

УДК 657(091) (075.8)
ББК 65.052.20г.я73
Г 70

Автори

Л. В. ГОРОДЯНСЬКА (розділи 4, 5, 6)
Н. М. НЕЧАЙ (розділи 1, 2, 3)

Рецензенти

О. В. Березін, д.е.н., проф. (ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»)
Г. М. Давидов, д.е.н., проф. (Кіровоградський національний технічний університет)
В. Г. Швець, д.е.н., проф. (Київський національний університет ім. Тараса Шевченка)
В. В. Бабич, к.е.н., проф. (Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана)

Редакційна колегія обліково-економічного факультету

Голова редакційної колегії В. І. Єфіменко, професор, к.е.н.
Відповідальний секретар редакційної колегії Б. В. Кудрицький, к.е.н., доцент
Члени редакційної колегії: М. І. Бондар, професор, д.е.н., В. М. Добровський, професор, к.е.н.,
Л. М. Кіндрацька, професор, д.е.н., Ю. А. Кузьмінський, професор, д.е.н., Л. Г. Ловінська, професор, д.е.н.,
О. А. Петрик, професор, д.е.н., С. В. Свірко, професор, д.е.н.

*Гриф надано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
Лист № 1/11-17547 від 12.11.12*

Городянська Л. В.

Г 70 **Історія бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : навч. посіб. / Л. В. Городянська,
Н. М. Нечай. — К. : КНЕУ, 2014. — 127 с.
ISBN 978-966-483-834-1**

Підготовка бакалаврів за фахом «Облік і аудит» в сучасних умовах господарювання вимагає не лише ґрунтовних знань з дисципліни «Історія бухгалтерського обліку», але й розуміння студентами динаміки та сучасних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Навчальний посібник підготовлено відповідно до робочої навчальної програми дисципліни «Історія бухгалтерського обліку». У темах посібника послідовно розкрито еволюційний процес поступового перетворення рахівництва, як виду практичної діяльності в систему наукових знань про методи, принципи та способи відображення фактів господарської діяльності. Кожна з тем курсу має резюме, пояснення нових термінів, питання для перевірки знань та тести для самоконтролю. Матеріал навчального посібника легко сприймається і, на думку авторів, зацікавить читачів і забезпечить фундаментальне розуміння студентами особливостей формування методології ведення бухгалтерського обліку та еволюції становлення власної професії.

Навчальний посібник відповідає вимогам сучасної вищої школи та займає особливе місце у формуванні фундаментальної університетської економічної освіти студентів, слухачів факультетів підвищення кваліфікації, а також науковців, аспірантів, практиків і всіх зацікавлених осіб.

УДК657(091) (075.8)
ББК 65.052.20г.я73

*Розповсюдження та тиражування
без офіційного дозволу КНЕУ забороняється*

ISBN 978-966-483-834-1

© Л. В. Городянська, Н. М. Нечай, 2014
© КНЕУ, 2014

Розділ 5. Виникнення та розвиток бухгалтерського обліку на території України	77
5.1. Витоки господарського обліку на українських землях у праісторичні часи.	77
5.2. Облік за часів Київської Русі та Галицько-Волинського князівства	81
5.3. Бухгалтерський облік на українських землях у період Середньовіччя	83
5.4. Розвиток обліку на Галичині у XVIII—XIX ст.	86
5.5. Вплив російської облікової школи на український облік після Жовтневого пере- вороту та у період нової економічної політики (НЕП).	87
5.6. Вітчизняний облік у радянський період	92
<i>Резюме</i>	95
<i>Термінологічний словник</i>	95
<i>Питання для перевірки знань</i>	95
<i>Тести для самоконтролю</i>	97
<i>Матриця відповідей на тести</i>	98
<i>Література для поглибленого вивчення матеріалу</i>	98
Розділ 6. Сучасний бухгалтерський облік в Україні: проблеми та перспективи	99
6.1. Реформування національної системи бухгалтерського обліку.	99
6.2. Становлення сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні	103
6.3. Еволюція автоматизації бухгалтерського обліку.	108
6.4. Сучасні напрями розвитку обліку та його термінологія	114
<i>Резюме</i>	118
<i>Термінологічний словник</i>	118
<i>Питання для перевірки знань</i>	119
<i>Тести для самоконтролю</i>	120
<i>Матриця відповідей на тести</i>	121
<i>Література для поглибленого вивчення матеріалу</i>	121
Додатки	122

