ТЕМА 1. ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Аналізуючи розвиток обліку, не можна обійтися без принципу історизму, який дозволяє об’єктивно дослідити витоки обліку, його місце в суспільстві та вплив на суспільне життя.

До вивчення історії бухгалтерського обліку, узагальнення й викладення питань його розвитку є різні методологічні підходи.

Відомий російський вчений Я.В. Соколов у своїй фундаментальній праці «Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней» зазначає, що основними підходами до вивчення історії обліку є: філософський, документальний, синтетичний та аналітичний. Представники **філософського підходу** (*Ф.В. Єзерський, Я.М. Гальперін, А. Хаар*) пояснювали історичний розвиток, спираючись на філософські закони еволюції суспільства. Прихильники **документального підходу** (*О.О. Бауер, Б. Пенндорф, Р. де Рувер*) надавали перевагу пошуку документів і давніх книг з обліку. Автори **синтетичного підходу** (*О.М. Галаган, М.С. Помазков, А.І. Лозинський*) узагальнювали фактичний матеріал із будь-якою філософською теорією. Представники **аналітичного підходу** (*А.Ч. Літтлтон, Б.С. Ямей, Н.Р. Вейцман*) вивчали історію не всього обліку, а окремих його категорій.

Розглядаючи питання розвитку обліку, учені багато уваги приділяли вивченню основних етапів його розвитку, зокрема з’ясуванню джерел і першооснов обліку. Я.В. Соколов зазначає, що сьогодні вчені не дають єдиної відповіді на питання, коли виникла бухгалтерія. Існує три варіанти відповіді:

1) 6 тисяч років тому, тобто тоді, коли почалася цілеспрямована реєстрація фактів господарського життя, і бухгалтерія почала існувати як практична діяльність – **рахівництво**;

2) 500 років тому, коли вийшла відома в усьому світі праця **Луки Пачолі** «Про рахунки та записи», і почалося літературне осмислення обліку;

3) 100 років тому, коли появилися перші теоретичні розробки з обліку і починає розвиватися самостійна наука – **рахунковедення**.

При вивченні історії розвитку обліку важливого значення набуває періодизація бухгалтерського обліку, що досліджувалася багатьма вченими. Кожний автор в основу періодизації покладав відповідну ознаку (наприклад, зміну економічних формацій, форму обліку, облікову ідею, характер облікових носіїв, облік витрат та ін.). Більшість авторів брали за основу те, яку роль виконував бухгалтерський облік на різних етапах розвитку суспільства.

Так, наприклад, італійський вчений Дж. Чербоні (1873), який виділяв чотири етапи:

1) давній світ;

2) період від Л. Фібоначі до Л. Пачолі, який він називав епохою комерційної арифметики;

3) період від Л. Пачолі до Ф. Вілли – становлення подвійної бухгалтерії;

4) виникнення та розвиток наукової бухгалтерії.

Французький економіст Л. Сей (1883) виділяв такі етапи:

1) **мнемонічний**, який розпадався на два періоди – усний, коли так званий бухгалтер повинен був усе зберігати в пам’яті, і символічний (дописемний), коли записи робились зарубками на бирках, вузлами на мотузках тощо (в обох випадках уже був рахунок, але не було письма);

2) **уніграфічний** – проста бухгалтерія;

3) **диграфічний** – подвійна бухгалтерія;

4) **логісмографічний**.

Російські вчений А.П. Рудановський (1925) виділяв два етапи:

1) **статистичний**, який включав усе, що було до появи подвійного запису;

2) **бухгалтерський**, який виник після того, як у систему рахунків простої бухгалтерії ввійшли рахунки власника.

Російський вчений Ф.В. Єзерський (1908) пропонував таку періодизацію:

**на першому етапі** складався тільки опис наявних цінностей (речей);

**на другому** – окрім обліку речей здійснювався облік особистих рахунків – розрахунків (ресконтро), при цьому правильність запису контролювалась шляхом співставлення інвентарного опису і ресконтро;

**на третьому** – записи контролювалися тільки шляхом співставлення зустрічних оборотів, які ще не складали єдиної замкнутої системи;

**на четвертому** – вся реєстрація і підрахунки контролювалися системним шляхом за допомогою подвійного запису;

**на п’ятому** – контроль підсилювався за рахунок спеціальних прийомів, що вводились в систему обліку;

**на шостому** – передбачалась комбінація контрольних моментів з двох попередніх етапів;

на сьомому, який він називав російським потрійним, на відміну від подвійної італійської, де існувало 2 ознаки правильності, наводить 19 ознак правильності. Отже, на думку Ф.В. Єзерського мета обліку полягала в максимальному збільшенні точності записів.

