

додану вартість. Глобальні та національні проблеми економіки : ел. наукове фахове видання. 2015. № 6 (8), С. 1196-1199.

7. Овчарова Н.В. Облікова політика в частині відображення ПДВ: основні аспекти. Інфраструктура ринку: електронний фаховий науково-практичний журнал. 2017. №9. С.102-107.

УДК 657

Кіш Єва Бернатівна,

доктор наук, професор, старший науковий співробітник,
Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II,
кафедра обліку і аудиту,
член зовнішньої колегії Угорської Академії Наук,
Берегово, Україна

ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ - ПЕРЕХІД ВІД ОДНІЄЇ ОБЛІКОВОЇ ПАРАДИГМИ ДО ІНШОЇ

На початку XX ст., як би підсумовуючи результати нового часу, яке вже ставало старими, німецький філософ і культуролог Освальд Шпенглер (1880-1936 рр.) виділить у минулій епосі трьох великих людей, що створили європейську цивілізацію: Колумба, Коперника і Пачолі. Вони змінили світ. Дослідження сучасного стану будь-якої науки неможливе без осмислення її історичного розвитку. Вивчення основних етапів розвитку обліку є необхідним для правильної оцінки його стану сьогодні і можливих напрямів подальшої еволюції.

В історії розвитку бухгалтерського обліку зазначають перехід від однієї облікової парадигми до іншої. Вчені виділяють три парадигми обліку. Вперше терміни уніграфічна (проста) і диграфічна (подвійна) були запроваджені французьким вченим Леоте Е.П., а ще й камеральна [3]. Уніграфічна – проста, де використовується натуральний вимірник, а гроші трактувались як окремий його випадок. В ній використовувалися всі майнові й особові рахунки, але в обліку були відсутні рахунок власника й результативні рахунки. До XIII ст. проста бухгалтерія була домінуючою.

Таким чином, уніграфічна, проста парадигма – натуралістична концепція прямого одностороннього відображення господарської діяльності в обліку. Форма обліку господарської діяльності – сукупність облікових регістрів, які використовують у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку й застосування принципу подвійного запису.

Диграфічна - подвійна концепція обліку, у якій головним є прийом подвійного запису. Де двічі відображається факт господарського життя - один раз за дебетом одного рахунку, другий раз - за кредитом іншого. Особливістю є використання єдиного грошового вимірника.

Камеральний облік існував паралельно з двома першими. Прихильники камеральної парадигми стверджували, що уніграфічний та диграфічний облік

відображали факти, що відбулися, а камеральний, крім цього, ще й ті, що будуть. Історія обліку з XVI століття до першої половини XX століття – це історія диграфічної парадигми, її зростання, модернізації, хвороби та повільного вмирання.

Трактат Пачолі «Про рахунки і записи» вплинув, якщо не на бухгалтерську практику безпосередньо, то, по-крайній мірі, на багато праць, що з'явилися в різних країнах в XVI ст. Заслуга Л. Пачолі, математика за фахом, полягає в тому, що він як вчений зумів описати і систематизувати те, що на практиці було давно відомо. Його «Трактат про рахунки і записи» – це перший шабель у напрямі формування бухгалтерського обліку як науки, як прикладної науки, яка з'явилася з практичної діяльності і яка їй служить.

Найбільшу цінність для бухгалтерів представляє частина I, розділ 9, трактат XI «Про рахунки і записи» [2].

Робота складається із двох частин: перша називається "Інвентар", а друга Диспозиція. У першій частині Л. Пачолі розповідає, що таке інвентар і як слід складати інвентаризаційний опис купцям. Пачолі зазначає, що спочатку купець повинен скласти детально свій інвентар, тобто вписати на окремі листи або в окрему книгу все, що, на його думку, належить йому в цьому світі як у рухомому, так і в нерухомому майні.

Він зазначає, що починати необхідно завжди з таких речей, які цінніші і які легко втрачаються, наприклад: готівка, коштовності, срібні вироби й ін. Нерухоме майно (будівлі, поля, лагуни, долини, ставки й ін.) не може бути втрачене так швидко, як рухоме. Усе інше майно потрібно записати послідовно в інвентар, позначивши в ньому заздалегідь рік і число, а також місце складання і своє ім'я.

