

УДК: 657.(07)

Ткачук І.М., к.е.н.

Луцький національний технічний університет

ІСТОРИЧНІ ВИТОКИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто окремі питання основ зародження бухгалтерського обліку та його головних організаційних аспектів у різних історичних віхах еволюційного розвитку суспільства.

Ключові слова: облік, організація обліку, інвентаризація, контроль, документування.

In the article the separate questions of bases of origin of record-keeping and his main organizational aspects are considered in the different historical landmarks of evolutionary development of society.

Keywords: account, organization of account, taking of inventory, control, documenting.

В статье рассмотрены отдельные вопросы основ зарождения бухгалтерского учета и его главных организационных аспектов в разных исторических вехах эволюционного развития общества.

Ключевые слова: учет, организация учета, инвентаризация, контроль, документирование.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями.

Зміни у політичному та господарському устроях спричинені саме еволюцією суспільства спонукають до диференціації та розвитку окремих видів наук з власною історією та теорією, методологією та дослідженнями. Передумовами що сприяють зародженню організації обліку, як на практичному, так і на науковому рівні є економічні та політичні потреби не лише окремих господарюючих суб'єктів, а й держави в цілому. Розвиток бухгалтерського обліку як організаційної системи варто досліджувати у сукупному поєднанні наукових та практичних поглядів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Історія виникнення, зародження та розвитку бухгалтерського обліку досліджувалась багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими протягом усього

періоду часу існування обліку, і як предмету узагальнення даних, і як наукового дослідження.

Цілі статті. Метою дослідження є теоретичне та практичне вивчення методики проведення контролю. Адже, успішне функціонування організації сьогодні неможливо уявити без надійної системи контролю, яка вирішує найважливіші завдання у системі керування.

Виклад основного матеріалу. Підґрунтя організації облікового процесу бере свої підвалини з часів розвитку людського суспільства. Безумовно саме розуміння організації у найдавніші часи та у сьогоденні є різними. Якщо сьогодні організація обліку розглядається, як наукова та практична категорія які направленні на управлінську діяльність, то у період зародження цивілізації це була всього на всього організація людської праці задля задоволення особистісних потреб.

Узагальнюючи інформацію щодо історії розвитку обліку, можна виділити такі основні етапи становлення та розвитку організації бухгалтерського обліку.

Перший етап (від найдавніших часів до кінця II тис. до н.е.) – це організація обліку у Стародавньому Сході.

Одночасно з першими ознаками розвитку обліку зароджується і його організація, що бере свій початок у країнах Стародавнього Сходу. Організація обліку у Стародавньому Єгипті характеризується перш за все єдиним і основним на той час обліковим прийомом – інвентаризація, який забезпечував повне та достовірне відображення фактів господарської діяльності. На відповідних формах папірусу єгипетські писарі ведуть та контролюють кількісний облік руху цінностей. Інвентаризація майна (рухомого та нерухомого) у 3400 – 2980 рр. до н. е. проводилась кожних два роки. На заміну даній інвентаризації запроваджується поточний облік, що передбачав розподіл обов'язків стосовно реєстрації фактів господарського життя. Реєстрація кошторисних витрат, а також контроль виконання кошторисних призначень відбувається у 2500 – 2400 рр. до н. е. У приватних господарствах великих землевласників, спеціально підготовленими в школах особами, вівся облік всіх доходів та видатків в маєтку і подавався звіт.

У Вавилоні велика увага приділялася документуванню фактів господарського життя, а також збереженості документів. «Вавилон був першою державою, де виникло спеціальне облікове законодавство» [3, с.27]. Так, Закони Хаммурапі (1790 – 1752 рр. до н.е.) визначали порядок ведення обліку для купців та храмів.

Порядок обліку пожертв до храму в Іудеї передбачався спеціальною інструкцією. У Персії бухгалтерами та контролерами ведеться таємний та явний облік надходжень на утримання постійно діючої армії.

