

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

*Розглянуто в історичному аспекті процес розвитку та вдосконалення бухгалтерського обліку й сформовано підходи щодо формування бухгалтерської науки протягом кінця XVIII і початку XXI століть*

**Постановка проблеми.** Облік як засіб управління господарством зародився в сиву давнину і точної дати його виникнення встановити неможливо лише з однієї загальної на перший погляд причини – він виник з потреб відображення процесу створення матеріальних благ. Тільки матеріальне виробництво на розширеній основі є рушійною силою розвитку суспільства. Саме воно створює необхідність вимірювання, визначення, обліку, підрахунку. Тому ця потреба і привела до виникнення точних наук, як наприклад, математики, спочатку елементарної, на рівні простих математичних розрахунків на зразок “якщо є, то потрібно додати, якщо ні – слід відняти”, так потім до елементарної та вищої і такої, що набуває розвитку сьогодні. Історики, вчені-дослідники, вивчаючи діалектику розвитку точних наук крізь віки, вказують, що в Іудеї, Єгипті, Вавилоні в складній господарській діяльності в храмах вимагалось широке використання всіх засобів тодішньої математики, примітивної як для нас, але прогресивної на той час.

Необхідність, вміння, потреба, здатність до виміру та відображення в обліку фактів життєдіяльності виникла не відразу. Для рахунку необхідні були не тільки об'єкти обліку, але вміння від усіх їх якостей виділити притаманну лише їм рису – це визначення та відображення в певному вимірі – числом. Історичний розвиток поступово навчив людство рахувати, вести облік свого майна, запасів, розрахунків тощо.

Наступний крок – це поява кредиту, застави, “боргових ям”. Це мотивує потребу відображення розрахункових операцій і відповідного відображення їх на рахунках розрахунків. Тому ще більше розширилося поле діяльності подвійного запису. Далі, розвиткові обліку в напрямі формування саме бухгалтерського, сприяє розвиток виробничих відносин і продуктивних сил.

Але 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, ми автори цієї статті стоїмо на тих позиціях, що бухгалтерський облік, який сформувався у відповідний історичний період, не виник взагалі. Він формувався 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).

Далі викладені наші підходи щодо формування бухгалтерської науки, яка найбільш чітко знаходить своє наукове підтвердження кінця XVIII початку XXI століть.

### 1. Бухгалтерський облік в Україні кінця XXIII століття – на початку XIX століття

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 молодого 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, зокрема такі як “Народна Торгівля”, “Дністер”, “Краєвий Союз Кредитовий”, “Краєвий Союз Ревізійний”, “Земельний банк іпотечний”; 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.

У Львові діють парцеляційний і селянський банки, а згодом ще й польсько-український Промисловий та акціонерний земельний іпотечний банки, у Чернівцях – Буковинський крайовий, згодом земельний банк.

Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, вітчизняні економісти і підприємці зробили свій внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілок), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

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.

Сам Кость Левицький як секретар Головного відділу “Просвіта” безпосередньо брав участь у пожевленні економічно-господарського життя нашого краю. У своїй праці “Українські політики. Сильвати наших давніх послів і діячів” він згадує цих видатних людей. Українська економічна газета “Діло” була заснована як громадсько-політичний часопис В.Барвінським у 1880 році у Львові. Економічну рубрику в ній від Володимир Навроцький, відомий на той час економіст-теоретик. Газета виходила спочатку два рази на тиждень, а з 1888 року – щодня.

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, а також товариство ремісників “Зоря” у Львові, у 1891 році засновник товариства взаємних забезпечень, в 1898 році голова товариства “Руська Ремісничо-

Промислова бурса", в 1899 році засновник товариства з обмеженою відповідальністю "Народна Гостинниця", в 1901 році засновник жіночої промислової спілки "Труд". 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.

Теодор 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 ощадницю (ощадний банк). У 1909 році він є основним засновником акціонерного земельного іпотечного банку, головою Надзірної Ради, автор багатьох статутів цих кооперативів, а також кооперативного закону. Значну увагу в своїй діяльності Теодор Кормош 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.

У Росії (частиною якої була Україна) застосування бухгалтерії мало місце в Новгороді, Пскові, у містах, які мали постійні торговельні стосунки з заходом. Але термін бухгалтер з'явився тільки в другій половині XVIII ст. Перша друкована книга з бухгалтерії, що з'явилась в Росії, мала назву "Екстракт Саваріева Лексикона. О коммерции по требованию государственной коммерцколлегии; с французкого языка на российский переведена сия книга Академии Наук секретарем С. Волчковым в 1743-1744 гг".