5.3. Бухгалтерський облік на українських землях у період Середньовіччя

Важливу роль у розвитку регламентації облікового процесу у західноукраїнських містах відіграло у XIII ст. магдебурзьке право. Це одна з найвідоміших правових систем міського самоврядування в середні віки, за яким міста звільнялися від управління і суду феодала. Магдебурзьке право виникло як німецьке міське право, згодом було перейнято багатьма місцями Німеччини, Чехії, Польщі, Литви, України тощо. Воно встановлювало порядок виборів і визначало функції органів міського самоуправління, суду, купецьких об'єднань, цехів, регулювало питання торгівлі, опіки, спадкування, покарання за різні види злочинів тощо.

Після приєднання Руської землі до польських територій, Львів у 1356 р. отримує магдебурзьке право. З грамоти польського короля Казимира III «Про надання Львову магдебурзького права» відомо, що місто отримало також додаткові джерела прибутків з фіксованим податком у руських грошах, які тут карбували. Так, польський король Казимир III наказав наділити місто Львів спеціальною ласкою та надати йому для покращення 70 *франконських ланів*, відмірених у лісах і виноградниках, лугах і пасовиськах. У грамоті польського короля зазначалося, щоб з наданих ланів — шістдесят — підлягали *чиншу* на день святого Мартина (4 липня) [8]. Розмір чиншу або орендної плати за кожний лан встановлювався у розмірі 24 руських грошів. Казимир III наказав надати у місцевості Білогорщі (околиця м. Львова) решту — 10 ланів під пасовища, після викорчовування яких не буде братися будь-яка грошова оплата. А для більшого покращення міста з королівської милості та прихильності було наказано, щоб жоден із землян, духовних, міських або будь-яких інших осіб не розміщав і не бдував корчем у межі однієї милі від міста Львова.

У період пізнього Середньовіччя, зокрема у XIV—V ст. на території України найчастіше траплялися такі документи облікового характеру, як протекційні *універсали* на право безмитного проїзду купців. Важливою ознакою цих розпорядчих документів є підтвердження їх достовірності печаткою та зазначення цієї події в самому акті. Одночасно збереглися книги, які вели у замках, містах і монастирях. У книгах насамперед відзначали події перетинання митниць купцями з товарами, що дозволяло достовірно визначати суми податків та звітувати про них. У метричних книгах фіксували на рахунках окремо по кожному митнику суми надходжень від збору ними митних податків. Виправданими документами, що підтверджували процедуру сплати мита в XV ст. були квитанції. Також законодавчому регулюванню підлягали грамоти, якими встановлювали величину і митних зборів.

При веденні книг у Галичині до 1435 року використовували давньоукраїнську мову та латинську, а починаючи з 1543 року книги почали вести польською мовою. У свідченнях писарі використовували місцеву мову з латинськими і польськими буквами.

