

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА
з дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)»
на тему:

«Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні»

Студента (-ки) 3-о курсу групи ОБС-31

напряму підготовки 6.03.05.09 «Облік і аудит»
_____ Джерелейко Т. В. _____
(прізвище, ім'я)

Науковий керівник: Гудзь Н.В.

_____ (посада, вчене звання, науковий ступінь,
_____ прізвище, ініціали)

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Членикомісії:

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

Зміст.

Вступ

1. Зародження української держави і обліку на її території:.....	3.
2. Розвиток обліку в Україні в кінці XV – XIX ст.....	14.
3. Бухгалтерський облік в Україні у XX ст.....	17.
4. Перспективи розвитку обліку в Україні.....	21.
Висновки.....	27.
Список використаних джерел.....	28.

Вступ

З появою людської цивілізації тисяч років тому виник і перший облік. Перші кроки тоді ще примітивного обліку мали величезні наслідки для історії. Потреби господарського життя викликали розвиток і в подальшому удосконалення обліку, що.

В даній роботі розглянута історія виникнення бухгалтерського обліку на території Української держави та етапи становлення та розвитку спонукало в свою чергу до розвитку таких наук як математика і письмо.

Розвиток бухгалтерського обліку став логічним кроком в розвитку людства. Зародження певних господарських відносин в соціумі вимагало створення дієвих прийомів визначення наявного у власника майна та контролю за його використанням цього майна. Бухгалтерський облік з часом еволюціонує, на кожному етапі так званої еволюції суспільства розширюються, уточнюються та переглядаються його теоретичні основи і практика здійснення.

Сьогодні при зміні економічної реальності необхідно приділяти увагу розробці нових й коригуванню вже існуючих засад розвитку бухгалтерського обліку. В ході виконання даної роботи необхідно обов'язково враховувати результати які були надані в ході історичного дослідження розвитку обліку. Значення історії обліку винятково важливе для розуміння його сучасного стану та оцінки можливих напрямів подальшого його розвитку і удосконалення.

Знання „Історії розвитку бухгалтерського обліку” дає змогу набути необхідні знання з історії бухгалтерського обліку, його зародження та історичної еволюції на протязі цілих століть, як економічної науки, навчити аналізувати, досліджувати і оцінювати бухгалтерський облік в історичному ракурсі та на цій основі виводити основні тенденції розвитку облікової науки на його сучасному етапі.

1. Зародження української держави і обліку на її території:

В дослов'янський період на території України проживали різні племена. Найбільш відомі серед них це трипільці які існували з 2500 до 2000 років до Різдва Христового (надалі Р.Х.). У трипільців широкого розвитку набуло гончарство, кераміка. Археологи знаходять велику кількість, табличок статуєток, як умовного (абстрактного) характеру, так і реалістичні. Призначення їх не до кінця відоме. Є думки, що вони могли бути дитячими іграшками, виконувати релігійні та ритуальні функції. Також, що реалістичні глиняні статуєтки використовувалися для обліку майна, через форму зображення на них тварин, людей, знарядь, праці. Трипільські вироби нагадують старогрецьку кераміку. На жаль, таблички крітомікенської культури не розшифровані і до сьогодні. Тому стверджувати, чи припускати, що крім статуєток для обліку майна трипільці застосовували глиняні таблички досить сміливо. Одне незаперечне, в надрах трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами, господарством повинен був існувати і відповідний облік майна. А глина і високий рівень гончарства нашою хулюють на думку, що це могли бути і глиняні таблички, і статуєтки, згадаймо Вавилон - глиняні таблички, Єгипет - папірус. Облік проводився в ті часи на найбільш, поширеному матеріалі, що відповідав цій меті на даній території.

Спроби розшифрувати трипільські знаки за допомогою древньогрецької та інших європейських мов не дали, як відомо, бажаних результатів. Це пов'язано з тим, що знаки перших мов - шумерський клинопис, єгипетські та китайські ієрогліфи означали слова, а букви древньогрецької або латині – звуки. Нещодавно наш земляк, Анатолій Кишишин, який сьогодні працює в Москві, відомий шумерознавець, якраз підійшов до вирішення проблеми з цієї позиції. Як виявилось глиняні кульки різного діаметру використовувались трипільцями перш за все в храмових господарствах для обліку зерна, худоби та інших продуктів. При цьому сама велика кулька означає число 360, тобто кількість днів в році, середня 60 (що рівне загальній кількості суглобів на пальцях рук і ніг), 10 – кількості пальців

на руках і ногах. Відносно „дзвіночків” на глиняних табличках то вони означають одиницю, крапка – десять, інші піктограми – назву продуктів і міру їх об’єму. „Дзвіночки” знаходять разом з кульками постійно в трипільських поселеннях. До речі вони експонуються в Національному музеї історії України у Києві. Вже сьогодні ми можемо стверджувати, що в надрах трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами, господарством існував чітко відпрацьований, системний облік майна. Звичайно все вищесказане - на сьогодні лише гіпотеза, але гіпотезааргументована, яку сьогодніпрацьовують зарубіжні вчені – шумерознавці.