У 1766 році виходить й інша оригінальна праця поки що невідомого автора "Інструкція бухгалтерії". За основу для ведення обліку була взята, видана в 1783 році, книга "Ключ комерції". Це по суті був переклад з англійської переробленої, ще в 1543 році Яном Інпелом, роботи Л. Пачолі "Трактат про рахунки і записи" [9]. Звідси можна зробити висновок, що в Росії того часу застосовувалась староіталійська форма обліку. Хоч з'являються й інші переклади, які пропонують німецький та французький варіанти ведення обліку. Банкрутський статут від 1800 року регламентує систему бухгалтерського обліку в торгівлі. За ним, торгівля розподіляється на три види: оптова, роздрібна і дрібна. Обов'язковими обліковими регістрами за статутом були: товарна, касова та розрахункова книги. Оптова торгівля обов'язково велася за подвійною бухгалтерією, а роздрібна – за простою. Тому в оптовій торгівлі додатково застосовувались ще такі регістри: журнал хронологічних записів, книга вихідної кореспонденції, книга вихідних рахунків, книга вихідних фактур, Головна книга.

У першій половині XIX століття формується російська бухгалтерська школа, її засновником вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато

нововведень у систему обліку, в т.ч. торговий облік. Зокрема, це: запровадження синтетичного рахунку товарів; методика резервування та обліку коштів з метою погашення збитків; форма записів господарських операцій (дебет рахунку, сума, кредит рахунку, опис операції, сума); відкриття рахунків через рахунок Капіталу і т.д. У своїх працях К. Арнольд дає також історичні довідки про розвиток бухгалтерського обліку. Йому належить припущення, що подвійний запис прийшов до Італії з Японії через місіонерів. Соратниками К. Арнольда були І. Ахматов, Е. Мудров, І. Вавілов.

У 1809 році виходить книга І. Ахматова "Італійська або дослідна бухгалтерія". Книга, хоча майже уся була присвячена торговому обліку, має невеличкий розділ з фабричного обліку. Зокрема, ведення рахунку Витрат на виробництво. Оригінальним тут є те, що в розрізі даного рахунку на кожного робітника відкриваються аналітичні (особові) рахунки на видані йому матеріали для роботи. Це був своєрідний облік по центрах відповідальності.

Інший росіянин, Е. Мудров, викладач у своїх працях методику ведення промислового обліку за німецькою формою рахівництва, а І. Вавілов свої праці присвятив веденню торговельного обліку. З XIX століття починається створення спеціальних комерційних навчальних закладів. Так, у 1810 році була відкрита Московська Академія комерційних наук, яка проіснувала до 1917 року. Згодом були відкриті комерційні училища в Петербурзі та Москві.

Спочатку в них використовувалася стара література рівня Л. Пачолі, а згодом книга І. Ахматова і перекладений з німецької і виданий в Москві К. Арнольдом "Самовчитель бухгалтерії", написаний німецькою мовою та перекладений на російську. Отже, формування російської бухгалтерської школи відбувалося на ґрунті різноманітних шкіл, в яких на першому етапі головну роль надавали німецькій. Отже, можна зробити висновок про те, що в Україні цього періоду облік фактично базувався на засадах німецької бухгалтерської школи.

У другій половині XIX століття бухгалтерський облік поряд з обслуговуванням торгівлі проникає в поміщицькі маєтки. Так, у 1855 році видається книга Шипова "Порядок сільського рахівництва за подвійним способом". Між тим, у цій книзі на рахунок "нерухомого майна" окремим аналітичним рахунком як об'єкт обліку виділені селянські "душі" по 75 крб. за одну. У 1860 році в Росії був відкритий Державний банк, а потім почали виникати і приватні банки. Тому друкуються книги та самонавчальники з банківського обліку. Найбільш відома книга В. Добролюбова "Банківська бухгалтерія" (1864 рік), а потім "Банківське рахівництво" П. Рейнбота.

Необхідно відзначити, що в другій половині XIX століття естафету бухгалтерської думки продовжують П.І. Рейнбот та А.В. Прокоф'єв. П. Рейнбот вперше в Росії видає книгу з промислового обліку "Фабричне рахівництво", в 1865 році. А. Прокоф'єв був прихильником застосування староіталійської форми. Видане ним керівництво з подвійної бухгалтерії торгівлі на основі старих положень Л. Пачолі в 60-х роках XIX століття витримало ряд перевидань до кінця століття.