Міське та замкове майно обов'язково підлягало відображенню в обліку. Про це свідчать історичні дані про інвентаризацію майна, яку проводили в XV ст. Наприклад, «Люстраційний опис Високого і Низького замків міста Львова у 1495 році» містять лише дані про фактичну наявність майна, що знаходилося у замках. Його позиції не порівнювали із записами в книгах. Інвентаризація проводилася лише у надзвичайних випадках, таких як пожежа, війна або зміна власника. У середні віки місто стало взірцем самоуправління, де всі питання господарського життя вирішували мешканці на чолі з Радою. Серед міських закладів Львова пріоритетне місце займала Комісія міського господарства, до компетенції якої входило управління доходами та видатками міста. Спочатку ці питання належали до відома Ради, а починаючи з XVI ст. їх розглядала комісія, яка складалася з двох, а потім з трьох радників. Усі міські кошти надходили у дві каси: королівську та міську, а з 1663 р. було організовано ще й водопровідну касу. До королівської каси надходили кошти, призначені для військових потреб міста. На такі цілі спрямовували надходження від міських маєтків Кульпаркова та Брюхович, від каменоломень, чотирьох млинів у Галицькому і Краківському передмістях, Пелчинського цегельного заводу, бані, перукарні й ін. У міську касу надходили кошти на утримання священників, костельних слуг, безпритульних дітей тощо. З цією метою використовували доходи від міських маєтків Білогорщі, Клепарова, Замарстинова та Голоско (сучасні мікрорайони м. Львова). Збори за проїзд через мости й оплату за використання водоймищ призначались на ремонт водопроводів і доріг. Відповідно кожна каса вела книги, де відображались доходи та витрати грошей, спрямовані на конкретні цілі. Записи у міських книгах стають усе більш систематизованими, формуються архіви, проводяться інвентаризації з метою посилення контролю за майном у замках [8].

В актових книгах магістрату XIV ст. знайдено найстаріші записи про майнові угоди. Ці записи, зокрема, свідчать, що договори купівлі-продажу фіксували в актових книгах майже

дослівно. Наприклад, «...на суді Генріх Пейт з Кракова заявив претензії до всього рухомого і нерухомого майна кравця Гоблона на суму 12 гривен без 1 фертона і виграв справу. Того ж дня і на цьому ж суді Аслан і Абрам відреклися від свого будинку на користь Анни, дочки Довгого Якова з власної волі на основі законного продажу...» [8, с. 19]. Наведені цитати вказують на суворе регламентування облікового процесу в судовій практиці.

Магдебурзьке право сприяло розвитку суб'єктів господарювання — міських цехів і купців. Цеховий уклад у середньовічних містах мав чітку організаційну структуру, а їх господарська діяльність регламентувалася статутом. Найстарішим є «Статут кушнірського цеху», затверджений магістратом міста Львова 19 березня 1470 р. [8, с. 26—27]. Цей статут складався з 13 основних статей і законів, які регламентували економічні та правові засади діяльності цеху кушнірів. Основні з них, наприклад, такі:

1) якщо якийсь майстер хоче стати членом цеху і досягне цього, повинен покласти одну руську чверть фунта і два *бесмери* воску та влаштувати майстрам прийняття, поклавши навколо напоїв по дванадцять польських грошів;

2) якщо за всіма майстрами посилають, щоб вони зібралися разом, і котрийсь з них не прийде на це запрошення, то він повинен заплатити за кару два польські гроші;

3) якщо хтось розкриє таємницю того, що діялося на ранковій нараді, і про це довідаються, то повинен дати за кару два бесмери воску;

4) якщо якийсь майстер перейме від іншого челядь, то повинен дати один *камінь* воску;

5) якщо якийсь майстер змушений буде переробити виготовлений виріб і на нього прийде скарга, то судити його повинен цех.

Цехові статті регулювали переважно внутрішні трудові відносини між майстрами, підмайстрами та челяддю. Основними були питання професійної відповідності працівників, дотримання ними трудової дисципліни і високої якості роботи. Вступ до цеху передбачав належний фаховий рівень майстра та був платним. Порушення дисципліни каралося штрафними санкціями, а допущений брак підлягав виправленню. Однак, статут не регламентував питання відображення в цехових книгах облікових записів, які велися переважно довільно. Відомо лише, що кожного року цехи звітували перед радою міста про свої доходи та витрати на основі записів книг. Досить часто пожежі руйнували надбаня цехів і знищували їх облікові книги. Саме тому складно стверджувати про існування єдиної методики відображення облікових даних. Від цехових книг за якістю ведення відрізнялися книги купців — крамарів. За даними книг купців можна було проводити аналіз обсягів продажу та визначати ціни на товари у розмірі покупців і замовників.