Російський вчений А.М. Галаган (1928) виділяв три моменти в розвитку рахункової ідеї:

1) **теологічний**, до якого він відносив всі теорії, які пов’язані з персоніфікацією рахунків, яскравим представником цього етапу був Л. Пачолі;

2) **метафізичний**, який полягав в пошуку причинно-наслідкових зв’язків (*Дж. Чербоні, Л. Гомберг*);

3) **позитивний**, що включає структурно-формальний опис облікових процедур (*Ф. Беста, Ж.Б. Дюмарше, І.Ф. Шер*).

Російський учений Я.В. Соколов (1996) стверджував, що неможливо побудувати періодизацію на якійсь одній підставі і тому класифікував розвиток обліку за багатьма ознаками: характером і типом облікових носіїв, видами обчислювальної техніки, організаційною структурою, метою ведення обліку, методологією обліку, складом рахунків, формами рахівництва, галузями народного господарства, обліком витрат, зміною наукових доктрин. Так, залежно від характеру облікових носіїв він виділяє такі періоди:

1) період, коли в країнах Стародавнього світу носіями первинної інформації виступали ті матеріали, що були під руками – глиняні таблички у Вавилоні, папірус в Єгипті, черепки в Греції, воскові таблички в Римі, шнурки в імперії інків та ін.;

2) період, пов’язаний із виникненням паперу – паперова бухгалтерія;

3) період, коли розвивається безпаперова бухгалтерія, що використовує, наприклад, магнітні носії інформації.

Український учений М.Г. Чумаченко (1997) виділяє такі періоди:

1) з моменту виникнення товарно-грошових відносин і до кінця XVIII ст. (виникнення різних способів реєстрації фактів в облікових регістрах у вигляді систематичних і хронологічних записів, розповсюдження методу подвійного запису);

2) з кінця XVIII ст. і до кінця XIX ст. (видання перших праць з обліку, виникнення облікових теорій, визначення основних напрямків розвитку науки «рахівництво»);

3) з кінця XIX ст. і до початку XX ст. (становлення бухгалтерського обліку як галузі наукових знань);

4) початок XX ст. і до наших днів (розробка базових принципів об’єктивної оцінки майново-правового стану самостійно господарюючого суб’єкта в умовах зовнішнього ринкового середовища, галузевого напрямку в побудові системи бухгалтерського обліку, розширення державної регламентації національних систем і звітності).

Таким чином, вивчення періодизації розвитку обліку заслуговує надзвичайної уваги, тому що дозволяє зрозуміти сучасний розвиток і оптимальні напрямки прогнозування його еволюції в майбутньому.

Перші паростки бухгалтерського обліку ми знаходимо в країнах Стародавнього Сходу (від IV тис. до н.е. до IV-V ст. н.е. або 476 р. н. е. (падіння Західної Римської імперії).

Стародавній Схід охоплював наймогутніші на той час держави, такі як Шумер (із середини IV тис. до н.е.), Єгипет (кінець VI тис. до н.е.), Індію (III тис. до н.е.), Китай (середина II тис. до н.е.), Малу Азію на чолі з Хетським царством (XVIII –XVII до н.е.), Передню Азію на чолі з країною Ханаан (II тис. до н.е.).

Більшість учених колисковою знань про бухгалтерський облік називають Стародавній Єгипет. У Стародавньому Єгипті підрахунок предметів господарювання й продуктів, їх переписування здійснювалось переважно на папірусі. Також використовувалися глиняні черепки й дерев’яні дощечки. Слід зазначити, що саме в Стародавньому Єгипті було винайдено інвентарний рахунок – опис, який відображав рух матеріальних цінностей, тобто їх надходження та витрачання.