У цей же час з'являються книжки з рахівництва міських і земських управ. Дещо вище науково щодо П. Рейнбота та Н. Прокоф'єва стояли новатори. Найбільш яскравою фігурою серед новаторів, або як називали опоненти, "винахідників" був Ф. Єзерський. В одних його роботи викликали захоплення (його вважали майже першовідкривачем нової бухгалтерії), в інших – іронію, незрозуміння. Безперечно, розумному освіченому науковцю Ф. Єзерському, за походженням росіянинові, властивий був національний підхід до обліку. Доходило до курйозів, коли він всі сили спрямовував на критику італійської подвійної бухгалтерії, прославляючи свою російську "тривіконну". Де в чому він мав рацію, але не все відповідало вимогам і можливостям часу. Він заперечував існуючу іншомовну термінологію в бухгалтерському обліку, замінюючи її російською. Хоча його пропозиції були й дивними, однак бухгалтерський конгрес у Шарлеруа в 1912 році рекомендував до вивчення російську бухгалтерію поряд з

логісмаграфією (юридичним напрямом у бухгалтерії) Чербоні. Інший росіянин І. Шмельов, усвідомлюючи славу І. Сзєрського, пішов ще далі. У 1895 році він видає в Москві "Нову четверну російську систему рахівництва".

Всі перераховані ідеї "новаторів" залишилися не реалізованими і не сприймалися сучасниками, до речі, тепер вони також не знайшли застосування в світовій бухгалтерській науці.

Беручи до уваги літературу того періоду, слід 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.

У кінці XIX століття в Україну проникає сформована в сфері обліку "обмінна теорія". Автором, а точніше її реконструктором, був А.М. Вольф, який за базу взяв деякі положення цієї теорії, розвинуті Ф. Скубіцем. Отже, німець з Гьорліца і обрусілий німець А. Вольф створюють чисто російську теорію.

Так вважає і проф. Я. Соколов, відомий дослідник історії бухгалтерського обліку [1, с. 254]. Ця теорія мала великий вплив на розвиток бухгалтерського обліку в Росії. У цей період проводяться спроби надати бухгалтерії значення обліку всього процесу відтворення. Зокрема, цьому питанню присвячена книга І. Баліцького "Теорія рахівництва в застосуванні до народного господарства з додатком стану рахунків по економії Росії", яка вийшла в 1877 році. І. Баліцький намагався подати на ґрунті бухгалтерського обліку схему систематичного зведення економічних даних з метою вивчення змін у стані національного капіталу, однак його намагання в той час були марними. Але це була одна із перших спроб викладення основ організації бухгалтерського обліку на макрорівні.

Щодо обмінної теорії А. Вольфа, то на початку XX століття вона була сприйнята і більш глибоко розвинена Є. Сіверсом. Наукові пропозиції і розробки мали особливе значення і науково-практичну цінність із заснуванням А. Вольфов у 1888 році журналу "Счетоводство", який проіснував до 1904 року. Створення на початку XX століття в Росії Міністерства торгівлі і промисловості викликає необхідність збільшення кількості працівників рахівництва всіх рівнів і різної кваліфікації, починаючи від керівників, які б мали диплом вищого навчального закладу, і закінчуючи технічними працівниками, які проходили підготовку в бухгалтерських школах і на курсах, або шляхом безпосереднього навчання в конторах. Ще російський цар Олександр II вказував: "Я бажав би, щоб міністри переконались у потребі радикального поліпшення нашого рахівництва і усієї фінансової системи".

У цей час 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). Усе життя він працював бухгалтером: від рядового бухгалтера залізниці до головного бухгалтера Московської міської управи. Вчений вніс нові ідеї в розуміння предмету і методу бухгалтерського обліку. Ним запропоноване таке поняття як "фонд", на місце старого – "капітал", обґрунтовано рахунок "Реалізація". Він вказав на підпорядкованість бухгалтера в питаннях методології своєму головному бухгалтеру, згодом це знайшло відображення в Положенні про головних і старших бухгалтерів; відстояв порядок складання балансів тільки прямим шляхом, без практики застосування внутрішніх розрахунків; запровадив принцип складання нагромаджувальних відомостей; розробив методику обліку розрахунків по авансах.

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.

