

Белова І. М.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення АПБ
Тернопільського національного економічного університету*

Спільник І. В.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення АПБ
Тернопільського національного економічного університету*

Belova I. M.

*Candidate of economic sciences (PhD in economics), Associate professor,
Lecturer of the department of accounting and economic
and legal support of agrarian and industrial business,
Ternopil National Economic University*

Spilnyk I. V.

*Candidate of economic sciences (PhD in economics), Associate professor,
Lecturer of the department of accounting and economic
and legal support of agrarian and industrial business,
Ternopil National Economic University*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ У XIX–XX СТОЛІТТЯХ

ACCOUNTING IN UKRAINE IN XIX–XX CENTURIES

Анотація. Досліджуються питання наукового розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Проаналізовано досвід минулого, сильні та слабкі сторони, переваги і недоліки облікової теорії та практики за певних умов історичного розвитку; методологічні надбання вітчизняних вчених у сфері бухгалтерської науки; генезис основних облікових парадигм, концепцій, теорій та категорій. Актуалізовано необхідність використання історичного досвіду для вдосконалення сучасної теорії і практики обліку як системи, що постійно розвивається. Історична спадкоємність визначає розвиток методології бухгалтерського обліку, зумовлює необхідність встановлення чітких орієнтирів під час окреслення перспектив подальшого розвитку облікової науки, розроблення концептуальних основ систем сучасного обліку, реформування вітчизняної облікової системи та її гармонізації з передовою світовою обліковою наукою і практикою.

Ключові слова: бухгалтерський облік, господарський облік, подвійний запис, подвійна бухгалтерія, баланс, рахівництво, рахункознавство, наукова теорія обліку, практична бухгалтерія, облікова система, методологія обліку, парадигма обліку, облікова концепція, категорії обліку, парадокси бухгалтерської науки, вітчизняні методологічні надбання.

Вступ та постановка проблеми. Формування науки бухгалтерського обліку, яке зумовлене сукупністю техніко-технологічних, економічних і соціальних факторів, пов'язують із XIX–XX ст. В Україні це становлення відбувалося за особливих обставин, що не могло не позначитися на стані національної облікової системи, з якою наша держава опинилася на порозі здійснення ринкових перетворень і введення облікової методології до рівня світових вимог.

Дослідження еволюції науки бухгалтерського обліку в Україні сприяє розумінню концептуального розвитку методології бухгалтерського обліку, усвідомленню необхідності постійного вдосконалення облікової системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку бухгалтерського обліку в Україні досліджувалися у працях таких науковців, як: Ф.Ф. Бутинець, М.Г. Чумаченко, Є.В. Мних, В.Є. Швець, І.Й. Яремко, О.С. Лемішовська, М.В. Корягін, П.О. Куцик, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, М.Я. Остапюк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків, Н.В. Ярошовець та ін. Однак, зважаючи на значимість цього періоду еволюції науки про бухгалтерський облік для її подальшого розвитку, значний обсяг теоретичних розробок і практичних напрацювань, які не повинні бути назавжди відкинутими через неприйняття історичного контексту їх походження, важливість концептуального розвитку методології бухгалтерського обліку та її гармонізації з міжнародними вимогами, вкрай актуаль-

ними залишаються подальші дослідження у цій царині, які потребують розроблення нових підходів, адже значна кількість окреслених проблем є предметом наукових дискусій і залишаються досі не вирішеними.

Метою даної роботи є висвітлення питань щодо виявлення витоків облікової науки на українських землях, систематизації чинників, що вплинули на процес розвитку бухгалтерського обліку в Україні у XIX–XX ст., аналізу процесу і проблем становлення національної системи обліку в Україні в контексті історичного розвитку; дослідження шляхів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням його національних особливостей та наукових здобутків.

Результати дослідження.