Характерними рисами є:

- 1) Рівень організації обліку – приватні господарства великих землевласників, імперії царів та фараонів.
- 2) Суб'єкти організації – царі, фараони, землевласники, які є головними користувачами облікової інформації, що використовується для формування загальної політики держави та приватного господарства.
- 3) Головна причина суб'єктів забезпечення організації обліку – це особисті інтереси стосовно інформації про стан майна, його раціональне використання та примноження.
- 4) Складовими організації обліку є формування:
 - техніки ведення обліку – розробка первинних документів (кошториси, наряди виконаних робіт), оборотних відомостей та перших форм звітності (матеріальні баланси), визначення порядку збереженості облікової інформації;
 - методичного забезпечення – формування методики ведення обліку окремих об'єктів (облік підзвітних сум, облік кредитних операцій, облік матеріальних цінностей, облік доходів та видатків) та першого облікового законодавства;
 - організації внутрішнього контролю – інвентаризації;
 - організації праці спеціально підготовлених осіб та визначення їхніх повноважень.

Другий етап (I тис. до н.е. – IV ст. н.е.) – організація обліку в Античному світі.

У Стародавній Греції в Дельфійському храмі детальному обліку підлягають кредитні операції. Так, прихідна частина звіту даного храму містила шість складових, а витратна лише одну.

В обіг вводить поняття матеріальна відповідальність за крадіжку матеріально відповідальною особою. Поява в обігу

грошей (драхм) сприяла значному розвитку обліку. Зароджується фінансовий облік і контроль, який ведеться обраними особами головною функцією яких є облік усіх державних доходів і витрат, облік майна храмів, інвентаризація рухомого та нерухомого майна.

Налагоджується податкова система, в якій ведеться строгий періодичний контроль за платежами до державної скарбниці. Документи про оплату зберігались і розподілялися по термінах. Формуються нові галузі народного господарства, серед яких найбільше виділяється діяльність банківських установ.

В 256 р. до н.е. Зенон реформував систему обліку у приватних маєтках, облік спеціалізується в залежності від галузей господарства. Виокремлюється облік землеробства, скотарства, облік хлібних запасів та ін. В господарствах обов'язковим є документування усіх фактів господарського життя, а також передбачається строга регламентація документообігу. По кожному виду обліку формується окрема звітність.

Перші облікові книги, які призначалися для щоденних записів фактів господарського життя появляються у Римі. Розвивається також в масштабі всього господарства бюджетний облік, формується перший баланс державного господарства. Безпосередній вплив на організацію обліку того часу має римське право. Характерною особливістю Стародавнього світу є публічно-правова звітність.

Характерними рисами організації облікового процесу у даному періоді є:

- 1) Рівень організації обліку – сільськогосподарське кредитне, промислове та торгово-лихварське господарства, державне господарство.
- 2) Суб'єкти організації – власники господарських одиниць, які зацікавлені в інформації не лише власного господарства, а й інформації, що стосується діяльності інших господарств.
- 3) Головна причина суб'єктів забезпечення організації обліку – це особисті інтереси стосовно інформації про стан майна свого (його раціональне використання та примноження) та інших власників.
- 4) Складовими організації обліку є формування та удосконалення:
 - техніки ведення обліку – удосконалення та формування нових форм первинних документів, облікових реєстрів, з'являються книги рахунків, збільшується кількість форм звітності та обсяг

інформації, що представляється у них; чіткий порядок збереження документів в архівах; виокремлення матеріальних, особистих і фінансових рахунків; організація систематизованого обліку;

- методичного забезпечення – формування методики ведення обліку щодо усіх господарських операцій; наявність значної кількості інструкцій, вказівок та порад;

- організації внутрішнього контролю – зростає значимість інвентаризації та контролю, визначається порядок їх проведення;

- функціонального розподілу праці на рівнях ієрархії та управління (спостерігається чіткість у розподілі прав та обов'язків відповідальних осіб за ведення облікової та контрольної роботи).

Третій етап (V – XV ст.) – організація облікової системи у Середньовіччі.