Учнем Рудановського О.П. був Олександр Михайлович Галаган. Рудановський О.П. та його однодумці не змогли вибачити те, що більшовики в перші роки свого панування зробили Галагана О.М. першим вченим у галузі бухгалтерського обліку. Це, звичайно, вплинуло на те, що в концептуальному плані Галаган О.М. не був послідовною людиною. У дореволюційний час він був прихильником італійської бухгалтерської школи. У 20-х роках Галаган О.М. проводить узагальнення цього досвіду. Далі, очевидно під страхом подій 30-х років, Галаган О.М. наслідує гегелівську філософію, намагається створити діалектико-матеріалістичну теорію бухгалтерського обліку. Однак, як і всім вченим того періоду, йому пригадали минулі "буржуазні" захоплення. Критиці було піддано і його діалектичну логіку.

Література з бухгалтерського обліку, що видавалася у перші роки радянської влади, ще не була класовою і відображала ті ідеї, що склалися у вчених-обліковців до революції. Їх практичними досягненнями було те, що облік відокремлювався від існування суспільно-економічної формації. Облікову наукову думку в цей час формували такі вчені як О.П. Рудановський, О.М. Галаган, Р.Я. Вейцман, М.А. Кипарисов. Так, О.М. Галаган писав, що обліковими називаються такі науки, які досліджують одиничні господарства [2, с. 12]. Цієї ж думки дотримувався і М.А. Кипарисов [3, с. 17]. Метою обліку О.М. Галаган вбачав у формуванні правильної картини роботи господарства та отримання усіх потрібних даних для керування [2, с. 16]. О.П. Рудановський у 1928 році вказав на неklasовий характер обліку і був проти його капіталізації [10, с. 11].

Вище зазначене дозволяє зробити загальний висновок про значущість облікових ідей, про неklasовий характер бухгалтерського обліку і його орієнтацію, в першу чергу, на потреби власника та управління, а не держави та централізованих органів. Цими ідеями і перейнята українська облікова думка і сьогодні, в період формування ринкових важелів управління.

Цікавим в методологічному плані є розробки О.П. Рудановського з теорії обліку. Метод обліку він трактував як засіб пізнання предмету. Причому він виділив такі складові методи: реєстрація, систематизація, координація, оцінка. Значним моментом теорії Рудановського О.П. є введення ним поняття нормування балансу [12, с. 468] та адаптації в нормуванні. Остання складалась, на думку вченого, з фондування (розподіл власних коштів активів відповідно до норм, що вказані на пасивних рахунках), резервування (створення резервів убутку, амортизації, зносу) та бюджетування (зв'язок кожної господарської операції із складеним бюджетом-кошторисом).

Обліковий спадок розвитку теорії бухгалтерського обліку не менший і у О.М. Галагана. Господарська діяльність кожного підприємства, вказував він, охоплює

три важливих елементи: суб'єкти, об'єкти та операції [12, с. 470]. До об'єктів він зараховував різні види основних і оборотних коштів підприємства. Операції – це дії людини на цінності, з котрими вона працює, або суб'єктів – учасників господарського процесу. Розглядаючи метод бухгалтерського обліку, усі облікові прийоми вчений поділив на чотири групи: спостереження, класифікацію, індукцію та дедукцію, синтез та аналіз. Без сумніву, що їх Галаган О.М. почерпнув з таких наук як логіка та загальна статистика.

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. Заслугують 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.

## 2. Бухгалтерський облік в Україні в ХХ столітті – на початку ХХІ століття

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 напрямку бухгалтерської школи.

Колоніальна політика негативно впливала на розвиток економіки Західної України. Штучне заселення колоністів призвело до застою і аграрної кризи на селі, які тісно переплелися з промисловою кризою. Українці, маючи віковий досвід життя під ігом, як і за Австро-Угорщини, вдаються знову ж до відновлення кооперативного руху. Створюються різноманітні кооперативи, і особливий успіх мають ті, які займаються заготівлею, переробленням і реалізацією сільськогосподарської продукції. Провідні економісти та підприємці регіону розробляють програму відновлення кооперації.

Після Другої світової війни відновлена діяльність товариства "Сільський господар". Воно допомогло Крайовому комітету організації кооперативів, зокрема передало йому свій друкований орган "Господарський

часопис", який виходив з 1921 року і був закритий у 1939 році. Крайовий комітет у Галичині мав свої філії у регіонах і воєводствах. Так, у 1925 році засновано в Тернополі Подільський Союз Кооперативів, який почав свою діяльність разом з філією товариства "Сільський господар". Поширення набула професійна облікова освіта.

У цей час створюються великі об'єднання кооперативів: "Центросоюз", "Маслосоюз", кооперативні підприємства в Львові, Тернополі, Дрогобичі та інших містах Галичини. В них значного розвитку набуває бухгалтерський облік.