Бухгалтерський облік правомірно розглядати з двох позицій: як практичну й як теоретичну (наукову) діяльність. Як практична діяльність облік, у тому числі господарський, а згодом і бухгалтерський, існував із незапам'ятних часів і був зумовлений потребами здійснення господарської діяльності. Він є з'єднуючою ланкою між господарською діяльністю й особами, які приймають рішення, є своєрідною «мовою бізнесу» [1].

Протягом багатьох століть відбувалося накопичення практичного досвіду і знань у галузі рахівництва, що призвело до необхідності його теоретичного узагальнення у формі наукової теорії (рахункознавства), яка до того

ж покликає вирішувати чимало проблем, які неминує виникати через наявність значної кількості неочевидних або неповних теорій, що не завжди узгоджувалися між собою, нагромадження догм, усталених стереотипів і суперечливих емпіричних правил тощо.

Загально визнаною періодизацією розвитку обліку відзначається, що середина XIX ст. – той рубіж, коли в країнах континентальної Європи стрімко стала розвиватися наукова бухгалтерська думка або те, що скептики вважають ілюзією або колекцією помилок, а облік починає набувати наукового характеру. Тоді вже було закладено основи окремих напрямів обліку, основних облікових теорій, виокремлено парадигми, форми обліку та моделі рахівництва, постала проблема оцінки, окреслилося розуміння предмету і методу обліку, здійснено спроби класифікації рахунків, поділу обліку на синтетичний та аналітичний, започатковано особливий понятійно-категорійний апарат і семіотику (семантику, синтаксис та прагматику) облікового дискурсу як специфічної мови ділового спілкування. Все це – передвісники і логічні причини наукового знання, які дали початок розвитку науки обліку.

Промислова революція, винаходи і відкриття сприяли прискореному розвитку нових галузей промисловості, швидкими темпами зростала торгівля; будувалися магістралі та залізниці; набирало обертов пароплавство; розвивалися пошта і телеграф; було введено в обіг векселі та чеки; зазнали перетворень мінова та кредитна системи; збільшувався обсяг біржових операцій і торговий обіг більшості корпоративних підприємств; підвищувався рівень загальної та спеціальної освіти населення – все це сприяло усвідомленню необхідності раціонального, ефективного, інформативного обліку і звітності, а отже, дало відчутний поштовх розвитку облікової науки і професії бухгалтера [2, с. 242].

Період кінця XIX – середини XX ст. був часом становлення бухгалтерського обліку як сфери наукових знань, у якому стверджуються теоретичні засади обліку як науки. Зародження теорії докорінно змінювало характер практики. Теоретичні розробки узагальнювали практику і разом із тим удосконалювали її [6, с. 4].

Розгляд еволюції будь-яких суспільних явищ і подій неможливий без урахування історичного контексту обставин їх перебігу. На той час України як держави не існувало, а на її нинішніх теренах мало місце колоніальне панування Австро-Угорської імперії на заході та Росії на сході, а тому на західній території розвиток обліку відбувався під впливом німецької бухгалтерської школи, а на східну частину впливали розвиток і становлення молодшої російської бухгалтерської школи. В обох випадках, урахувавши багатонаціональний склад імперій, культурне і наукове надбання не було лише заслугою самих австрійців чи росіян, це ж стосується й обліку [7].

Західний регіон, економіка якого мала аграрний, а згодом аграрно-промисловий характер, у господарському розвитку суттєво відставав від інших країв, що входили до імперії, загалом від передових країн світу. Однак і тут, особливо в другій половині XIX ст., значно поживається економічне життя: створюються позичкові каси, кооперативно-кредитні товариства, відкриваються банки, чималою розвитку набуває готельне та шинкарське обслуговування. Для українців – галичан і буковинців організовуються фінансово-господарські й професійні курси, видається економічна література для заохочення до активної економічної та господарської діяльності. Облік вступає на новий щабель свого розвитку [7, с. 145].

Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, вітчизняні економісти і підприємці зро-

били свій внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілок), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

Незважаючи на подвійний тиск із боку австро-угорської влади та польських можновладців, у Західній Україні розвиваються свої промисловість, торгівля, банківська справа та інші сфери економічної діяльності, а з ними, відповідно, і бухгалтерський облік.