Весь інвентар повинен бути складений за визначеною датою, інакше можуть зустрітися ускладнення в майбутньому, при веденні торгівлі. Проте автор не використовував єдиного вимірника, а його інвентаризаційний опис мав статичний характер. Зверніть увагу, що до інвентарю включалося не тільки майно, що необхідне для торгівлі, але й особисте майно купця. За часів Л. Пачолі облік поширювався не тільки на торгівлю, але й на домашнє господарство купців. Друга частина трактату - Диспозиція. У ній автор розповідає про порядок здійснення записів у трьох основних торгових книгах: Меморіалі, Журналі й Головнім книзі [2].

Меморіал - це книга, куди купець записував усі свої торговельні операції в хронологічній послідовності. Записи в цій книзі здійснював не тільки господар, але і його помічники, учні й продавці за відсутністю одного або інших. Тому Л. Пачолі не рекомендував вносити до неї повністю весь свій інвентар - усе своє рухоме й нерухоме майно. На відміну від Меморіалу, Журнал був секретною книгою, і в ній купець міг відобразити все, що вважав своєю власністю, як у рухомому, так і нерухомим майні. Усі статі, що складалися в журналі, супроводжувалися відповідними виразами, а саме: «на», що означало завжди особу, що винна, - боржника (дебітора) - одного або декількох, і «від» - завжди довірителя (кредитора) - одного або декількох.

Таким чином, якщо один рахунок одержував і за це був винен, то виникало поняття «дебет», якщо другий видавав, і за це мав, то виникало поняття «кредит». Отже, усі статті складалися із зазначенням рахунків, що дебетуються й кредитуються. Після того, як всі статті записані в Журналі, Л. Пачолі рекомендував зробити з них відповідну вибірку й перенести в третю книгу - Головну. У Головну книгу рекомендував занести всіх дебіторів і кредиторів в алфавітному порядку. На початку Головної книги й Журналу зазначався рахунок «Капітал». Сальдо за цим рахунком виводилось лише при закритті Головної книги. У кінці звітної періоду рахунки доходів і витрат переносилися на рахунок «Збитки і прибутки», який закривався наприкінці року шляхом перенесення записів на рахунок «Капітал».

Подвійний запис не просто відображав господарський процес, а цілеспрямовано реконструював його, наслідком чого була поява операційних рахунків, що відображають кошти, які не можна ні побачити в натурі, ні помацати руками, їх не можна зважити і виміряти, вони умовні і можуть бути виведені тільки бухгалтерським шляхом. Це дозволило встановити систематичне спостереження за такими величинами, як капітал і прибуток.

Під об'єктом бухгалтерського обліку того часу автор трактату розуміє капітал і його обіг у господарстві. У диспозиції подано опис трьох книг – меморіалу, журналу та зошита (головної книги). Меморіал – це книга для попередніх записів у хронологічному порядку, куди купець записує детально все, що стосується купівлі, продажу, інших торговельних операцій, нічого не пропускаючи. У журналі (який є секретною книгою) повинні складатися статті з зазначенням рахунку, що дебетується чи кредитується, в «Трактаті» подані приклади таких статей. Тут основою є характеристика рахунків: один рахунок одержує і за це винен (звідси – дебет), інший – видає і за це має (звідси кредит). Наприклад: Каса готівки винна Капіталу, Палермський цукор винен Касі, цукор з Палермо винен пану Іоганну Антоніо з Мессіни, Витрати за товари винні Касі, Банк м. Ліпомані винен Касі. [1, 76-78].

Методологія бухгалтерського обліку, описана Пачолі, залишилася незмінною, незважаючи на реалії світового бізнесу, що динамічно змінюється. Більшість із того, що Пачолі представляє у своїх трактатах, залишилося незмінним, незважаючи на століття, що минають.

Список використаних джерел:

1. *Горецька Л. Лука Пачолі – творець бухгалтерської науки / Л. Горецька // Світ бухгалтерського обліку. - 1998. - №1. - С. 76-78*
2. *Пачоли Л. Трактат XI: О счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. - К.: Эксперт-Про, 2000. - 80 с.*
3. *Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.*