Виникає потреба у створенні спілки купців і підприємців. Такою спілкою стає Союз Українських Купців і Промисловців, зокрема в Тернополі в 1934 році заснована філія цього Союзу, центр якого знаходився у Львові. Першим тернопільським головою стає Василь Болюх. Досить сказати, що на кінець 1939 року кількість українських приватних підприємств лише в Тернополі становила 197 одиниць, в т.ч. 50 споживчих крамниць, 30 страгарень (скупка-продаж сільгосппродукції), 15 м'ясарень (вироби з м'яса). Українська харчова продукція експортувалася в багато країн світу. Зокрема, це експорт м'ясних консервів та інших м'ясних продуктів братами Петром та Іваном Майкою в Тернополі. Наслідком цього в обліку почали відображатись операції з валютою.

Програма відродження кооперації передбачала і створення кредитних кооперативів. Створюються кредитні каси та "Українбанки". Існував досить невеликий вступний внесок – 10 злотих, невисока процентна ставка – 10 %. Основною формою розрахунків по кредитних та інших операціях був вексель. Практикувалося дисконтування векселя через кредитні організації. Керівним органом кредитних кооперативів у Галичині був "Центробанк".

У 30-х роках з'являються кооперативи інтелектуального напрямку, що свідчить про високий рівень культури та освіти українського населення Західного краю: кооперативи здоров'я, кооперативи інженерних робіт, видавничі та адвокатські контори тощо. Це значно урізноманітніло сферу застосування бухгалтерського обліку. Також з'являються кооперативи: праці, ведення домогосподарства, народної творчості і народних промислів. Українські кооперативи працюють за принципом: "свій до свого по своє". Згодом виникають ще й інші кооперативні банки: "Дністер", "Супруга", "Промбанк". На 1939 рік лише "Українбанків" в Галичині було понад 100. Широка мережа різних кооперативів вимагала належного управління, контролю та обліку за їх діяльністю. Цими питаннями займався ревізійний союз українських кооперативів у Львові (РСУК). РСУК через свої часописи "Кооперативна республіка", "Господарський кооперативний часопис" проводили кооперативну ідеологію, публікували відповідні інструкції, поради щодо ведення господарської діяльності в цілому і обліку зокрема, обнародували кооперативну статистику, прогнозували кооперативну діяльність. РСУК проводив також ревізію спілок. Кооперативи, крім відомого "Сільського господарства", видавали також часопис "Кооперативне молочарство", де висвітлювалися питання ведення бухгалтерського обліку. Оскромно виходив часопис Союзу Українських Купців і Промисловців – "Торговля і Промисел". У цей час виходить відома в Галичині і Західній Україні праця з нового українського бухгалтерського обліку, видана у Львові при допомозі і фінансовій підтримці Союзу: 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 ми відчуваємо вплив спрощеного варіанту німецької форми бухгалтерського обліку.

В. Нестерович пропонує ведення бухгалтерського обліку за двома напрямками 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 веліся на підставі записів у касовому журналі та меморіалі.

У 1918 році ЦВК видав Основні положення обліку майна. З'являються різні новаторські пропозиції. Так зокрема, ідея централізації всього обліку в Петрограді (надзвичайний облік). Пізніше Рудановський О.П. скаже, що це не що інше як "безтолкова арифметика малограмотних лічильок". Рудановський О.П. зокрема відзначає, що "самоуправство приватників-власників, було замінено, ще більш небезпечним самоуправством державних чиновників", або як він їх називав "рахункових воєвод". За весь період існування радянської влади на всіх її етапах: періоду Громадянської війни, відбудовчого періоду, періоду Другої світової війни, післявоєнного періоду, розпаду радянської імперії бухгалтерський облік будувався не на економічних, а на чисто політичних і централізованих засадах. Однак вчені розвивають і впроваджують у життя нові ідеї. Це якраз стосується НЕПу, який з 1921 до 1929 року реставрував традиційні системи бухгалтерського обліку. Поглядам натуралістів про відміну грошей і грошового обігу при комунізмі не довелося позбутися – життя вимагало реалій. На арені з'являються вже нові вчені-економісти, обліковці Р. Вейцман, Н. Блатов, І. Ніколаєв, а особливо О.П. Рудановський і О.М. Галаган.

Цей період піднесення і розквіту не тільки економіки, але й всього бухгалтерського обліку. Однак, побачивши в НЕПі переваги ринкових відносин, більшовицька політика та ідеологія підмінює реальні економічні процеси штучними. НЕП закривають і починається розквіт "сталінської демократії", деформуються принципи бухгалтерського обліку. Тому іде наступ на стару бухгалтерську гвардію, яку називають "купкою буржуазних реставраторів і апологетів всіх рівнів". Найбільше, звичайно, зазнали утисків О.П. Рудановський і О.М. Галаган.