Значною подією в житті українців стало заснування товариства «Просвіта» (1868 р.) і наукового товариства ім. Т.Г. Шевченка (1873 р.). Навколо цих організацій почали згуртовуватися провідні українські вчені-економісти, що не обмежувались літературною і науковою діяльністю й основою державотворення вважали економічне підґрунтя [11, с. 39].

Було засновано низку товариств (українське товариство «Народна торгівля» (1883 р.), перше Товариство українських ремісників «Зоря» (1884 р.), перше страхове товариство «Дністер» (1892 р.), перше товариство взаємного кредиту «Віра» в Перемишлі (1894 р.)), які, відповідно до закону австрійського уряду, зобов'язані були вести обов'язковий облік і звітуватися, а також нести відповідальність за невиконання вимог щодо ведення обліку і подання звітності. Таким чином, наприкінці XIX ст. розвиток обліку є обов'язковим відповідно до законодавства і набуває регламентованого, формалізованого характеру [11, с. 40].

З'являються різноманітні посібники та інструкції для ведення діловодства рідною мовою. Спочатку це були перекладені видання, наприклад Ф. Стефчик «Підручник для спілок ощадності і позичкової системи Ф. Райфайзена» (1900 р.), де було наведено форми бухгалтерських документів і методи їх ведення українською мовою [1, с. 282].

Т. Кормош одним із перших видав «Практичний підручник для товариств задаткових», у якому розкрив економічні та правові засади функціонування, а також порядок організації діловодства і ведення бухгалтерії. Праця Т. Кормоша має надзвичайно велике значення для розвитку бухгалтерського обліку в Україні, є першим посібником українською мовою, що відіграв провідну роль у забезпеченні національного кооперативного руху на західноукраїнських землях [11].

Відомий український політик та громадський діяч К. Левицький також був визначною постаттю як політичного, так і економічного життя на перетині століть. В основі його діяльності були покладені погляди необхідності економічної організованості як головного підґрунтя створення української держави. Як секретар Головного відділу «Просвіти» брав безпосередню участь у поживленні економіко-господарського життя нашого краю. Як керівник і організатор «Народної торгівлі», «Крайового союзу кредитового», а пізніше Ревізійного союзу українських кооперативів (РСУК, 1904 р.) своєю діяльністю вплинув найбільшою мірою на розвиток українського бухгалтерського обліку. РСУК здійснює значну видавничу діяльність шляхом насамперед перекладу німецьких підручників, а також видання своїх. Такі видання РСУК, як «Економіст» (1904 р.), місячник «Самопоміч» (1909–1914 рр.), а також часописи для спілок, становили теоретично-методичну основу трактування і відображення господарських фактів у бухгалтерському обліку [11, с. 41].

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

Українська економічна газета «Діло» була заснована як громадсько-політичний часопис В. Барвінським у 1880 р. у Львові [7, с. 150].

В. Нагірний заснував першу українську торговельну установу «Народна торгівля» (1833 р.), товариство ремісників «Зоря» у Львові, товариство взаємних забезпечень (1891 р.), був головою товариства «Руська ремісничо-промислова бурса» (1898 р.), засновником товариства з обмеженою відповідальністю «Народна гостинниця» (1899 р.), засновником жіночої промислової спілки «Труд» (1901 р.). Ним організовано навчання української молоді з вивчення кредитування, ведення обліку в готельному, шинкарському, кав'ярному промислі. У той час він видав низку посібників із ведення бухгалтерського обліку [11, с. 42].

Т. Войнеровський 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.

Р. Залозецький із 1904 р. обіймав посаду англійського консула у Львові, де й відстоював інтереси англійських і французьких нафтових фірм. Після Є. Олесницького, засновника «Сільського господаря», він став його президентом. Основна заслуга Р. Залозецького полягає у заснуванні з його ініціативи і за його допомоги «Торговельної школи» при товаристві «Просвіта» у Львові, метою якої була підготовка спеціалістів з організації торгівлі, банківської справи, бухгалтерського обліку.