Наочним прикладом ведення обліку в торгівлі стала винайдена Іваном Крип'якевичем [9] у міському архіві м. Львова рахункова книжка (манускрипт ША, 347). Книжка ця має назву «Реєстр купівлі та продажу сукна магазину Мельча Шольца Вольфовича і пана Павла Боїма розпочата 14 серпня 1600 року». Вона складається зі 131 картки, за винятком деяких відсутніх карток із середини та наприкінці. Зі змісту книжки можна дізнатися, що укладання рахунків подавали у двох нерівних за періодами частинах — від початку березня до кінця липня та від початку серпня до кінця лютого наступного року. На рахунках визначали кількість і вартість сукна, що залишилося з попереднього періоду. Потім послідовно відображали купівлю сукна та його реалізацію окремо в магазині міста Львова та по ярмарках. В облікових записах використовували натуральні вимірники (штуки, півштуки, постави) які перераховували на «лікті» у сукупності з вартісними вимірниками — золотими і грошами. Таким чином, Іваном Крип'якевичем було визначено сутність ведення рахункової книги торговельної спілки, проаналізовано її діяльність і на підставі облікових даних охарактеризовано закономірності ведення обліку в торгівлі на західноукраїнських землях початку 1600 років.

У архіві міста Львова Іваном Крип'якевичем знайдена також облікова книга, яка має назву: «Ці книжки, названі SCHULOBUCH у білій шкірі оправленій для Матвія Гайдера, на яких будуть записані боржники і кредитори щодня для поточних справ торгівлі у Львові...». Книга налічує 149 карток і складається лише з рахунків кредиторів, хоча у назві книги зазначені й боржники. Можливо книга ця є неповною, бракує рахунків з продажу. Рукопис поділено на дві частини — перша складає 80 карток, друга — 69. У першій частині кожні дві сторінки відведено для одного продавця, з них перша сторінка має заголовок «Ім'я ... має дати», а друга — «Ім'я ... йому належить». У лівій частині розгорнутої книги записано скільки і якого дня певному продавцю було сплачено, у правій — скільки ще йому належить виплатити. Таким чином відображали інформацію лише стосовно тих купців, які надавали товар у кредит або під реалізацію.

З латині: дебет (debit) — винен, кредит (credit) — має. Відповідно відображали всі операції купівлі та записували їх в одну колонку для зручності визначення підсумку. Розрахунки

проводили послідовно, картка за карткою, щоб у кінці кожного листка визначити загальну суму купівлі товару, починаючи з часу відкриття рахунків. У другій частині книги подавалась інформація про всі випадки купівлі, визначалась кількість, ціна, вид сукна, а також ім'я продавця. Кожен факт купівлі записували один раз при проведенні операції, і вдруге при виплаті боргу. Обидві частини дозволяють простежити і проконтролювати кожен факт купівлі. Таким цінним фактом, що підтверджує обліковий процес у торгівлі Львова XVII ст., є книжка Шольца і Боїма, яка містить картки з продажу та фіксує інформацію про натуральні вимірювачі сукна — лікті. Усе це дозволяє розглядати дану книжку як типову. Матвій Гайдер, торгуючи, переважно сукном, торгував й іншими товарами (волами, воском, попелом). На одних операціях йому вдавалося заробити, а від інших він отримував збитки. Усі ці операції теж записували в одній магазинній книзі. На відміну від попередньої, ця книга охоплювала торгівлю різними товарами, проте подавала її менш систематизовано. Цей приклад використано з врахуванням того, що книга докладно відображує події купівлі—продажу різних видів товарів у період з 1617 по 1634 рр. (частково за 1646 рік) та є джерелом, що підтверджує відсутність суворої регламентації документів. Також є дані інвентаризації майна Матвія Гайдера, що разом з рахунковою книжкою дозволяє отримати більш цілісну картину його торгової діяльності. Інформація рахункової книжки та даних інвентаризації дає змогу наочно простежити не лише методику облікового процесу першої половини XVI ст. у провідному торговельному центрі на західноукраїнських землях, а й з'ясувати особливості економічних відносин тих часів.

