

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ НАУКИ В УКРАЇНІ КІНЦЯ XVIII ПОЧАТКУ XXI СТОЛІТЬ

Висвітлено особливості розвитку бухгалтерської науки в конспекті становлення української держави кінця XVIII початку XXI століть. Узагальнено надбання вітчизняних вчених в галузі бухгалтерського обліку. Автором запропоновано шляхи формування системи обліку, її гармонізації і стандартизації

Встановити достовірно час зародження бухгалтерського обліку не є можливим, так як процес його розвитку йшов паралельно до поступового розвитку виробництва, обміну, грошового обігу та банківської справи. У ньому закладено дуже багато таємниць.

Отже, автори цих тез стоять на позиції, що бухгалтерський облік, який сформувався у відповідний історичний період, не виник взагалі. Він формувался на різних територіях різними народами, а потім різними державами. Сьогодні, маючи єдину історично відпрацьовану методологічну основу обліку, яка базується на подвійному записі, рахунках та балансі в різних регіонах та континентах присутній свій національний колорит облікової культури. Навіть стандартизація облікових процесів не може цьому завадити. Таким чином, це ще раз підтверджує те, що розвиток і вдосконалення бухгалтерського обліку відбувалось поступово, можливо і стихійно, в різних країнах. Що до Європи то тут беззаперечно головне місце належить Італії як історичному методологічному центру облікової культури. Але в ніякому разі не винахіднику сучасної бухгалтерії (балансу, рахунків, подвійного запису).

Наприкінці XVIII століття під час імперського колоніального панування в Україні Австро-Угорської імперії на заході та Росії на сході ми, з одного боку, можемо сказати про розвиток німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, а з другого боку, розвиток і становлення молоді російської бухгалтерської школи. В обох випадках, враховуючи багатонаціональний склад імперій, культурне і наукове надбання не було лише заслугою самих австрійців чи росіян, це ж стосується і обліку. Тому основним нашим завданням на даному етапі є поряд з характеристикою еволюційного поступу бухгалтерської науки в цих імперіях визначити і внесок наших українських співвітчизників у неї.

Галичина, Буковина, Закарпаття в господарському розвитку відставали від інших держав, що входили до імперії і в цілому від передових країн світу. Економіка мала чітко визначений аграрний, а згодом аграрно-індустріальний характер. Незважаючи на наступ австрійського та іноземного капіталу на західноукраїнські землі, лише Австро-Угорський емісійний банк мав у Західній Україні 12 філій, національна економіка, перебуваючи в імперській залежності, не занепадала. В Україні, особливо в другій половині XIX століття, починають значну увагу звертати на економічний бік життя: створюються позичкові каси; кооперативно-кредитні товариства. Значного розвитку набувало готельне та шинкарське обслуговування. Для українців-галичан і буковинців організовуються фінансово-господарські і професійні курси, видається економічна література з метою заохочення до активної економічної та господарської діяльності. Облік вступає на новий щабель свого розвитку.

Завдяки працям відомого українського політика та громадського діяча Костя Левицького (в перших числах листопада 1918 року він сформував тимчасовий уряд Західноукраїнської Народної Республіки і був його головою) ми отримали інформацію, можливо і не повну, про найвідоміших наших економістів і підприємців часів Австро-Угорської імперії.

Найбільш діяльний економіст і підприємець цього часу – Василь Нагірний – в 1883 році заснував першу українську торгову установу “Народна торгівля”, як товариство з обмеженою відповідальністю і був його головою. Ним організовано навчання української молоді з вивчення кредитування, ведення обліку в готельному, шинкарському, кав’ярному промислі. У той час Василь Нагірний видав ряд посібників з ведення бухгалтерського обліку.

Теофіл Кормош – відомий організатор кооперативів для взаємного кредиту. У 1895 році заснував першу кредитову спілку “Віра” в Перемишлі. У 1905 році в Перемишлі він заснував Українську щадницю (ощадний банк). У 1909 році він є основним засновником акціонерного земельного іпотечного банку, головою Наглядової Ради, автор багатьох статутів цих кооперативів, а також кооперативного закону. Значну увагу в своїй діяльності він приділяв обліковим засадам створених ним установ.

Тит Войнеровський – відомий український економіст – займався банківською справою та банківським обліком. Будучи засновником та організатором парцеляційного товариства “Зоря”, згодом президентом Крайового господарського товариства “Сільський господар” у Львові, приділяв багато уваги розвитку обліку в сільському господарстві.

Роман Залозецький з 1904 р. англійський консул у Львові, де відстоював інтереси англійських і французьких нафтових фірм, який після Євгена Олесницького, засновника “Сільського господаря”, стає його президентом. Основна заслуга Романа Залозецького полягає в заснуванні з його ініціативи і при його допомозі “Торговельної школи” при товаристві “Просвіта” у Львові, метою якої була підготовка фахівців з організації торгівлі, банківської справи, бухгалтерського обліку. Він і був першим директором цієї школи.