Після Лютневої та Жовтневої революцій у 1917 р. в Україні було створено Українську Народну Республіку (УНР), потім – Гетьманат Скоропадського, згодом – Директорію УНР. У цей час було здійснено низку спроб провести економічні і, зокрема, грошову реформи.

Директорія УНР діяла в критичних політичних, економічних і соціальних умовах. Східна Україна (менша територія, ніж до 1917 р.) залишалася в складі Російської імперії, а західноукраїнські землі були захоплені Польщею, Румунією та Чехословаччиною. Волинь і Галичина відійшли до Польщі, Буковина – до Румунії, а Закарпаття – до Чехословаччини.

Колоніальна політика негативно впливала на розвиток економіки Західної України. Штучне заселення колоністів призвело до застою й аграрної кризи на селі, які тісно переплелися з промисловою. Українці 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.

Програма відновлення кооперації передбачала й створення кредитних кооперативів. Створюються кредитні каси та «Українбанки». Основною формою розрахунків по кредитах та інших операціях був вексель. Практикувалося дисконтування векселя через кредитні організації. Керівним органом кредитних кооперативів у Галичині був «Центробанк».

Українські кооперативи працюють за принципом «свій до свого по своє». Згодом виникають ще й інші кооперативні банки, наприклад «Промбанк». Широка мережа різних кооперативів вимагала належного управління, контролю та обліку їх діяльності.

У другий період розвитку бухгалтерського обліку (від 1920 р. до початку Другої світової війни) роль РСУК значно зросла, він відновив свою діяльність у 1921 р., і саме РСУК займався вищезазначеними питаннями.

РСУК через свої друковані органи – місячник (1928–1939 рр.) «Кооперативна республіка» та тижневик «Господарсько-кооперативний часопис» (1921–1944 рр.) – проводили кооперативну ідеологію, публікували відповідні інструкції, поради щодо ведення господарської діяльності в цілому і обліку зокрема, обнародували кооперативну статистику, прогнозували кооперативну діяльність. РСУК, як уже згадувалося вище, проводив також ревізію спілок [11, с. 45].

У цей час виходить відома в Галичині та Західній Україні праця з нового українського бухгалтерського обліку, видана у Львові за допомоги і фінансової підтримки В. Нестеровича «Спрощене книговодство».

Оскільки територія України свого часу входила до складу Російської держави, то й розвиток наук про облік на цих землях наклав свій відбиток на формування українського обліку в цілому.

У Росії (частиною якої була Східна Україна) успішному розвитку обліку заважали догматизм мислення, слабка правосвідомість, низький рівень грамотності та математичних знань, переважно застосовувалася проста форма обліку, однак було поширене документування, здійснення інвентаризації, складання звітності. Облік набув поширення у торгівлі, на казенних підприємствах, а згодом у поміщицьких господарствах. Послідовники Петра І намагалися поліпшити облік, і найбільш дієвим засобом для цього була визнана подвійна бухгалтерія. Першим тлумачем подвійного запису в Росії був М.Д. Чулков, який у книзі «Направление необходимо важное для российских купцов, а более для молодых людей» (1788 р.) описав французьку форму рахівництва. Перша книга з обліку російською мовою «Ключ комерции для торговли, то есть наука бухгалтерии, изъясляющая содержание книг и происхождение счетов коммерческих», видана в 1783 р, викладала облік за староталійською формою. В 1804 р. було видано книгу І. Серікова «Совершенный счетовод, или Краткое и ясное руководство по бухгалтерии вообще с присовокуплением практических торговых примеров», де викладено німецьку форму рахівництва [4, с. 166–167].