Основними обліковими прийомами Середньовіччя є звітність та інвентаризація. Рецепція римського права та господарського (торгового) сприяють зростанню точності і юридичній обґрунтованості облікових записів. У монастирях отримує розповсюдження складання інвентаризаційних описів, які містять систематизований записи.

Появляється професія мандруючих писарів, які складали звітність за відповідну плату. Професійними бухгалтерами облік вівся у монастирях і маєтках. Саме в середньовіччі pojawiaється термін «бухгалтер».

Спеціальні трактати формуються саме в середньовіччі та визначають вимоги до перевірки звітності, точності щорічної інвентаризації, підтвердженість правильності зазначених у звітності цін.

У Англії зароджується обліковий регістр шахматної форми. В Західній Європі до XIII ст. складається система обліку касових операцій, яка містила цілу низку важливих організаційних особливостей.

Розвиток господарської діяльності потребував відповідних форм контролю за якістю облікової інформації. Це в свою чергу сприяло появі у Англії інституту контролерів, які гарантували правильність звітності.

Виклад порядку обліку у роботі «Про торгівлю і досконалого купця» купцем Бенедиктом Котрульї (1458 р.) був повністю орієнтованим на подвійний запис. Одним з перших, хто описав

організаційно-методичні аспекти ведення бухгалтерського обліку був Л. Пачолі. У книзі «Трактат про рахунки і записи» Л. Пачолі наводить низку пропозицій стосовно порядку ведення документів, книг, записів на рахунках тощо.

До характерних рис організації обліку можна віднести такі:

- 1) Рівень організації обліку – держава та усі господарські галузі та одноосібні власники.
- 2) Суб'єкти організації – держава та власники господарських одиниць.
- 3) Головна причина суб'єктів забезпечення організації обліку – це особисті інтереси стосовно інформації про фінансовий стан власного господарства та інших господарств.
- 4) Складовими організації обліку є утворення та виникнення:
 - техніки ведення обліку – первинні документи та облікові реєстри набувають нових форм та змісту; утворюються нові форми бухгалтерського обліку (меморіал, журнал та зошит); вводиться подвійний запис; відбувається групування рахунків;
 - методичного забезпечення – появились перші книги з методики ведення бухгалтерських операцій, облікові закони узгоджуються з правовими;
 - організації контролю – зароджується зовнішній контроль (аудит), зростає значимість інвентаризації та контролю, визначається порядок їх проведення;
 - веденням обліком займаються безпосередньо бухгалтери.

Четвертий етап (XVI – XVIII ст.) – організація обліку у період індустріалізації.

Постає питання необхідності організації статистичного обліку. Механізми його організації були розроблені В. Петті, який запропонував необхідність статистичного обліку національного доходу та національного багатства країни, населення.

Розглядом питань про застосування пропорційних (або нормальних) цін займався П'єр Ленезан де Бугільбер. Такі ціни повинні забезпечувати компенсацію витрат виробництва та чистий дохід у кожній галузі.

Ф. Кене об'єктами бухгалтерського обліку виділяє такі господарські процеси, як: заснування підприємства; діяльність (постачання, виробництво, збут); припинення діяльності.

Поняття синтетичного та аналітичного обліку, а також відповідних рахунків і реєстрів сформулював Ж. Саварі. Ним було визначено і основні правила-постулати бухгалтерського обліку.

Під впливом ідей Матьє де ла Порто відбувається класифікація рахунків. Формуванню облікового законодавства сприяло висвітлення питань організації та ведення бухгалтерського обліку у 1673 р. у комерційному кодексі (торгівельному статуті під назвою «Ордоннанс») розробленому Ж.Б. Кольбером. Започатковується подання публічної фінансової звітності інвесторам. Досить багато уваги правильній організації обліку приділяється німецькими купцями при веденні своїх господарств.

Відкриваються спеціальні школи для викладання рахівництва, постає питання про відкриття в університетах облікових кафедр.