В добу мідії бронзи ще яскравіше вимальовується різниця культурних впливів, під яким перебували південна та північна частина Східної Європи. Територія України перебувала під впливом таких осередків як передньоазійський, кавказький та західноєвропейський, ближче – угорський. З кінцем бронзового віку на Україні пов’язане місцеве виробництво бронзи та висока ливарна техніка її. Помічається кілька культур які мали свої прикмети: Білогородська, Висоцька, Ворхияредністровська. Вони характеризуються скотарсько-хліборобським побутом і зв’язками з Італією, Наддунайщиною, Сибіром. Таким чином розвиток виробництва та торгівліобов’язково спричинив і ведення обліку. Хоч ми і не маємо на сьогодні ніяких доказів. На цю добу припадає поява на Україні першого народу – кіммерійців, який описав у 5 столітті Геродот. Хронологічно культура кіммерійців датується 1500 до 700 р. до Р.Х. Кіммерійці характеризуються табунним скотарством, високою культурою кераміки табронзи з кольоровими інкрустаціями. Вони були першим народом, який мав царів. А це є не щоінше як підтвердження того, що перед з обліком тут мали місце і елементи права.

Починаючи з VII століття до Р.Х., на початку залізного віку на узбережжі Чорного моря України почали селитись греки які торгуючи з народами, що тамжили, а також у пошуках кращого життя, заснували міста-

колонії. Зараз відомі такі як Тіра в лимані Дністра, Ольвія в лимані Дніпра, Херсонес, Феодосія, Пантікапей (Керч).

Грецькі колоністи несли з собою і свою культуру: дещо вищу від тих народів, що жили за межами грецьких міст. В свою чергу іоблік у грецьких колоніях був організований за тими же принципами щоі в Греції. Облік вівся на вибілених гіпсом дощечках, глиняних черепках, інколи на папірусі. Основною грошовою одиницею була драхма. Сто драхм становили міну, а 60 мін – талант.

Серед грецьких колоній перше місце займаєОльвія. В місті була розвинена місцева промисловість, зокрема, керамічніі ювелірні вироби, виробництво зброї. Як іі інші чорноморські колонії Ольвія карбувала власну монету, вела в значних розмірах торгівлю. Це ще раз підтверджує те, що торгівля та грошовий обіг вимагали належногообліку.

Грецька цивілізація значновпливала на скіфські народи. В свою чергу на греків мали вплив і скіфи. Іранське плем'я скіфів теж з'явилося в Україні приблизно в VIII-VII ст до Р.Х. Разом з греками вони утворили євразійську культуру. Зрозуміло, що ця культураі породила своєрідний облік.Хочадостовірних історичних таархеологічних фактів, які б свідчили про рівень обліку цієї цивілізації немає. Але досконале різьбярствоі ювелірне виробництво, а також різноманітні круглі печатки і таблички з записами, подібними до вавілонських і персидських, наводять на думку, щооблік у цій змішаній культурі теж був змішаним з грецько-персидським, але з пріоритетом першого. У V столітті до Р.Х. утворилося Боспорське царство, яке займало територію Чорноморського узбережжя та Кримський півострів. Столицею в ньому було м. Пантікапей. У Боспорському царстві велася жвава торгівля з Афінами, воно мало свої банки-трапези, чеканило монету. Навіть після того, як Боспорське царство стало васалом Римської імперії і в обігу з'явилися римські монети, в ньому збереглися ті ж принципи ведення обліку, щоі в Древній Греції. Це було в I столітті нашої ери. Дальший період присутності на території України в період з II ст. до Р.Х. доII століття нашої

ери сарматів говорять про те, що вони перейняли майже повністю культуру скіфів.

Потім присутність та переміщення через територію України аланів, готів, гунів, аварів, болгар, хозар, угрів, печенігів хоч і доніс нам певні відомості про ведення цими народами господарства, однак про стан ведення обліку ми не маємо ніяких відомостей. Хоча можна з впевненістю сказати, що він був присутній, як і у скіфів і вівся приблизно на такому рівні.

Перші відомості про населення предків українських племен датуються періодом так званої Черняхівської культури. Вчені-історики відносять її до IV-VII сторіччя нашої ери. Поля поховань дають можливість зробити висновок про значні торгові зносини, грошовий обіг, а відповідно облік носії цієї культури. У могилах полів, за підрахунками А. Монгайта, до 1955 року знайдено біля 800 римських монет. Про це ж свідчать і численні фібули т.зв. “провінційно–римського” типу.

Слов’яни які називались Венеди були відомі від старогрецьких та римських письменників. Готський історик Йордан писав, що “Анти найхоробріші між Венедями, живуть над луком Чорного моря, від Дністра до Дніпра”, хоча за іншими відомостями можна стверджувати, що держава антив об’єднувала значно більшу територію.

Анти, як вважає більшість істориків були носіями Черняхівської культури. Незважаючи на те, що з археологічного погляду пам’ятки антив ще мало досліджені, збереглося чимало відомостей про громадську та політичну їх організацію. Антські речі знайдені у басейні р. Рось свідчать про існування там певного рівня облікової культури, існування царської влади про певні паростки правової політики. В обігу з’явилися іранські (сасанідські) монети. Держави антив проіснувала з кінця IV до початку VII ст. Одночасно з антами починають вживати назву слов’яни, яка згодом повністю утверджується.

Поселення українців VII – VIII стліть, за даними археологів і знахідок, свідчать про достатній розвиток в них скотарства, рільництва, гончарства, обробки заліза, ткацтва та інших ремесел (Рибаков Б.А. Ремесло древней

руси. М., 1948, с.142). Відомо з знайдених в розкопках монет, що в той час на території України велась досить значна торгівля з Китаєм, Індією, особливо з арабським халіфатом. Диргеми (грошова валюта арабського халіфату) вказують на майже точні дати ведення торгівлі, так як їх карбували тільки за життя того чи іншого халіфа. Крім арабських монет знайдено західноєвропейські: французькі, німецькі, англійські та інші. Арабські письменники багато оповідали про слов'ян (українців), про торгівлю з ними. Вони писали, що українські купці приходили до Багдаду, Закавказзя, навіть до Олександрії. Арабський письменник кінця VIII ст. Мохамед Бен Істак писав, що ці товари спрямовували до Тегерану [Т. ARNE. *La Suede et l'Orient*, Upsala, 1914, с. 7.20.207]. Ці факти свідчать про необхідність ведення обліку в той час, особливо торговельного, так як торгівля велась з різними країнами і на далеких віддалях.