Систему бухгалтерського обліку, зокрема в торгівлі, регламентував Банкрутський статут від 1800 р. Обов'язковими обліковими реєстрами за статутом були: товарна касова та розрахункова книги. Гуртова торгівля обов'язково велася за подвійною бухгалтерією, а роздрібна – за простою, тому в гуртовій торгівлі додатково застосовувалися ще такі реєстри: журнал хронологічних записів, книга вихідної кореспонденції, книга вихідних рахунків, книга вихідних фактур, Головна книга.

Засновником російської бухгалтерської школи вважається К. Арнольд який запровадив багато нововведень у систему обліку, у т. ч. торговельний облік. Це, зокрема, запровадження синтетичного рахунку товарів; методика резервування та обліку коштів для погашення збитків; форма записів господарських операцій (дебет рахунку, сума, кредит рахунку, опис операції, сума); відкриття рахунку Капіталу і т. д. У своїх працях К. Арнольд дає також історичні довідки про розвиток бухгалтерського обліку [4].

У 1809 р. в Санкт-Петербурзі вийшла праця І. Ахматова «Итальянская или опытная бухгалтерия». Автор вважає, що предметом обліку є не саме господарство, а його зображення на рахунках. І хоча книга майже вся була присвячена торговельному обліку, має невеличкий розділ із фабричного обліку. Для подвійного рахівництва автор рекомендував ведення трьох основних книг: Меморіалу, Журналу і Головної книги, під час ведення записів за системою подвійної бухгалтерії він указує на необхідність допоміжних книг [1].

Є. Мудров викладав у своїх працях методику ведення промислового обліку за німецькою формою рахівництва, а І. Вавилов свої праці присвятив веденню торговельного обліку.

З XIX ст. починалося створення спеціальних комерційних навчальних закладів. Так, у 1810 р. було відкрито Московську академію комерційних наук, комерційні училища в Петербурзі та Москві. Отже, формування російської бухгалтерської школи відбувалося на ґрунті різноманітних шкіл, в яких на першому етапі головну роль відводили німецькій школі.

У другій половині XIX ст. бухгалтерський облік поряд з обслуговуванням торгівлі проникає у поміщицькі маєтки. У 1860 р. в Росії був відкритий Державний банк, а потім почали виникати й приватні банки, тому друкуються книги і самовчителі з банківського обліку [9].

На початку XX ст. створюються вищі 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.

Із 20-х років починається радянський етап колонізації України. Видання у 1918 р. ЦВК Основних положень обліку майна стало новим кроком на складному шляху відродження облікової думки в Україні. На тлі тогочасних перетворень з'являються нові вчені-економісти, обліковці Р.Я. Вейцман, М.О. Блатов, О.П. Рудановський і О.М. Галаган, а отже, й нові новаторські пропозиції. З ними тісно співпрацював визначний український економіст М.І. Туган-Барановський [6].

За весь період існування радянської влади на всіх її етапах – періоду Громадянської війни, відбудовчого періоду, Другої світової війни, післявоєнного періоду, розпаду СРСР – бухгалтерський облік будувався на централізованих засадах і перебував під ідеологічним впливом [7].

Протягом 20-х років XX ст. дослідження охопили історію бухгалтерського обліку, розвиток облікової професії, професійну етику, облікову політику, стандарти та загальні питання звітності, методологію наукового дослідження, соціальну роль бухгалтерського обліку. Це якраз стосується непу, який із 1921 до 1929 р. реставрував традиційні системи бухгалтерського обліку.

Цей період був періодом піднесення і розквіту не тільки бухгалтерського обліку, а й економіки у цілому. Однак, побачивши в непі переваги ринкових відносин, більшовицькі політика та ідеологія підмінили реальні економічні процеси штучними. Неп було згорнуто, і почався розквіт «сталінської демократії», деформувалися навіть принципи бухгалтерського обліку. Найбільших утисків зазнавали талановиті та впливові вчені, зокрема О.П. Рудановський і О.М. Галаган [10].