Отже, незважаючи на подвійний тиск з боку Австро-Угорського уряду та польських урядовців на місцях, в Західній Україні розвивається своя національна промисловість, торгівля, банківська справа та інші сфери економічної діяльності, а з ними відповідно і бухгалтерський облік. А найголовніше – налагоджується підготовка відповідних кадрів. Безперечно німецька бухгалтерська школа набирає і самобутніх національних рис Галичини через підготовку кадрів, публікацію місцевих праць, інструкцій, статутів підприємств тощо.

Беручи до уваги літературу того періоду, можна зробити висновок про те, що в бухгалтерській науці визначилося три напрями діяльності:

1. Висвітлення в літературі рекомендацій з дотримання правил ведення бухгалтерського обліку на підставі вже існуючих шкіл;
2. Науковий пошук та виникнення реформаторських течій;
3. Початок клопіткої наукової розробки питань рахівництва.

На початку ХХ століття створюються вищі комерційні школи (Московський, Київський і Харківський комерційні інститути, вищі комерційні курси в Петербурзі). Це був час наукових розробок, центром яких стає Московський комерційний інститут. Відомі праці М. Лунського, Г. Бахчесарайцева, Ф. Бельмера. Московська школа стала в опозицію Петербурзькій. Найбільш відомі вчені цього періоду О.П. Рудановський, А.М. Галаган, Р.Я. Вейцман. Тісно з ними співпрацював відомий український економіст М.І. Туган-Барановський.

Як зазначає Я. Соколов, “вершин облікової думки досягнули Рудановський О.П. та Галаган О.М.” [12, с. 464]. Два наших земляки фактично стали біля керма всієї бухгалтерської науки тодішньої російської імперії і пронесли цю естафету періодом НЕПу аж до 30-х років. Хоча сьогодні їх імена майже є забуті, слід вказати на їх внесок в розвиток бухгалтерської науки. Справа у тім, що Рудановський О.П. крім того, що був великим вченим-бухгалтером, був членом партії есерів. Досить часто у своїх роботах він критикував радянські методи господарського керівництва.

Олександр Павлович Рудановський (1863-1934) – шляхтич українського походження, математик за освітою (закінчив Харківський університет). Вчений вніс нові ідеї в розуміння предмету і методу бухгалтерського обліку. Ним запропоноване таке поняття як “фонд”, на місце старого – “капітал”, обґрунтовано рахунок “Реалізація”. Рудановський О.П. засуджує ведення забалансового обліку, дає цілий ряд пропозицій по веденню промислового обліку та макрообліку. Вчений, який усе життя був практиком, свої наукові розробки проводив на основі дедуктивного методу, тобто йшов від теорії до практики.

Відомим українським економістом, який методологічно постійно співпрацював з провідними вченими-бухгалтерами дореволюційної Росії, був Михайло Іванович Туган-Барановський (1865-1919). За часів комуністичного правління його прізвище було стерте з сторінок історії, як і інших українських вчених-патріотів. М.І. Туган-Барановський був міністром фінансів в уряді Центральної ради. Як вчений, він багато допоміг бухгалтерам у визначенні чистого прибутку, вилучених коштів. Заслужують на увагу його дослідження в галузі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Він розробив класифікацію основних і накладних витрат. Ще більше зацікавлення викликають його висновки щодо валового прибутку, величину якого він визначав не як грошовий виторг за реалізовані цінності, а як величину вироблених цінностей.

Після Лютневої революції та Жовтневої в 1917 році в Україні була створена Українська Народна Республіка (УНР), потім Гетьманат Скоропадського, далі знову Директорія УНР. В умовах розрухи, голоду, політичної та економічної підривної діяльності з боку Росії (остання насичувала грошовими потоками Україну, друкуючи гроші в Москві і Петербурзі, обезцінюючи їх в Україні). У цей час було ряд намагань провести економічні і, зокрема, грошову реформи. Але усі спроби М. Туган-Барановського, як міністра фінансів УНР, успіхів не мали. Директорія УНР діяла в критичних політичних, економічних, стратегічних і соціальних умовах. З 20-х років ХХ століття починається світський етап колонізації України, але з новими господарями і під новими гаслами. Це найбільш страшний етап в історії нашої нації – намагання її фізичного і духовного знищення, в тому числі і облікової думки.

Східна Україна (менша територія, ніж до 1917 року) залишилася в складі Російської імперії, а західноукраїнські землі захоплені Польщею, Румунією та Чехословаччиною.