Боїм, Шольц і Гайдер відносилися до представників шляхти, основною господарською діяльністю яких була торгівля. Вони не належали до цеху крамарів, а займали більш високе положення. Ведення книг і документів законодавчо не регулювалося, а бухгалтерський облік не був стандартизованим за структурою. Господарські операції відображали у власних інтересах і на свій розсуд, застосовуючи різні прийоми облікового процесу. Низька регламентація облікового процесу на рівні маєтків негативно вплинула на попит щодо книжок з обліку на українській мові.

Представники шляхти могли опанувати італійську систему ведення бухгалтерії, яку описав відомий представник облікової думки епохи Відродження, родоначальник подвійного запису та засновник бухгалтерської науки — Лука Пачоллі (1445—1517 рр.). Завдяки його праці «Трактат про рахунки та записи» італійська система бухгалтерії поширилась у Європі. Основою обліку Л. Пачоллі вважав ведення власних справ з дотриманням належного порядку, який сприятиме вчасному одержанню будь-яких відомостей як стосовно боргів, так і вимог. Огляд джерел і архівних даних періоду пізнього Середньовіччя (з XIV ст. до середини XVII ст.) дає підстави вважати, що обліковим процесом було охоплено переважно господарську діяльність маєтків, цехів та окремих купців. Однак, ведення обліку залежало від потреб господарства, досвіду й умінь самих власників справ.

У XV ст. на західноукраїнських територіях державою регламентувалося ведення діловодства переважно в урядових установах, наприклад у земському та міському судах. До компетенції земських судів належали майже усі справи, що обумовлено об'єктивними потребами судового устрою. Земські суди, на відміну від міських, були у кожному повіті (Львівському, Жидачівському, Терехівському, Коломийському тощо). До складу такого суду входив суддя, підсуддя, один чиновник і писар. Земські суди вели майнові спори, справи про спадщину, грошові спори та ін. Канцелярії цих судів користувались правом «вічності», яке означало, що вписаний канцелярією в актові книги земського суду документ набуває юридичної сили. Міські суди здебільшого розглядали кримінальні справи і право «вічності» на них не поширювалось. Оскільки вони засідали майже цілий рік, а земські тільки кілька разів на рік, то згодом міські суди почали розглядати такі справи, як порушення правил запису в актові книги та інші громадянські справи. З XVI ст. таке ж саме право «вічності» отримують і міські суди.

Згідно з Литовським статутом 1529 року було визначено обов'язкову наявність боргових листів, якщо позика становила понад десять коп грошей (600 грошей) [10]. Слухання справ у судах фіксувалося у протоколах, дані яких потім записували в актові книги суду. У ці книги заносили й різні приватні акти — скарги, заяви, заповіти, акти купівлі-продажу та ін. Безсистемність у записах ускладнювала видачу довідок з книг. Саме тому, у XVI ст. процес регламентації поширюється на ведення книг, особливо у яких фіксуються справи судових органів, які потребували однозначного трактування подій. Таким чином, згодом стандартизація поширюється на документи, які набувають юридичної сили. На практиці вживаються правила послідовного ведення документів та облікові реєстри.

Досить високий рівень регламентації облікового процесу спостерігається також у маєтках, що належали церквам і монастирям унаслідок зосередження там більшості людей, які вміли грамотно читати та писати. Монастирі управляли господарствами частково сформованими на пожертви громади, які потребували ведення обліку та здійснення контролю.