У 30-х роках XX ст. зароджується соціалістичний облік. Його фундаторами та представниками стали Н. Ласкін, Н. Гегечкорі, Е. Глейх, П. Клейман, Д. Андріонов та ін. Найбільшим «теоретичним досягненням» став його класовий характер. У методичному плані доходило до облікових та економічних абсурдів. Обліковій науці була нав'язана велика дискусія, яка зводилася до ідеологізації бухгалтерського обліку. У 1930 р. поширення набула праця М. Блатова, І. Богословського, М. Помазкова «Учетно-бухгалтерские курсы дома», яких згодом звинуватили в буржуазній ідеології.

У 1931 р. в газеті «Большевик» з'являється стаття Е. Кольмана, в якій він звинуватив «шкідників обліково-теоретичного фронту» в тому, що вони залишок товарів у балансі вчать оцінювати за собівартістю, а не за цінами продажу, що свідчить про занижену величину товарної

маси. Ця методика, за словами автора, принижувала соціалізм і носила контрреволюційний характер. Д. Савшинський писав, що рахунки фінансово-результативні – це «пережиток капіталізму» і соціалістичне господарство у своїй номенклатурі подібних рахунків мати не може. М.Х. Жебрак, відомий учений радянського періоду (українець за походженням), був одним із творців нормативного методу на базі американської системи «стандарт-кост». Праця «Основные элементы промышленного учета в СССР и за рубежом», що вийшла незабаром, була піддана жорсткій критиці, а її автор був звинувачений у плагиаті капіталістичних ідей.

У 1946 р. у Львові виходить праця В. Горбачевського «Курси бухгалтерії», яка мала значний практичний і читацький інтерес [9].

Радянська Україна у складі колишнього СРСР зазнала таких же потрясінь, як щодо бухгалтерського обліку, так і стосовно тих учених, які його формували. Вчені всіх національностей – Я. Гальперін, Н. Кипарісов, Н. Леонтьєв, О. Рудановський, О. Галаган, М. Жебрак та ін. відчували утиски з боку уряду.

З 1917 до 1953 р. бухгалтерські кадри витримали «три перевірки», і тільки смерть Сталіна покінчила із цими переслідуваннями. Після 1953 р. в обліку спостерігалася певна стійкість. Були значні досягнення в галузі господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, механізації, а потім автоматизації обліку, його централізації. Облік був спрямований на обслуговування адміністративно-командної системи управління, у зв'язку з чим до системи бухгалтерського обліку були введені показники плану і різного роду нормативи, за допомогою яких здійснювався контроль над фінансово-господарською діяльністю. Серед досягнень – заміна незручної форми обліку Журнал-Головна італійською формою рахівництва, розроблення рахункового плану-мінімуму, де було обґрунтовано економічну характеристику рахунків, взаємозв'язок між рахунками (типова кореспонденція), будова аналітичного обліку за кожним рахунком [7].

Поряд із московською та петербурзькою формується українська бухгалтерська школа. Створюються спеціалізовані вищі навчальні заклади в Києві, Харкові, Одесі, а згодом у Тернополі. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили такі вітчизняні вчені, як П.П. Німчинов, І.І. Каракоз, М.Г. Чумаченко, А. М. Кузьмінський, В.В. Собко, Ю.Я. Литвин, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, Ф.Ф. Бутинець та ін. [5].

Отримання Україною статусу незалежної держави в 1991 році та її входження в європейський простір поставили нові вимоги до системи бухгалтерського обліку. На основі загальної системи методологічних підходів вироблено власний набір методологічного інструментарію і стратегію формування національної системи бухгалтерського обліку [3, с. 5].

Перші рішення щодо реформування бухгалтерського обліку були прийняті Указом Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики» від 23.05.1992 № 303/92. Проте до остаточного введення в дію нової облікової системи минуло кілька років. Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706 була затверджена «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», яка визначила основні напрями бухгалтерської реформи. Реальні революційні перетворення у бухгалтерському обліку та звітності в Україні почалися з моменту прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. На виконання цього

Закону методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів протягом 1999–2002 рр. були підготовлені та затверджені наказами Міністерства фінансів України стандарти бухгалтерського обліку.