У 846 році араб Ібн-Хурдадбег, завідувач пошти в Ірані, у своїх славетній "Книзі шляхів та царств" змалював інтернаціональний характер торгівлі цієї доби, відзначаючи те, що від Рейну та Дунаю до Середньої Азії купці розмовляли різними мовами в т.ч. і слов'янською [M. de TAUBE *Rome et Russie avant l'invasion des tatars*. Paris, 1949, с. 90-91]. Яка арабська торгівля занепадала важливим шляхом "зварягу греки", атакою шлях який перетинав Україну з Сходу на Захід. Роль українських племен не була пасивною в цьому торговельному вирі. Вони не обмежувались транзитною торгівлею, а вносили в неї і свої товари – хутро, віск, мед. Поставляли вони і "челядь" – рабів. Торгівля і відповідно товарний і грошовий обіг вимагали і певної системи обліку. За доби, яка передувала виникненню Київської держави - у VII-VIII ст. Придніпров'я переживало надзвичайне економічне піднесення у зв'язку з розквітом торгівлі з Іраном, Візантією, арабами.

У VII-IX ст. було утворено союз племен з назвою «Руська земля» центр якого був у Києві. Маючи вигідне географічне положення і укріплюючи центральну владу, Київська Русь веде жваву торгівлю з Заходом, Сходом, Північчю,

Півднем. Обмін, торгівля викликають необхідність появи грошей, кредиту, веденням обліку.

Київська Русь як держава виникла в IX ст. (882 р.). Припускають, що на території цієї держави приблизно півтора століття використовували примітивні облікові прийоми, пов'язані зі збиранням данини та обліком торгових оборотів. У давні часи, коли київські князі тільки завоювали та об'єднали слов'янські племена, населення відбувало так зване полюддя тобто сплату данини. Данину збирали в натуральному еквіваленті тобто шкірами, воском, медом. Пізніше всі жителі були зобов'язані сплачувати данину від "диму", тобто землі, на якій проживали, або "рала" із землі, яку обробляли. Крім того, були ще окремі спеціальні податки, такі як ловче (утримання княжого двору під час ловів), повіз від перевозів, мито від торгів у місті. Розвиток торгівлі вимагав появи обмінного еквівалента. Спершу система обміну була доволі примітивною для цього використовували так звані кунні гроші: хутро куниці та інших пухнастих звірів.

Великий поштовх розвитку культури, освіти і, зокрема, облікової науки Київської держави дало християнство. Виникають школи, пишуться книги, розвиваються науки, зокрема математика, яка була основою обліку. Збірник законів "Руська правда" Ярослава Мудрого (середина XI ст.) закріпив недоторканість приватної земельної власності. Власність князя і держави ототожнювалася, розмір данини та податків не регулювався. Тобто усе було в руках князя. Ця риса господарського, юридично закріпленого побуту, мала величезний вплив на формування обліку в майбутньому, за принципом: держава є власником всього або майже всього майна, що знаходиться в країні. Найвищу урядову посаду при княжому дворі займав дворецький. Основним його завданням було доглядати за княжим двором і всім княжим майном. Безпосередньо всіма записами, у тому числі обліковими роботами, відав печатник. Він був начальником княжої канцелярії (канцеляром) та укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печатку. Секретарями в канцелярії були дяки. Записи робили на тонкій

шкірі(пергаменті) чорнилом. Печатник, який вів облікову роботу та листування, часто поєднував її із судово-слідчою справою. Свого роду комірниками при княжому дворі були стольник і ключник. Перший займався наглядом за княжим столом, контролював зберігання, оприбуткування та видачу харчів, другий тримав ключі від комор і крамниць.

У Київській Русі, а пізніше і в Галицько-Волинському князівстві, велась і відповідна підготовка осіб, які займалися обліком таїншою писарською роботою. У монастирях проводила велику і досить різноманітну господарську роботу. Саме в монастирях під впливом візантійської наукової думки зародилися ідеї майбутньої української бухгалтерії це був переломний момент в тодішній історії обліку який дав поштовх для розвитку обліку в подальшому. Застосовувався такий обліковий принцип: за кожен майновий об'єкт відповідає певна особа або група осіб. Стосовно комірників, то вони несли як матеріальну, так і кримінальну відповідальність. За кожну нестачу винних карали. Принцип високої відповідальності при княжому дворі, у монастирському господарстві привів до створення досить витонченої облікової техніки, яка вимагала строгого поділу облікових реєстрів. Призначених для фіксації надходження і відпуску грошей таїнших цінностей, послідовного проведення інвентаризації. Цікаво, що облікові залишки звіряли з фактичними, а не навпаки. З часом вдосконалювалась і грошова система: "кунні гроші" замінила гривна. Гривна відповідала 20 ногатам, або 25 кунам, або 50 резанам. У ІХ—ХІ ст. в обігу були також карбовані монети. Перші монети — золотники і срібляники з'явилися вперше за Володимира Великого.

У ХІІ ст. гривна відповідала 50 кунам, або 100 векшам. З'являються срібні гривни (160—196 г срібла). Золота гривна не набула значного поширення.