Волинь і Галичина в цей час відійшли до Польщі, Буковина – до Румунії, а Закарпаття – до Чехословаччини. Починається колонізація цих земель новоствореними державами, які повністю або частково колись входили до

складу Австро-Угорської імперії. Тому і не дивно, що в 20-х і на початку 30-х років ХХ століття не відчувається ніяких, змін в, організації бухгалтерського обліку на цих землях. Змінилася лише політична структура і влада, залишилася недоторканою приватна власність й економічні відносини. В обліку залишаються основними ідеї німецького напряму бухгалтерської школи.

У 1939 році виходить відома в Галичині і Західній Україні праця з нового українського бухгалтерського обліку, видана у Львові при допомозі і фінансовій підтримці “Союзу Українських купців і промисловців” робота В. Нестеровича “Спрощене книговодство”.

Щоб не втратити юридично своєї національності, українська інтелігенція переважно здобувала освіту за межами Польщі. Тому не дарма в роботі В. Нестеровича відчувається вплив спрощеного варіанту німецької форми бухгалтерського обліку. В. Нестерович пропонує ведення бухгалтерського обліку за двома напрямами залежно від кількості господарських операцій.

Перший напрям передбачає ведення спеціальних місячних зошитів з окремими сторінками для кожного рахунку, де зазначаються числа місяця і кореспондуючі рахунки. Сюди щоденно в процесі поточної роботи подають підсумки дебетування і кредитування по кореспондуючих рахунках і так на кінець місяця маємо готовий місячний журнал. Ведення такого журналу полегшує складання балансу і зводить до мінімуму використання Головної книги. Ведення її тільки зумовлене тим, що в зошитах є записи за певний місяць, і кожен зошит не зв'язаний з іншими зошитами.

Другий напрям передбачає ведення хронологічних записів у двох книгах – касовому журналі і меморіалі. Перший застосовується для обліку касових оборотів, а другий – для всіх інших. У кінці місяця в касовому журналі і меморіалі проводять виписку кореспондуючих рахунків, на підставі якої складають Головну книгу за місячними підсумками записів. Аналітичні книги велися на підставі записів у касовому журналі та меморіалі.

У 1946 р. в м. Львові виходить праця В. Горбачевського “Курс бухгалтерії”, яка мала значний практичний і читацький інтерес. Корисними її ідеї можуть стати для широкого загалу і сьогодні. У цей же час виникає ідея єдиного соціалістичного обліку об'єднанням усіх його видів. На жаль, ці хибні деформовані ідеї мають місце і сьогодні в теоретичному курсі бухгалтерського обліку. Радянська Україна в складі колишнього СРСР зазнала таких же потрясінь: це стосується і бухгалтерського обліку, і тих вчених, які його формували.

Прекрасні вчені всіх національностей Я. Гальперін, Н. Кипарисов, Н. Леонтєв, О. Рудановський, О. Галаган, М. Жебрак та інші відчували утиски з боку уряду. З 1917 до 1953 року бухгалтерські кадри витримали “три перевірки” і тільки смерть Й. Сталіна покінчила з цими переслідуваннями.

Після 1953 року спостерігаються значні досягнення в галузі господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, механізації, а потім автоматизації обліку, централізації обліку. Облік був спрямований на державотворення.

Слід відзначити, що провідні вчені-бухгалтери були вихідцями з України або працювали в ній: М.Х. Жебрак, А.І. Лозінський, потім А.Ж. Маргуліс, І.І. Поклад, В.Б. Івашкевич та інші. Автори не ставили за собою мету описувати історичну ходу розвитку бухгалтерського обліку в СРСР. Але слід відзначити, що дане питання детально висвітлене в працях Заздорова В.А. [4] та Соколова Я.В. [11, с. 12].

Поряд з московською та петербурзькою школами формується своя українська бухгалтерська школа. Створюються спеціалізовані вищі навчальні заклади в Києві, Харкові, Одесі, а згодом у Тернополі. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили П.П. Німчинов, Н.Г. Чумаченко, А.Н. Кузьмінський та інші.

Найбільш повно і всесторонньо розкритий вклад українських вчених в розвиток бухгалтерської науки, її подальше удосконалення, становлення і розвиток системи бухгалтерського обліку у навчальному посібнику відомого українського вченого Франца Францовича Бутинця “Історія бухгалтерського обліку” [1] та в багатьох десятках наступних його навчальних та наукових публікаціях. Ф.Ф. Бутинець протягом останніх 18 років (1991 – 2008 рр.) приклав значні зусилля по створенню своєї, житомирської, бухгалтерської наукової школи, зокрема, щодо видання перших навчальних видань з усіх складових, що включені до навчальної програми з професійної підготовки фахівців з обліку та аудиту, а також щодо підготовки науковців з вченими ступенями кандидатів та докторів наук з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

Становлення в Україні національної системи бухгалтерського обліку, його гармонізація і стандартизація, а також її подальший розвиток (1991 – 2008 рр.) відбувалося одночасно з процесом державотворення і переходом до ринкових відносин. На жаль, розбудові системи бухгалтерського обліку зі сторони держави в перші роки незалежності України (включно до 1998 року) не було приділено належної уваги, що призвело до багаторічного зволікання з формуванням його цілісної системи.