Характерною рисою розвитку організації обліку у XVII ст. є висвітлення та розгляд обліку вже як частини науки про управління, а також регулювання обліку на законодавчому рівні. Так, наприкінці XVII – початку XVIII ст. поступово облік стає уже наукою, яка вбирає в себе сукупність різних наукових постулатів.

П'ятий етап (XIX – середина XX ст.) – організація обліку за умов розвитку інформатизації.

Важливими функціями бухгалтерського обліку стають – прийняття рішень, обчислення прибутку, оцінка товарів, визначення фінансового стану підприємства. Для середини XIX ст. характерним є розвиток в різних країнах світу наукової думки про бухгалтерію.

Історично питанням організації бухгалтерського обліку більше уваги було приділено в кінці XIX ст. Так в англо-американській літературі кінця XIX ст. виділено шість принципів організації бухгалтерського обліку, на яких практично вона і ґрунтувалась. За постановку та оперативність ведення обліку відповідальність несе управляючий, а не бухгалтер. Бухгалтер не мав права вносити будь-які зміни в існуючу систему рахівництва без згоди на те правління. Методологічні та організаційні зміни в систему обліку дозволялися лише при узгодженні їх з правлінням [4, с.190-191]. У Франції в XX ст. досить багато уваги приділялося вченими питанням організації бухгалтерського обліку, в результаті

чого було сформовано ряд основних принципів організації обліку яких дотримуються і сьогодні [4, с. 354-356].

На думку вченого XIX ст., Жан Густава Курсель-Сенель, організація та методологія обліку є прямим обов'язком саме адміністраторів, а не бухгалтерів. Інакше для чого слугуватимуть цифри тим хто їх не розуміє та не вміє аналізувати, щоб взяти з них вказівки для керівництва діяльністю підприємства у майбутньому [2, с.72].

Російські вчені та прибічники соціалізму ще до 1917 р., велику увагу приділяли обліковим питанням. В.І. Ленін ґрунтуючись на твердженнях своїх вчителів (Ф.Енгельса та К.Маркс) розвинув власні ідеї стосовно методології обліку, його принципів, системи та практичної організації. В.І. Ленін висунув ряд принципів та нових положень, які є досить актуальними і сьогодні.

В даний період розвитку значний вплив на організацію облікового процесу справляє:

- зародження нових функціональних можливостей планування та контролю, які супроводжуються розвитком нових форм управління та організацій;
- зростає потреба в управлінській інформації про витрати;
- розширюється коло користувачів інформацією (зацікавленими користувачами є інвестори, кредитори, урядові органи);
- розвивається фінансовий та управлінський облік.

Дані фактори призводять до забезпечення організації обліку такими складовими, як відповідне інформаційне, методичне, кадрове, технічне, програмне, нормативно-законодавче та ін.

Шостий етап (з середини XX ст. до теперішнього часу) – організація обліку в умовах удосконалення інформаційно-методологічних технологій.

У сьогоднішній, в цілому під організацією обліку розуміється результативність взаємодії усіх структурних підрозділів суб'єкта господарювання, що характеризується перш за все відношенням між фактичним результатом дії певних норм і тією соціально-економічною метою, для досягнення якої ці норми були призначені.

До характерних рис організації обліку можна віднести:

- уніфікація та стандартизація фінансової звітності та показників

фінансової звітності;

- організація обліку на макрорівні (міжнародний рівень) та мікрорівні (національний рівень);
- широкий спектр вибору варіантів стосовно: техніки ведення та методичного забезпечення обліку, організації внутрішнього контролю, організації праці та правового статусу бухгалтера;
- дослідження організації обліку, як практичної і наукової дисципліни;
- гарантування інтересів власника та задоволення інформаційних потреб користувачів у правдивій та неупередженій обліковій інформації.

Висновки. Узагальнюючи та систематизуючи інформацію про історичні етапи розвитку організації обліку можна наочно прослідкувати еволюцію становлення і розвитку у світі як практичної так і наукової організації обліку.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. II. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
3. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку. К.: Знання, 2005. – 276с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. Пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.