У 30-х роках ХХ ст. зароджується соціалістичний облік. Його фундаторами та представниками стали Н. Ласкін, Н. Гегечкорі, Е. Глейх, П. Клейман, Д. Андріонов та інші. Найбільш теоретичним досягненням соціалістичного обліку став його класовий характер. Російський проф. Я.В. Соколов назвав його періодом деформації принципів бухгалтерського обліку [12, с. 475]. У цьому періоді існуючий лад ідеологічно спрямував розвиток такої "незалежної" науки як бухгалтерський облік у русло виховання нової школи обліку – комуністичної із повним запереченням існуючих традицій та постулатів. Почалися репресії та фізичне знищення генофонду нації – інтелігенції, до якої, без сумніву, належали й облікові працівники, практики та вчені.

У методичному плані доходило до облікових та економічних абсурдів. Обліковій науці була нав'язана велика дискусія, яка повністю наперед була зведена до ідеологізації бухгалтерського обліку.

У 1931 році в газеті "Більшовик" з'являється стаття Е. Кольмана, в якій він звинувачує шкідників обліково-теоретичного фронту в тому, що вони залишок товарів у баланс вчать оцінювати за собівартістю, а не за продажними цінами. Виробляється товарів багато, а купити їх за такою ціною неможливо. Така методика свідчить про занижену величину товарної маси і в результаті в СРСР товарів менше, ніж дійсно є. Це принижує соціалізм перед капіталістами, і така оцінка носить контрреволюційний

характер [12, с. 475]. Д. Савшинський писав, що рахунки фінансово-результативні, це "пережиток капіталізму" і соціалістичне господарство в своїй номенклатурі подібних рахунків мати не може.

У 1930 році поширення набула праця Н. Блатова, І. Богословського, М. Помазкова "Обліково-бухгалтерські курси дому". Згодом її авторів звинуватили в буржуазній ідеології. М.Х. Жебрак – відомий вчений радянського періоду (українець за походженням) був одним із творців нормативного методу на базі американської системи "стандарт-кост". Тільки вийшла праця "Основні елементи промислового обліку в СРСР і за кордоном", як її назвали "троцькісько-меншовицькою", а автора звинуватили в контрабанді капіталістичних ідей.

Таких прикладів можна подати безліч. Тому дискусія між "старорежимними" і молодими вченими дуже швидко закінчилася на користь останніх. Сферою обліку було визнано все народне господарство, а не окреме господарство, як вважав О.М. Галаган, теорія і галузевий облік були об'єднані в один курс – бухгалтерський облік, а подвійний запис почав трактуватися як складова методу бухгалтерського обліку, а не як об'єктивний закон.

Почав зароджуватися централізований облік. У кінці 1931 року було організовано єдиний орган керівництва соціалістичним обліком – Центральне управління народногосподарського обліку СРСР при Держплані СРСР – ЦУНГЦ.

У 1946 р. в м. Львові виходить праця В. Горбачевського "Курс бухгалтерії", яка мала значний практичний і читачий 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. Леонтьєв, 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 покінула з цими переслідуваннями.

Після 1953 року в обліку спостерігається деяка стійкість. Були 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 Маздорова В.А. [4] та Соколова Я.В. [11, 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.

Німчинов Прокофій Петрович – видатний вчений-економіст в галузі обліку, доктор економічних наук, професор, народився в селянській сім'ї на Полтавщині. Працював на практичній роботі, головним бухгалтером, ревізором, завідував кафедрою бухгалтерського обліку в промисловості Київського інституту народного господарства (нині Київський національний економічний університет). Зробив значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в ключових галузях промисловості. Автор понад як 200 наукових праць, в т.ч. багатьох підручників, навчальних посібників, монографій.

Життєвий шлях А.М. Кузьмінського розпочався в селі Яцковичі Овруцького району Житомирської області в родині бухгалтера і вчительки, народився 8 листопада 1935 р. Після закінчення середньої школи у м. Дубно він вступив до Львівського державного університету, а потім перевівся до Львівського торговельно-економічного інституту. Після завершення освіти обіймав посаду старшого викладача в Ужгородській обліково-бухгалтерській школі, звідки перейшов на роботу до Київського інституту народного господарства. Цьому вузові А.М. Кузьмінський віддав понад 30 років свого життя. Тут він пройшов усі щаблі професійного зростання – від аспіранта до професора, доктора економічних наук, завідувача кафедри.

