до створення умов для виділення бухгалтерського обліку в окрему науку.

3. Лука Пачолі розглядав бухгалтерський облік, як самостійний метод, що базується на застосуванні подвійного запису і використовується для відображення господарських процесів які відбуваються на окремому підприємстві та за його межами. Таке тлумачення відрізнялося від праці В. Котрулі, який вважав, що об'єктом бухгалтерського обліку є окреме підприємство.

4. Подвійний запис на рахунках трактується як система обліку, що не може бути постійною і залежить від мети, яку переслідує адміністрація.

5. Вперше ввів у бухгалтерський облік моделювання, що базувалося на комбінаториці Л. Пачолі. Це дало можливість побудувати загальну модель, у межах якої будь-який обліковий факт пояснюється, як окремий випадок [3, с. 63].

Учений першим зібрав і систематизував окремі відомості про прийом, які застосовувалися купцями того часу при веденні своїх торгових рахунків і записів. Тим самим Л. Пачолі заклав основи наукової розробки обліку, виводячи його з суто практичної діяльності. Ідеї подвійного запису, закладені в середньовічній Італії, привернули до себе увагу багатьох видатних учених того часу. Бухгалтерський облік став предметом наукових досліджень. У цей період в історії розвитку обліку було закладено підвалини для зародження науки — бухгалтерії. Попри всі негативні фактори і те, що розвиток обліку відбувся в епоху пізнього Середньовіччя, саме завдяки їм виникла посада бухгалтер і термін «бухгалтерія».

До кінця 19 ст. система бухгалтерського обліку, основи якої були закладені Лукою Пачолі, зазнала певних змін, що були пов'язані із специфікою господарської діяльності великих промислових корпорацій:

— створені перші компанії, які були відокремлені від їх власників;

- виник акціонерний капітал;
- розмежовано капітал і прибуток;
- введено поняття «діюче підприємство»;
- почали працювати фондові біржі;
- розширилась промисловість і торгівля;
- на сцені з'явилися люди облікової професії [4, с. 26].

Саме життя висувало вимоги до бухгалтерії. Винаходи і відкриття створювали нові форми промисловості і торгівлі; розгалужувалась мережа залізниць; постійно удосконалювалась галузь пароплавства; розширювались торгові центри; розвивались пошта і телеграф; були введені в обіг векселі та чеки; зазнали перетворень мінова та кредитна системи; збільшувався обсяг біржових операцій і торговий оборот більшості корпоративних підприємств; підвищувався рівень загальної та спеціальної освіти населення, — все це сприяло усвідомленню необхідності раціональної, ефективної звітності, яка неможлива без бухгалтерії.

Середина 19 ст. — це рубіж, який характеризувався значним розвитком наукової думки в різних країнах світу. В цей час у науковій літературі з'являються твердження про необхідність відтворення бухгалтерії, її розвитку і застосування на різні торговельних та промислових підприємствах. Такі ідеї були провідними в Німеччині та Австрії, де відкривались комерційні школи з ґрунтовним та ретельним викладанням бухгалтерії. В загальноосвітніх училищах теж вводиться курс бухгалтерії, проводились диспути на конференціях бухгалтерів.

Поступово науковці дійшли висновку, що рахівництво теж є наукою. Воно має предмет і досліджує його так, як не вивчає жодна інша наука. Рахівництво має свою загальну теорію знання, свій особливий метод дослідження і, як утилітарна наука, своє прикладне знання, як практичний додаток до загальної теорії та методу.

У період з 1870 року і до початку 20 ст. наукова робота в галузі обліку стала ще більш інтенсивною, з'явилось багато змістовних праць його теорії і практики. Незважаючи на окремі розбіжності, всі праці провідних учених цього періоду в історії рахівництва по суті розвивали основні напрямки теорії рахівництва, які були сформульовані раніше (юридичний та економічний), тому історичний розвиток рахівництва збігався з розвитком основних напрямків облікової науки [1, с. 19].

Одночасно з ученнями в галузі подвійної бухгалтерії з'являлись, як і раніше, вчення про потрійну та інші системи, і це ще

більше посилило те завзяття, з яким на підставі досвіду і знань продовжували дослідження.

Французькі вчені висунули доктрину трьох функцій обліку:

- рахівничої, пов'язаної з розробкою спеціальної логіки, класифікацією об'єктів рахунків тощо;
- соціальної, що порівнює інтереси різних суб'єктів суспільних відносин;
- економічної, що дозволяє за допомогою облікової інформації здійснити управління господарськими процесами [5, с. 59].

Суттєвий внесок до розвитку теорії бухгалтерського обліку зробила американська школа рахівництва. В силу обмеженого характеру участі держави в регулюванні економіки (в порівнянні з Європою) і специфіки англо-американської системи права, ідеї американської школи обліку значно відрізняються від європейських концепцій.

Традиційно бухгалтерський облік у США був спрямований передусім на задоволення інтересів власників і використовувався, в основному, як інформація для прийняття рішень з управління виробництвом. Завдяки цьому американські спеціалісти приділяли значну увагу розробці різних економічних методик узагальнення та оцінки фактів господарської діяльності, а також їх застосування залежно від умов функціонування підприємства і цілей власника [5, с. 87].

Перша згадка про виникнення управлінського обліку датується 1855 р. і відноситься до системи обліку, що застосовувалась на фабриці «Ліман Міллс» і була спроектована, виходячи з цілей більш ефективного моніторингу виробничого процесу.

Одним із значних досягнень американської бухгалтерської школи є розробка нових методів розробки виробничих запасів, зокрема, в цінах останніх за надходженням партій (ТПФО), перших за надходженням партій (ФІФО), відшкодування (НІФО) тощо.

У першій половині 19 ст. формується російська бухгалтерська школа. Її засновником вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень до системи обліку: відкриття рахунків через рахунок капіталу, впровадження синтетичного обліку товарів тощо. Дана школа розвивалась у руслі ідей методів німецької школи через те, що в Росії велика кількість бухгалтерів були німцями. Однак існували спроби використати й інші доктрини. Ф. Єгерський, видатний учений, батько потрійної бухгалтерії, намагався дати фінансове трактування обліку, яке виявилось досить близьким до ідей французької школи [6, с. 34].

Досліджуючи історію розвитку бухгалтерського обліку, необхідно пам'ятати і про інші науки, які так чи інакше пов'язані з обліком. Необхідно використовувати так званий корпоративний (селективний, об'єднуючий) підхід, суть якого полягає в тому, що знання, отримані з різних дисциплін, так чи інакше пов'язаних з бухгалтерським обліком, служать вихідним матеріалом, що може бути використано при побудові методологічних конструкцій обліку.

Література

1. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку: В 2 ч. — 2-ге вид. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 512 с.
2. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
3. *Остап'юк М. Я. та ін.* Історія бухгалтерського обліку. — К.: Знання, 2005. — 495 с.
4. *Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М.* Організація бухгалтерського обліку. — Житомир: ЖІСІТІ, 2001. — 455 с.
5. *Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 512 с.
6. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 367 с.

Стаття надійшла до редакції 27.04.2010 р.

УДК 65.012

С.В. Калабухова, канд. екон. наук, доц., проф.
кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу,
Л.В. Чалюк, студентка
обліково-економічного факультету,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

АНАЛІЗ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

АННОТАЦІЯ. В статтє проведен обзор действующих методик анализа движения денежных средств предприятий с помощью коэффициентов. Предложены новые подходы к унификации методики анализа движения денежных средств с учетом разработки стратегии антикризисного управления предприятиями.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: анализ, движение денежных средств, денежный поток.