Внаслідок монголо-татарської навали виробництво (ремесло) мало значні втрати, однак це не вплинуло на торгівлю. Вже в ХІІІ ст. вона значно зросла. В обігу крім вітчизняних грошей з'явилися візантійські монети, монети арабського походження, західноєвропейські динари. Існував продаж

товарів на виплат до 50 % сплати за борг. У кредитних операціях брали участь безпосередньо князі. У разі банкрутства майноописували дяки княжої канцелярії. При цьому насамперед захищалися права князя, потім — іноземців, а вже потім кредиторів — купців. Князі також мали значний дохід від торговельних операцій у вигляді мита. Митний облік вели осминики та митники.

Галицько-Волинське князівство, будучи залежним від Орди, зуміло налагодити своє господарство, торгівлю, грошовий обіг. Спочатку тут застосовувалися ті ж гроші, щої в Київській Русі. Потім поряд з гривнею в обігу були і дрібніші грошові знаки: монета, гріш, динарій. Гривна дорівнювала 48 грошам, гріш — 5 динаріям.

У XIV—XV ст. розвиток торгівлі сягнув досить високого рівня, що вимагало чіткої грошової системи обліку. У Львові в другій половині XIV ст. почали випускати свої гроші з гербом Галицького князівства. Внаслідок роздробленості України українські гроші мали другорядне значення, а на перший план вийшли європейські монети, серед яких провідне місце посідав празький гріш. На рівні держави почали вести облік наявної грошової маси.

Важливими центрами торгівлі були Київ та Львів, Кам'янець-Подільський, Луцьк. Утворюються купецькі гільдії, де було запроваджено оригінальну систему обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій записувався прихід, а в другій — видатки. Запис приходу містив такі дані: дата, сума прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підстава платежу. У видатковій половині відображалися: дата, посилання на розпорядчий документ, одержувач грошей, сума прописом і цифрами, цільове призначення видатку, спосіб оплати. У верхній частині касової книги на кожній сторінці зазначався рік. Прибуткові та видаткові касові книги вели у двох примірниках — один знаходився в купця або касира, другий — в особи, яка вела облік. Між записами не дозволялося залишати вільного місця. Особа, яка вела облік грошей у касовій книзі, складала присягу. Для будь-якого виправлення

запису необхідно було мати спеціальну постанову. Щодо сум, то різниця записувалася у видатки або прихід, неправильний запис не закреслювали, а підкреслювали і зверху писали правильний. Виправлення в цих книгах виконував тільки один спеціальний нотаріус. Ще до виходу перших книг з бухгалтерського обліку в Україні вже були відомі способи виправлення помилок. На той час Україна повністю відійшла до Польсько-Литовської держави після унії Польщі з Литвою. Досить поширеною в обігу стає польська гривна, яка дорівнювала 48 грошам. З поширенням у XV ст. продажу товарів на викуп виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торгово-банківські дома. Кредит мав форму застави (іпотечний кредит). Це, у свою чергу, викликало необхідність появи векселя. Вексельний обіг вимагав, відповідно, і вексельного обліку.

Від польського короля торговельні міста, зокрема Львів, мали значні пільги. Так, наприкінці XIV ст. Львів одержав "складське" право, яке зобов'язувало усіх купців, які проїжджали через місто, протягом двох тижнів торгувати своїми товарами, за винятком солі. У 1460 р. король Казимир надав львівським купцям пільги у сплаті мита на території Польського королівства, а Львову виключне право оптової торгівлі та дорожнього примусу. У той же час міське населення сплачувало податок зі всього майна, як рухомого, так і нерухомого в розмірі 4 % від його вартості. Оподатковувалися копальні, млини, корчми. У середині XV ст. виникає непрямий податок — акциз, яким оподатковувалися тільки алкогольні напої. Хоч міщани й українська шляхта мала значне полегшення в податках, основний тягар податків ліг на селян які так були в складному становищі. Селяни сплачували десятину церкві, виконували різноманітні примусові роботи, особливо важким податком-повинністю була "стація" — утримання війська під час простою. Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла — все це вимагало розвитку і вдосконалення облікової системи, повністю зорієнтованої на Західну Європу.

Основну роль у розвитку обліку відіграли монастирі, облік яких вівся за принципом камерального (бюджетного). Об'єктами обліку були каса, доходи, видатки, а також дебіторська та кредиторська заборгованість. За дебетом відображалися суми дебіторської заборгованості клієнтів, за кредитом їх вклади. Облік не був систематичним. Прибуткові й видаткові операції реєстрували в окремих касових журналах. Облік у монастирях підготував формування подвійного запису, який з'явився в Україні значно пізніше. У цей період в Україні переважала проста бухгалтерія. Комерційний облік купців, який поєднував бухгалтерську реєстрацію з сімейними розповідями, даними про війни, епідемії, значно відставав від обліку, який вівся при королівському дворі, у поміщицькому, монастирському господарствах.

Історичні події XVI ст. відірвали Україну від візантійського впливу і зблизили її із Західною Європою. Остаточо це зближення відбулося, коли за Люблінською унією 1569 р. українські землі повністю відійшли до Польського королівства. Безпосередній вплив країн Західної Європи, розвиток книгодрукування, науки, вищої школи — основні складові появи в Україні разом з новими науковими досягненнями Європи нових напрямів у бухгалтерській науці.