Висновки. Дослідження розвитку бухгалтерського обліку в Україні дає можливість окреслити основні його історичні закономірності: актуальність накопиченого досвіду; спадкоємність позитивних моментів попере-

дніх епох; залежність розвитку системи бухгалтерського обліку від загального рівня розвитку економіки та характеру соціально-економічної системи; відносна самостійність як окремих елементів, так і системи бухгалтерського обліку в цілому відносно рівня соціально-економічного устрою та можливих перспектив його зміни; поглиблення вимог із боку користувачів до рівня інформаційної насиченості бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] : у 2-х ч. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – 1024 с.
2. Клименко Д.О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки / Д.О. Клименко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Вип. 8(29). – Ч. 1. – С. 236–245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/User/Downloads/ecnof_2011_8_32.pdf.
3. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : [монографія] / М.В. Корягін, П.О. Куцик – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.
4. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета : [учеб. пособ.] / Е.В. Лупикова. – М. : КНОРУС, 2009. – 256 с.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Мних Є.В. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти) : [монографія] / Є.В. Мних, В.Є. Швець, І.Й. Яремко – Львів : Каменяр, 2000. – 208 с.
7. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків – К. : Знання, 2005. – 276 с.
8. Томчук О.Ф., Ніжинський С.В. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні / О.Ф. Томчук, С.В. Ніжинський [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/23_snd_2008/economics/26620.doc.htm.
9. Швець В. З історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга половина XIX – початок XX ст.) / В.Є. Швець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 7. – С. 28–31.
10. Яремко І.Й., Лемішовська О.С. Історія обліку, аналізу та аудиту : [навч. посіб.] / І.Й. Яремко, О.С. Лемішовська – Львів : Львівська політехніка, 2015. – 220 с.
11. Ярошовець Н.В. Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні (методологічний аспект, історико-теоретичний вимір) : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Н.В. Ярошовець ; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2002. – 219 с.

Аннотация. Исследуются вопросы научного развития бухгалтерского учета в Украине. Проанализированы опыт, сильные и слабые стороны, преимущества и недостатки учетной теории и практики в определенных условиях исторического развития; отечественные методологические достижения ученых в сфере бухгалтерской науки; генезис основных учетных парадигм, концепций, теорий и категорий. Актуализирована необходимость использования исторического опыта для совершенствования современной теории и практики учета как системы, что постоянно развивается. Историческая преемственность определяет развитие методологии бухгалтерского учета, предопределяет необходимость установления четких ориентиров при обрисовке перспектив дальнейшего развития учетной науки, разработке концептуальных основ систем современного учета, реформировании отечественной учетной системы и ее гармонизации с передовой мировой учетной наукой и практикой.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, хозяйственный учет, двойная запись, двойная бухгалтерия, баланс, счетоводство, научная теория учета, практическая бухгалтерия, учетная система, методология учета, парадигма учета, учетная концепция, категории учета, парадоксы бухгалтерской науки, отечественные методологические достижения.

Summary. Deals with the issues of accounting scientific development in Ukraine. The past experience, strengths and weaknesses, advantages and disadvantages of accounting theory and practice under the certain conditions of historical development; domestic methodological gains of scientists in the field of accounting science; the genesis of the main accounting paradigms, concepts, theories and categories have analyzed. The necessity of using historical experience to improve the modern theory and practice of accounting as a constantly developing system is updated. Historical continuity determines the development of accounting methodology, necessitates the establishment of clear benchmarks in outlining prospects for the further development of accounting science, the development of modern accounting systems conceptual foundations, the reforming of the domestic accounting system and its harmonization with advanced world accounting science and practice.

Key words: accounting, business accounting, double entry, double accounting, balance, bookkeeping, scientific accounting theory, practical accounting, accounting system, accounting methodology, accounting paradigm, accounting concept, accounting categories, paradoxes of accounting science, domestic methodological attainments.