Про значущість обліку в господарській діяльності монастирів свідчать факти, наведені в Уставній грамоті, яка датована 1701 роком. З грамоти дізнаємося про обов'язковість: проведення інвентаризації (у разі зміни матеріально-відповідальної особи) та відшкодування нестачі з попереднього будівничого; покладання на скарбника матеріальної відповідальності за збереження всіх цінностей; відкриття двох спеціальних книг з надходження та вибуття грошей, за ведення яких передбачено особисту відповідальність виконавця. Зокрема, будівничий або скарбник відображували джерела і дати надходження (вибуття) грошей за кожною статтею. Достовірність записів у книзі засвідчували підписом. Заповнені за рік книги передавали щорічно для перевірки архієпископові.

Таким чином, завдяки розвитку процесу судочинства поступово створюються передумови регламентації та стандартизації ведення обліку іншими суб'єктами господарювання. Найвагомішими є друковані історичні джерела періоду Середньовіччя, які документально підтверджують особливості ведення та відображення в обліку господарської діяльності.

5.4. Розвиток обліку на Галичині у XVIII—XIX ст.

У 1772 році в результаті розподілу Польщі західноукраїнські землі увійшли до складу Австрії. Розпочинається період прогресивнішого розвитку економіки краю в цілому та бухгалтерського обліку зокрема. У другій половині XVIII ст. Марія Тереза, а потім її син Йосиф II проводили реформи, спрямовані на зміцнення державної влади та зменшення впливу церкви.

На момент входження частини українських земель у габсбурзьку монархію відносини панщини підлягали державному нагляду, підданих не можна було покарати в'язницею без дозволу окружного старости. Новостворену провінцію «Галичина і Лодомерія» було реформовано за зразком австрійських земель.

Було створено умови для розвитку в Галичині промислу та торгівлі. Завдяки цьому на приєднані землі з австрійських земель прибували торговці й ремісники з метою поживлення економіки краю. Укладення торговельної угоди з поляками у 1775 році, згідно з умовами якої угорські вина транзитом через Галичину спрямовували до Львову, сприяло поживленню його торгів.

У провінціях Австрії для виконання та контролю за рухом грошей, які надходили до скарбниці або утримували з неї, існували фінансові та рахункові управління, діяльністю яких керувала Надвірна рахункова палата. З прийняттям Декрету від 27 листопада 1793 року Надвірна рахункова палата разом з провінційними фінансовими та рахунковими управліннями була ліквідована. Замість неї створили Державну бухгалтерію — контрольний орган на рівні держави, а також відповідні установи у провінціях. Так виникла Галицька провінційна державна бухгалтерія, яка проіснувала до 1866 року, після чого цю структуру реформували у фінансовий департамент намісництва.

Для ведення обліку нерухомості та подальшого визначення сум податків австрійський уряд 24 березня 1780 р. створив Королівську *табулу* при австрійському трибуналі. Ця інституція розглядала всі питання, пов'язані з обліком нерухомості та зміною її власників (угоди купівлі-продажу, заповіти тощо). З історичних облікових документів, які збереглися до наших днів, видно, що бухгалтери користувалися повагою, а їх справа цінувалась.

Після приєднання Галичини до Австрії кілька разів складали інвентаризаційні описи нерухомості «Йозефінську метрику» — у період з 1785—1790 рр. та в 1819—1820 рр. Для опису землеволодінь створювали тимчасові заклади — надвірні комісії, генеральні комісії (у кожній провінції) та окружні комісії (у кожному окрузі). Уточнені дані стали базою визначення податків на нерухомість. Окремі власники землі складали «Індивідуальний аркуш доходу з ґрунту», в якому зазначали дані про розміри ґрунту, характер власності, скільки і яких злаків зібрано, обсяг продажу та належну суму податку. Така форма звітності охоплювала трирічні врожаї і завірялась підписом податкового урядника.

З метою поширення, пояснення і закріплення знань з діловодства, було видано німецькою мовою Інструкцію з діловодства для окружних управлінь із зразками ведення книг реєстрації. Методика ведення діловодства була затверджена на рівні держави та вимагала обов'язкового виконання, сприяючи розвитку єдиних прийомів і методів документообігу. Це