У Стародавньому Єгипті основним обліковим прийомом була інвентаризація. При І і ІІ династіях (3400-2980 рр. до н.е.) кожні два роки проводилась інвентаризація рухомого й нерухомого майна. При ІІІ династії преривна (дискретна) інвентаризація була замінена поточним (перманентним) обліком. Його мета полягала в перевірці достовірно отриманих та виданих срібла, хліба й т.д. Важливою особливістю матеріального обліку був щоденний розрахунок залишків, що було можливим у зв’язку з невеликим обсягом господарської діяльності.

У Шумері й Вавилоні в якості основних первинних носіїв виступали глиняні картки (таблички). Також використовували дерев’яні дощечки, каміння, метал, слонову кість, рідше – папірус. Крім того, широко застосовувалися допоміжні таблиці: таблиці множення й таблиці складних відсотків.

Для Вавилона так само, як і для Єгипту, процес виникнення інвентарного, а потім і прибутково-видаткового рахунку є типовим. Але у Вавилоні облік був більш регламентованим, реєстрація господарських фактів здійснювалась в систематизованому та хронологічному порядку. Основними принципами, що використовувалися в обліку були **оперативний** та **накопичувальний**, останній покладено в основі побудови більшості сучасних облікових регістрів.

Особливістю обліку в Китаї було покладання в основу організації обліку інвентаризацію. У Китаї (ІІІ-ІІ cт. до н.е.) були сформовані основні принципи складського обліку. У цей період була вже досить розвинена система обліку матеріальних цінностей. Облікові працівники були зосереджені в трьох відділах, де фіксувалось надходження, витрачання й залишок цінностей. Перший та другий відділи відображали рух цінностей, а третій відділ здійснював інвентаризацію й виводив натуральний залишок, але не відображав облікового залишку. Це призводило до того, що тільки вища адміністрація володіла інформацією про справжній стан справ.

Слід відмітити, що облік Античного світу включає облікове мистецтво й культуру Стародавньої Греції й Риму. Отже, під античністю слід розуміти греко-римську культуру. У Стародавній Греції облік здійснювався переважно на дощечках, вибілених гіпсом. Рідше застосовувалися папірус і глиняні черепки. Приблизно до XVII ст. до н.е. тут виникла система складового лінійного письма, що призвело в подальшому до появи в обліку прийому лінійного запису в межах обліку сплати податків. У Стародавній Греції була розвинута система державного рахівництва: велися облікові книги та складалася звітність за державними доходами й витратами. Тут уперше виникло поняття матеріальної відповідальності, але лише крадіжка розглядалась як матеріальна шкода. У III ст. до н.е. за часів реформи Зенона була здійснена спеціалізація обліку залежно від галузей господарства, складалася самостійна звітність за кожним видом діяльності, здійснювався систематичний облік матеріальних цінностей.

Зверніть також увагу на особливості розвитку обліку в період піднесення й падіння Стародавнього Риму. Перші записи в обліку в основному здійснювалися на дерев’яних, покритих воском дощечках, мідних дошках, на папірусі й пергаменті. В якості облікових регістрів давньоримські бухгалтери застосовували книги (кодекси) обліку, серед яких першою книгою була книга «Adversaria» для щоденних записів, у подальшому вона отримала назву **Пам’ятної книги**, а згодом її назвали **Меморіалом**.

У Стародавньому Римі в I-II ст. до н.е. уперше виникає баланс державного господарства. Так називали регістр бюджетного обліку – книгу «бреваріум», де відображались кошторисні асигнування та їх виконання як у масштабі всієї держави, так і в окремих провінціях.

Слід також зазначити, що перші уявлення про оцінку також пов’язані із системою облікових регістрів Стародавнього Риму. Давньоримський архітектор Вітрувій при оцінці споруд у будівництві планував щоденно зменшувати їх вартість на одну вісімдесяту частину первісної вартості. Таким чином, при продажу будівель розраховували рівномірний (прямолінійний) знос.

Довгий час у Римі основними обліковими прийомами були звітність та інвентаризація. У Стародавньому Римі зароджуються принцип публічності бухгалтерської звітності й принцип нарахування. У I ст. н.е. з’являються кодекси поведінки бухгалтерів.

Отже, у країнах Стародавнього світу виникають перші принципи й прийоми обліку, зароджуються елементи системи обліку, звітності й контролю.