За вагомий внесок у розвиток бухгалтерської науки і вищої школи його було удостоєно звань Заслуженого діяча науки і техніки України та обрано академіком АН Вищої школи України.

Перу А.М. Кузьмінського належать десятки наукових праць, підручників, посібників, за якими сьогодні навчаються студенти не тільки в Україні, а й за її межами. Зокрема, це книги "Теорія бухгалтерського обліку", "Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності", "Бухгалтерський облік у промисловості будівельних матеріалів" та ін. Багато публікацій присвячено комп'ютеризації обліку.

Розробляючи методологію нового журналу "Бухгалтерський облік і аудит", аналогів якого в Україні тоді не було, Анатолій Миколайович особливу увагу приділяв тим проблемам, що мають найважливіше значення для розвитку теорії та становлення практики бухгалтерського обліку і аудиту в молодій Українській державі. На це він спрямував творчий пошук редакційного та авторського колективу.

Учений зі світовим ім'ям, А.М. Кузьмінський брав активну участь у роботі міжнародних галузевих організацій, зокрема Європейської асоціації бухгалтерів. З кожного закордонного відрядження він приїздив, сповнений нових ідей щодо реформування національних нормативів обліку згідно з вимогами міжнародної практики, впровадження найсучасніших досягнень у цій галузі. Журнал опублікував ряд наукових розробок відомих фахівців школи і напрями обліку. Широко висвітлювався зарубіжний досвід.

Дбаючи про майбутнє української науки, Анатолій Миколайович залучав до авторського активу молодих науковців.

Умілий організатор, що володів сучасним економічним мисленням, він сам працював з натхненням, передаючи свою відданість справі й захопленість професією всім, хто знаходився поруч з ним. Україна вступає в новий історичний період – період незалежності і формування нових національних економічних відносин на засадах ринкової економіки, формується нова облікова політика держави, але це ще поки не історія, це – її майбутнє.

Найбільш повно і всесторонньо розкритий вклад українських вчених в розвиток бухгалтерської науки, її подальше удосконалення, становленню і розвитку системи бухгалтерського обліку у навчальному посібнику відомого українського вченого Франца Францовича Бутиця "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.

Перший етап становлення національної системи бухгалтерського обліку був розпочатий, завдяки прийняттю Указу Президента України "Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики" від 23 травня 1992 р. № 303, яким фактично було розпочато роботу з удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів. Для забезпечення здійснення положень цього Указу Кабінет Міністрів України прийняв постанову "Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку та статистики" від 4 травня 1993 р. № 326. Конкретні шляхи щодо трансформації національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами обліку були визначені у "Програмі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів", що була затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706. Програмою передбачалось, що реформування системи бухгалтерського обліку є складовою заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Програма також передбачала здійснення в 1999-2001 рр. переходу суб'єктів господарської діяльності до використання міжнародних стандартів фінансової звітності, його гармонізацію. Такий перехід відбувається в рамках реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію зі світовим економічним співтовариством, яка передбачає адаптацію законодавства України до законодавства розвинутих країн.

Виконання Програми реформування бухгалтерського обліку передбачало розробку і запровадження 24 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Міністерство фінансів України наказом № 248 від 1 грудня 1998 року затвердило "Графік розробки, затвердження та запровадження положень (стандартів) з бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів обліку (МСО)", який передбачав розробку і впровадження П(С)БО в період з березня 1999 року по липень 2001 року. Зазначена кількість П(С)БО була підготовлена і затверджена. В подальшому підготовлено і затверджено іще шість нових П(С)БО за № 25-33, видання яких за Графіком 1998 року не передбачалось. За станом на 1 жовтня 2008 р. затверджено 33 національних П(С)БО.

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.

Першим, хто здійснив практичні кроки у реформуванні бухгалтерського обліку, була вітчизняна банківська система. Протягом у 1997-1998 років правлінням Національного банку України (НБУ) була розроблена програма реформування бухгалтерського обліку та звітності (постанови НБУ від 17 жовтня 1996 р., № 272 та від 29 листопада 1996 р., № 315), якими передбачалось проведення конкретної роботи по переходу банківської системи України на ведення бухгалтерського обліку та складання звітності відповідно до міжнародних стандартів. Постановою правління НБУ від 17 червня 1997 р. № 191 був затверджений "План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків", який було введено в дію з січня 1999 року. Це дало можливість суттєво розширити професійне коло бухгалтерів та аудиторів, які стали першими набувати практичного досвіду реформування бухгалтерського обліку та звітності у банках за міжнародними стандартами.