Європа в той час приймає італійську бухгалтерію. Безперечно, щої в Україні вона мала місце. Від початку XVI — до середини XVII ст. в Україні переважала італійська бухгалтерська школа. Після того, як польські королі почали запрошувати французьких вчених та спеціалістів, їхній вплив поширився і на облік. Немає жодних підстав заперечувати те, що в Україні в ті часи добре знали і використовували праці Л. Пачолі "Трактат про рахунки та записи", Б. Котрульї "Про торгівлю та знаменитого купця". Це за часом збігається з розвитком книгодрукування в Україні.

Незважаючи на дискримінаційний вплив Польщі й Росії на українську торгівлю, вона досить успішно розвивалась у XVI—XVII ст., що сприяло зміцненню грошової системи. У XVI ст. в обігу перебували

різноманітні монети країн Європи: польські та литовські динарії, угорські золоті дукати, срібні талери. Польське королівство на початку XVI ст. провело грошову реформу: з'являються гроші, згодом, після створення єдиної монетної системи наприкінці XVI ст. — шеляги, польські золоті, талари. У XVII ст. запроваджується єдина система мір і ваги на всій території.

Польського королівства. Зростання торгівлі та грошового обігу в Україні об'єктивно сприяло поширенню кредитних операцій через банківсько-торгові дома, вексельної форми розрахунків і кредиту, а також лихварства. Дедалі більше об'єктом обліку стають кредитні та лихварські операції. Це в цілому мало позитивний вплив на ефективність торговельних операцій, спрощення розрахунків. Кредит був короткотерміновим споживчим і довготерміновим — комерційним на великі суми. Лихварством займалися майже всі верстви населення, а особливо вірменські та єврейські купці. У Галичині своєрідними банками були єврейські міські громади (кагали).

2. Розвиток обліку в Україні в кінці XV – XIX ст.

Ренесансний процес в Україні відбувався під впливом козацтва, яке виступило в ролі духовного лідера народу, захисника землі православної церкви. Центром козацтва була Запорозька Січ, яка була заснована в 1550 р. на Хортиці.

Джерелами доходів Війська Запорізького були: військові трофеї, зовнішня та внутрішня торгівля, продаж вина, платня від перевезень, подимний податок, а також королівська (пізніше – царська та гетьманська) платня грошимаї натурою та регалії (розподіл між куренями рибних і звіриних ловів, сіножатей). Все це вимагало добре організованого обліку.

Облік майна, доходів і видатків у Запорізькій Січі вів скарбник січового скарбу (шафар) та його апарат, до якого входили: два шафари, два підшафарії та кантаржей (хранитель мір і ваг). Облік доходів і видатків вели скарбник і його підлеглі у спеціальних книгах, чорнилом за допомогою гусячого пера. Окремо велась книга обліку касових операцій і матеріальних цінностей. В ужинних та обмолотних книгах відображався вихід урожаю, списання продуктів відображалось записами в спеціальній “столовій книзі”. Завершувались облікові роботи складанням звіту, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

Характерними особливостями обліку в Запорізькій Січі були: детальне й окреме ведення спеціальних книг обліку доходів і видатків, обліку касових операцій і матеріальних цінностей; облік козацьких державних фінансів підпорядковувався гетьманові й не відокремлювався від його особистого майна.

Найбільші складнощі в обліковій культурі України з'явилась наприкінці XVIII ст., на що суттєво вплинуло зруйнування царськими військами Запорозької Січі (1775 р.) і прийняття указу Катерини II про закріпачення селян Лівобережної України (1783 р.).

З початку XVI до середини XVII ст. в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи. В Україні в ті часи уже були добре відомі праці Л.

Пачолі “Трактат про рахунки і записи”, В. Котрулі “Про торгівлю і досконалого купця”, які широко використовувались особами, які вели облік. Під час колоніального панування на заході України Австро-Угорської імперії та Російської імперії на сході визначним був вплив німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, на становлення молодого російської бухгалтерської школи.

У Російській імперії (частиною якої була Україна) широкого розповсюдження бухгалтерія набула в Новгороді, Пскові – містах, які мали постійні торговельні зв'язки з Заходом. Але термін „бухгалтер” з'явився лише в другій половині XVIII ст.

Систему бухгалтерського обліку, зокрема в торгівлі, регламентував Банкрутський статут від 1800 р. За ним торгівля розподілялась на три види: оптову, роздрібну та дрібну. Обов'язковими обліковими реєстрами за статутом були: товарна, касова та розрахункова книги. Операції з оптовою торгівлю обов'язково велись за подвійною бухгалтерією, а роздрібною – за простою. Тому в оптовій торгівлі додатково застосовувались: журнал хронологічних записів, книга вихідної кореспонденції, книга вихідних фактур і Головна книга.

Російська бухгалтерська школа була сформована у першій половині XIX ст. Її засновником вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень у систему обліку, в т.ч. торговий облік.

У другій половині XIX ст. бухгалтерський облік поряд з обслуговуванням торгівлі проник в поміщицькі маєтки.

У 1860 р. в Росії був відкритий Державний банк, а потім почали виникати і приватні банки. В зв'язку з цим друкувалось багато книг та підручників для самонавчання з банківського обліку.

В другій половині XIX ст. подальшому розвитку бухгалтерської думки сприяли П.І. Рейнбот та А.В. Прокоф'єв. П. Рейнбот вперше в Росії видав книгу з промислового обліку “Фабричное счетоводство” (1875). А. Прокоф'єв

був прихильником староіталійської форми обліку і виданий ним посібник з подвійної бухгалтерії в торгівлі ґрунтувався на старих положеннях Л. Пачолі. Але, не дивлячись на це, в 60-х роках ХІХ ст. посібник витримав ряд перевидань.