У процесі становлення і розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні можна виокремити два основні етапи:

– перший етап – це становлення (1992-1999 рр.), упродовж якого були сформовані базові умови для створення національної системи бухгалтерського обліку і його трансформації у відповідності з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами обліку;

– другий етап – це етап оптимізації та вдосконалення (початок 2000 р. по тепер), який передбачає поглиблене дослідження організації системи бухгалтерського обліку, правове закріплення її складників з урахуванням світового досвіду в нормативно-правових документах та його подальша стандартизація і гармонізація стосовно вимог ринкової економіки та входження в систему світового співтовариства.

Реформування бухгалтерського обліку, його гармонізація і стандартизація на першому етапі створення його національної системи здійснювалось за такими напрямками:

1) розробка загально методологічних основ реформування обліку і статистики;

2) удосконалення форм бухгалтерського обліку;

3) підготовка законодавчих актів та нормативних документів згідно із завданнями програми;

4) розробка та затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та галузевих рекомендацій щодо ведення обліку витрат виробництва;

5) вивчення організації і методології бухгалтерського обліку, звітності та аудиту суб'єктів господарювання та банків з використанням МСБО та комп'ютерів у країнах з розвинутою економікою;

6) розробка вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, звітності та аудиту, уніфікація форм первинної облікової документації;

7) кадрове забезпечення реформи шляхом підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку;

8) міжнародне співробітництво через вступ і активну роботу в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях.

Вважаємо, що другим етапом у становленні національної системи бухгалтерського обліку в Україні було прийняття Верховною радою України 16 липня 1999 року за № 996-ХІУ закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [7], який передбачав регулювання бухгалтерського обліку в напрямку гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Свій внесок для становлення і розвитку бухгалтерського обліку як науки в Україні, підготовці високваліфікованих фахівців у галузі обліку, економічного аналізу, контролю і аудиту внесли багато відомих українських вчених, зокрема: В.В. Бабич, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, І.О. Белебега, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Ю.А. Верига, М.Г. Гайдай, А.М. Герасимович, В.В. Гливенко, С.Ф. Голов, В.Г. Горелкін, Н.М. Грабова, Р.Є. Грачова, З.В. Гуцайлюк, С.М. Деньга, М.Я. Дем'яненко, Р.Т. Джога, В.М. Добровський, В.І. Єфіменко, І.П. Житна, В.П. Завгородній, А.Г. Загородній, С.Я. Зубілевич, С.В. Івахненко, І.І. Каракоз, Є.Л. Калюжна, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, О.І. Коблянська,

В.М. Костюченко, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, Л.П. Кулаковська, В.О. Ластовецький, Б.М. Литвин, Ю.Я. Литвин, О.В. Лишиленко, В.Г. Линник, В.С. Лень, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, І.В. Малишев, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, Г.В. Нашкерська, П.П. Німчинов, В.О. Озеран, В.М. Олійник, Ю.І. Осадчий, В.М. Пархоменко, С.І. Прилипко, Л.О. Примостка, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, П.Т. Саблук, В.Я. Савченко, В.І. Самборський, З.М. Соколовська, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Л. Сук, Н.М. Ткаченко, В.Є. Труш, Б.Ф. Усач, І.Д. Фаріон, Ю.Д. Чацкіс, Н.В. Чабанова, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко, Л.С. Шатковська, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, С.І. Шкарабан та багато інших.

Нами теж докладені чимало зусиль щодо дослідження історії розвитку і становлення бухгалтерського обліку, забезпечення якісної підготовки фахівців з обліку та аудиту, зокрема, станом на 1 жовтня 2008 року видано 12 навчальних видань, з яких п'ять схвалено Міністерством освіти і науки України для навчального процесу, які використовуються студентами Ужгородського національного університету та багатьох вищих навчальних закладах України.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.060106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2001.
2. *Галаган А.М.* Основы общего счетоведения. – М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928.
3. *Китарисов Н.А.* Курс теории бухгалтерского учета. М.: Госпланиздат, 1940.
4. *Маздоров В.А.* История развития бухгалтерского учета в СССР. – М.Финансы, 1975.
5. *Малькова Г.Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304с.
6. *Німчинов П.П.* Новая классификация счетов бухгалтерского учета. К.: 1976.
7. *Пачоли Лука.* Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160с.
8. *Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я.* Історія бухгалтерського обліку. Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 276 с.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 року, № 996-ХІУ, (зі змінами і доповненнями). – К.: 1999.
10. *Рудановский А.П.* Критические очерки. – Вестник ИГБЭ. – № 3-9, 1928.
11. *Соколов Я.В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
12. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.