Першими виробничими структурами, що ввели елементи міжнародних принципів обліку та звітності, стали відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти та професійні учасники фондового ринку. Ці суб'єкти господарювання, починаючи з 1999 р., складають звітність за новими формами, які затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27 січня 1998 р. № 11. Такі форми звітності складено відповідно до вимог МСБО.

Першим кроком до інтеграційних процесів входження у бухгалтерську практику було те, що Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФГБАУ) у 1998 році здійснила переклад та видання книги "Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку". У 2001 р. з дозволу КМСБО ця авторитетна громадська організація видала книгу "Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000", що стало значною подією щодо ознайомлення широкої бухгалтерської громадськості з МСБО.

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", який передбачав регулювання бухгалтерського обліку в напрямку гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності. Саме цей закон встановив основні принципи бухгалтерського обліку, визнавши його дані базовими для складання будь-якої звітності, в якій містяться вартісні показники.

З 1 січня 2000 р., з моменту введення в дію закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [7], усі суб'єкти підприємницької діяльності мають змогу самостійно визначати облікову політику суб'єкта господарювання; обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них; затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації; встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління, включаючи ведення в окремій системі рахунків і реєстрів обліку доходів, витрат, активів, зобов'язань у потрібному суб'єкті господарювання аспекті деталізації та регламентації управлінського обліку.

Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів господарювання і організацій та інструкцію до його застосування, який було введено з 1 січня 2000 року. Новий План рахунків побудований за концепцією, коли назви і призначення рахунків і субрахунків збігаються з назвою і змістом показників Балансу і Звіту про фінансові результати, що дає змогу безпосередньо з рахунків і субрахунків нового Плану рахунків отримувати інформацію для складання фінансової звітності.

Свій внесок для становлення і розвитку бухгалтерського обліку як науки в Україні, підготовці висококваліфікованих 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. Валусь, 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. Гуцайлук, С.М. Деньга, М.Я. Дем'яненко, Р.Т. Джого, В.М. Добровський, В.І. Єфіменко, І.П. Житна, В.П. Загородній, 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. Лишленко, В.Г. Линник, В.С. Лень, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, І.В. Малишев, Є.В. Мних, Л.В. Нападковська, Г.В. Нашкєрська, П.П. Німчинов, В.О. Озеран, В.М. Олійник, Ю.І. Осадчий, В.М. Пархоменко, С.І. Прилипка, 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. Чижєвська, 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.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

З тих пір, як Лука Пачолі написав свою книгу "Трактат про рахунки і записи" (у Венеції, 1494 році) пройшло понад 500 років, а бухгалтерський облік, по суті, залишився незмінним. Мабуть, Лука Пачолі почував би себе комфортно при існуючих облікових системах. Йому було б нескладно зрозуміти і нові фінансові інструменти, які спочатку, можливо, завдали йому клопоту.

На заміну бухгалтерським реєстрам приходять без машинні (електронні) бази даних, частиною яких є і облікова інформація. Менеджерам усіх рівнів управління стає можливим безпосередній доступ до цих даних. Скорочена або повна версія баз даних може передаватися за допомогою найсучасніших інформаційних технологій користувачам, а вони самі зможуть визначати тип облікової інформації чи фінансового звіту, які їм необхідні. Суб'єкти господарювання мають можливість обирати не єдиний спосіб визначення прибутку, а зможуть використовувати весь спектр методів для поглиблення і розширення аналізу. Використання структурованих гіпертекстів дозволяє користувачу одержувати інформацію будь-якого рівня деталізації, яка може йому знадобитись для аналізу. З усією цією інформацією "на кінчиках пальців" інвесторів і здійснюється реальна революція в бухгалтерському обліку. Все, що для цього необхідно, – надалі удосконалювати інформаційну технологію і впроваджувати найновіші її версії.

**Список використаної літератури:**

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. *Кипарисов Н.А.* Курс теории бухгалтерского учета. М.: Госпланиздат, 1940.
4. *Маздоров В.А.* История развития бухгалтерского учета в СССР. – М.: Финансы, 1975.
5. *Малькова Т.Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
6. *Немчинов П.П.* Новая классификация счетов бухгалтерского учета. – К., 1976.
7. *Пачоли Лука.* Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.
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.

ДАНЬКІВ Йосип Якимович – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Ужгородського національного університету

ОСТАП'ЮК Мирослав Ярославович – кандидат економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Ужгородського національного університету