3. Бухгалтерський облік в Україні у ХХ ст.

У 1918 р. ЦВК видав Основні положення обліку майна. З'являються різні новаторські пропозиції. Так, зокрема, ідея централізації всьогообліку в Петрограді(надзвичайний облік). Наприклад, О.П. Рудановський, зазначає, що "самоуправство" приватних 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 суто політико-ідеологічних централізованих засадах. Однак вчені розвивали і впроваджували в життя новіідеї. Це стосується непу, який з 1921 до 1929 р. реставрував традиційні системи бухгалтерськогообліку. З'являються нові вчені — економісти, обліковці — Р. Вейцман, Н. Блатов, І. Ні-колаєв, О. Галаган.

Це був період піднесення і розквіту не тільки економіки, а й всього бухгалтерськогообліку. Однак, побачивши в непі переваги ринкових відносин, більшовицька політика таідеологія підмінили реальні економічні процеси штучними. Неп було згорнутоі почався розквіт "сталінської демократії", деформувалися принципи бухгалтерськогообліку. Найбільших утисків зазнали О.П. Рудановський іО.М. Галаган.

Економіку України на етапііснування СРСР охопили процеси індустріалізації, колективізації, одержавлення власності, що призвело до створення планової системи народного господарства. Ця система вимагала державної регламентації та централізації обліку і сприялаідеологізації науки про бухгалтерський облік.

1932 р. – створено єдиний орган управління соціалістичним обліком СРСР – Центральне управління народногосподарськогообліку СРСР.

Було розроблено питання нормування і наукової організації

праці працівників обліку, а також побудови облікового апарату. Значним досягненням в середині XIX ст. була розробка рахункового плану (до 1932 р.)

Основні історичні закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні:

- 1) актуалізація минулого досвіду;
- 2) спадковість;
- 3) залежність;
- 4) відносна самостійність;
- 5) поглиблення аналітичності.

У 30-х роках XX ст. зароджується соціалістичний облік, фундаторами якого та представниками стали Н. Ласкін, Н. Гегечкорі, Е. Глейх, П. Клейман, Д. Андріонов та ін. Найбільшим його теоретичним досягненням став власне класовий характер. Російський професор Я.В. Соколов назвав соціалістичний облік періодом деформації принципів бухгалтерського обліку. У методичному плані доходило до облікового та економічного абсурду. Обліковій науці було нав'язано велику дискусію, яка повністю наперед зводилася до ідеологізації бухгалтерського обліку.

У 1923 р. в газеті "Більшовик" з'явилася 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 продажними цінами.

Д. Савшинський писав, що рахунки фінансово-результатні — це "пережиток капіталізму" — і соціалістичне господарство у своїй номенклатурі подібних рахунків мати не може.

У 1930 р. поширення набула праця Н. Блатова, І. Богословського, М. Помазкова "Обліково-бухгалтерські курси вдома". Згодом її авторів звинуватили в буржуазній ідеології. М.Х. Жебрак відомий вчений радянського періоду (українець за походженням) був один із творців нормативного методу на базі американської системи "стандарт — костинг".

Вийшла праця "Основні елементи промислового обліку в СРСР і за кордоном".

Тому дискусія між "старорежимними" і молодими вченими дуже швидко закінчилася на користь останніх. Сферою обліку було визнано все народне господарство, а не окреме підприємство, як вважав О.М. Галаган, теорію і галузевий облік було об'єднано в один курс — бухгалтерський облік, подвійний запис почав трактуватись як складова методу бухгалтерського обліку, а не як об'єктивний закон. Почав зароджуватись централізований облік. У 1931 р. було організовано єдиний орган керівництва соціалістичним обліком — Центральне управління народногосподарського обліку СРСР при Держплані СРСР (ЦУНГО).

1946 р. у Львові виходить праця В. Горбачевського "Курси бухгалтерії", яка мала значний практичний і читацький інтерес. Радянська Україна у складі колишнього СРСР зазнала таких же потрясінь: як щодо бухгалтерського обліку, так і стосовно тих вчених, які його формували. Вчені всіх національностей — Я. Гальперін, Н. Кипарісов, Н. Леонт'єв, 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 з 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 державотворення. Слід зазначити, що провідні вчені-бухгалтери були вихідцями з України. Працювали в Україні: М.Х. Жебрак, А.Д. Лозінський, потім — А.Ж. Маргуліс, В.Б. Івашкевич та ін. Автор не ставив собі за мету описувати історичну ходу розвитку бухгалтерського обліку в СРСР, але слід зазначити, що дане питання детально висвітлено у працях В.А. Маздорова та Я.В. Соколова.

Поряд з 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 П.П. Німчинов, М.Г. Чумаченко, А.Н. Кузьмінський та ін.

Протягом ХХ ст. у суспільному житті України відбулися дві визначні події – формування нової економічної формації, названої соціалізмом (1917 – 1991 рр.) та отримання країною незалежності і перехід від соціалізму до капіталізму, або до ринкової економіки (1991 р.). Ці події не могли не вплинути на розвиток облікової системи та не зачепити інтереси людей, які займаються теорією та практикою обліку, в переломні моменти історії.

Історія розвитку бухгалтерського обліку в СРСР (це стосується і України, як його складової частини) висвітлені в економічній літературі досить ґрунтовно у роботах В.А. Маздорова та Я.В. Соколова.

Роки	Етапи розвитку обліку
1917-1932 рр.	Облік перехідного періоду від капіталізму до соціалізму (характеризується поступовим відходом від форм і методів обліку попереднього періоду та формуванням основ обліку соціалістичного типу. Цей період закінчується утворенням спеціального бюрократичного органу держави – Центрального управління народногосподарського обліку).
1932-1945 рр.	Розвиток методології та організації обліку, спрямованого на контроль за виконанням планів, збереженням соціальної власності, здійсненням режиму економії, створенням нових форм обліку, прийомів та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, становлення внутрішньогосподарського контролю та галузевого обліку.
1945-1965 рр.	Удосконалення єдиної системи бухгалтерського обліку в масштабі країни: оновлення нормативних актів з окремих об'єктів обліку, які відповідають новим умовам господарювання, впровадження нових планів рахунків, форм обліку, регламентація змісту первинної документації, впровадження нормативного методу обліку та калькулювання.
1965-1991 рр.	Проведення економічної реформи, направленої на розширення повноважень підприємств, зміна методики планування обсягу реалізації, посилення ролі госпрозрахункових показників, удосконалення плану рахунків, розроблення загальних і галузевих положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, створення автоматизованих систем управління, розширення набору і випуску спеціалістів з бухгалтерського обліку, підготовка кандидатів і докторів наук з обліку, активізація наукових досліджень з методології та організації обліку.
1991-2000 рр.	Перехідний період, пов'язаний зі зміною державного устрою. Формування обліку перехідного періоду до ринкових відносин.
2000-до цього часу	Становлення національної системи обліку з урахуванням міжнародних стандартів. Прийняття нового плану рахунків, нових реєстрів обліку та форм фінансової звітності. Вдосконалення методології оцінки активів, зобов'язань, капіталу. Розвиток аудиту.

4. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку на території України.

Методика бухгалтерського обліку в Україні історично сформувалася на основі системи бухгалтерського обліку колишнього СРСР, яка розвивалася в умовах адміністративно-командної економіки, заснованій на державній власності. Система обліку знаходилася в прямій залежності від методологічних основ діючого планування та орієнтувалася на забезпечення управління діяльністю підприємств з боку держави. Облікова система, що склалася, повністю відповідала моделі функціонування планової економіки і була достатньо ефективною в тих умовах, але виявилася не пристосованою для відображення господарських фактів в нових економічних умовах.

Сьогодні відбувається активний розвиток недержавних форм власності та різних організаційних форм бізнесу. Разом з цим повинен розвиватися і бухгалтерський облік, адаптуючись до реалій господарювання.

Проблема розвитку бухгалтерського обліку постійно знаходиться в центрі уваги багатьох науковців, серед яких слід відзначити О. Бородкіна, Ф. Бутинця, С. Голова, В. Гетьмана М., Дем'яненка, Г. Кірейцева, А. Кузьмінського, М. Кужельного, В. Лінника, С. Николаєву, П. Саблука, В. Сопка, Я. Соколова, М. Чумаченка, В. Швеця та інших. Кожен з них має свою особисту точку зору на перспективу розвитку напрямів регламентації та реформування бухгалтерського обліку.

Зокрема Ф. Бутинець вважає, що „...за тривалий час псевдо реформ обліку Україна практично втратила колишній бухгалтерський облік, кадри, які розуміли значення і роль теорії та практики обліку, його сутність і функції в частині збереження майна власника, надання інформації для управління, правильності обчислення фінансового результату діяльності”.

В. Моссаковський і Т. Кононенко відмічають: „На нашу думку, настав період, коли слід проаналізувати сучасний стан обліку, уточнити організаційні та методологічні аспекти функціонування існуючої облікової системи в Україні та в інших країнах, визначити досягнення та розробити

шляхи поліпшення та напрями подальшого вдосконалення інформаційного забезпечення управління економікою України та його окремих ланок”.

Для цього більшість вітчизняних вчених вказують на необхідність розробки концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Так, Ф.Бутицький вважає, що „для впевненого руху вперед пропонується підготувати та внести на розгляд Методологічної ради Міністерства фінансів України Концепцію розвитку облікової системи в умовах становлення ринкових відносин (на 2003-2013 рр.) – просту і зрозумілу кожному бізнесмену, власнику та користувачу бухгалтерської інформації”.

Н.Малюга стверджує, що актуальність розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні зумовлена низкою об’єктивних причин:

по-перше, така концепція має стати основою для вирішення актуальних проблем бухгалтерського обліку. Досвід суб’єктів господарювання різних видів економічної діяльності в Україні показує, що ігнорування концептуальних основ – незалежно від того, яку вони мають назву: філософські основи, методологічний підхід тощо – не є нездоланою перешкодою, проте суттєво ускладнює і уповільнює вирішення конкретних проблем;

по-друге, концепція бухгалтерського обліку має стати серйозним підґрунтям для керівників і власників підприємств при розробці перспективних програм їх розвитку в умовах жорсткої конкуренції, а для державних органів і громадських організацій – при нормативному регулюванні бухгалтерського обліку;

по-третє, не можна не враховувати такі чинники, як створення деякої „психологічної комфортності” у бухгалтерів у зв’язку з формуванням цілісної картини системи бухгалтерського обліку в Україні, а також удосконалення бухгалтерської освіти, яка в нашій країні традиційно будується за принципом „від загального до часткового”;

по-четверте, недостатні темпи реформування бухгалтерського обліку і звітності протягом 1992-2005 рр. та нові тенденції розвитку бухгалтерського обліку у світі.

В. Моссаковський вважає, що така Концепція має складатися з двох частин. У першій частині слід сформулювати бачення стану обліку, який би відповідав вимогам сьогодення, а у другій – основні етапи, які мають бути виконані, щоб отримати бажаний результат. Він пропонує в таку Концепцію внести:

- методологічні засади, такі як чітке визначення методики оцінки активів, розрахунків амортизації, створення резервів, заклавши тим самим єдині засади формування інформації, яка буде узагальнюватися, застосування єдиної методики визначення прибутку у фінансовій і податковій звітності тощо;

- організаційні заходи, що включають створення Державного комітету з бухгалтерського обліку і звітності, науково-дослідного інституту з бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу та судової експертизи, єдиного об'єднання професійних бухгалтерів і аудиторів України та створення його регіональних центрів тощо;

- побудова управлінського обліку передбачає залишити у країні систему обліку витрат, яка органічно вписується в систему бухгалтерського обліку, розробити методичні рекомендації з планування, визначення центрів відповідальності та обліку витрат, системи контролю й стимулювання виконавців тощо;

- побудова аудиторської діяльності має на меті посилити контроль з боку керівних органів щодо обґрунтованості аудиторських внесків, доручити Аудиторській палаті України перевірку обґрунтованості визначення плати за аудит, які встановлюють окремі аудиторські фірми і приватні аудитори при обслуговуванні клієнтів тощо;

- підвищення рівня кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку, що включає створення при державному комітеті з бухгалтерського обліку

спеціальну комісію для здійснення контрольних перевірок організації навчального процесу в навчальних закладах, підготовки якісних навчальних посібників, організації навчальних лабораторій, створення навчальних закладів (факультетів) з підвищення кваліфікації викладачів бухгалтерського обліку тощо.

На думку С.Голова, передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є:

- перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку з урахуванням ускладнення управління, зростання ролі інтелектуального капіталу як ключового чинника конкурентоспроможності, сучасних інформаційних технологій тобто вивчення сучасних теорій, перегляд предмета й методу бухгалтерського обліку;
- диференціація вимог до фінансової звітності. Так, суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінки та розкриття інформації, але обсяг інформації визначається винятково потребами користувачів;
- реуніфікація обліку та звітності, що передбачає відмову від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків, і збереження лише загальної структури фінансових звітів і мінімальних вимог до розкриття інформації тощо;
- безперервна професійна освіта, сертифікація бухгалтерів, що сприяє зростанню кваліфікації бухгалтерів і престижу професії, зниження ризику для учасників фондового ринку і фінансових інститутів, гармонізації української системи професійної підготовки бухгалтерів з міжнародними стандартами, підвищенню ефективності системи корпоративного управління, посиленню контролю за дотриманням норм професійної етики бухгалтерів і аудиторів;
- активна позиція бухгалтерської спільноти, а саме професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, засобів масової інформації, зокрема професійних видань з бухгалтерського обліку;

- формування сучасної парадигми обліку та звітності, метою якої є створення інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам ринкової економіки в інтересах усіх членів суспільства.

Треба відмітити, що серед українських вчених немає єдиної думки щодо наповнення Концепції розвитку бухгалтерського обліку, що в деякій мірі уповільнює її розробку. Так, на відміну від С. Голова, більшість науковців схиляється до думки про необхідність уніфікації звітної інформації. Ф.Бутинець один із висновків своєї монографії сформулював так: „...порівнянність, зіставність, аналітичність, якість і універсальність – набуття цих характеристик інформацією, яка отримується на виході з системи бухгалтерського обліку, тобто ведення його за єдиними стандартами в межах країни”. Крім того, якщо провести диференціацію вимог до фінансової звітності її реуніфікацію, то не виконуватимуться зовнішні функції бухгалтерського обліку, до яких Г. Кірейцев відніс науково-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотивуючу, прогностичну, регулюючу, функцію правового захисту суб’єктів господарювання. Звітна інформація одного підприємства ще більше відрізнятиметься від даних іншого. Цей факт ставить під сумнів доцільність зведення фінансової звітності органами статистики через незіставність даних.

Таким чином, рішення про зміни в бухгалтерському обліку повинні прийматися з урахуванням його ролі в суспільному житті країни з урахуванням поточних і перспективних завдань. Враховуючи історичні, соціальні та економічні особливості розвитку України, доцільним є запровадження державного регулювання і встановлення єдиних методологічних засад обліку. В той же час такі заходи повинні будуватися на оновлених основах – через чітке дотримання всіма суб’єктами господарювання вимог нормативних актів, що формують українську систему бухгалтерського законодавства. Сьогодні необхідна інституційна перебудова системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, де держава буде

відігравати провідну роль заактивної участі професійних громадських бухгалтерських організацій.

Висновки.

В курсовій роботі я розкриваю тему «Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні».

В моїй роботі розкриваються питання про те, що знання історії виникнення бухгалтерського обліку є надзвичайно важливим для розуміння його сучасного стану та оцінки ймовірних напрямів його розвитку. Багато століть бухгалтер, працівник майже не цікавився історією як рушійною силою обліку. Тільки на початку ХХ ст. зародився науковий інтерес до вивчення історії бухгалтерського обліку. Наукові основи побудови та ведення бухгалтерського обліку нерозривно пов'язані з винайденням та поширенням так званого подвійного запису. Більшість науковців згодні, що з виникненням подвійного запису дані бухгалтерського обліку починали застосовувати також і для управління підприємством.

Теорія бухгалтерського обліку включає цілу низку наукових дисциплін, в яких розглядаються методологічні та організаційні принципи його побудови, специфічні особливості його ведення на різних підприємствах і галузях народного господарства, використання облікової інформації для складання звітності, аналізу, контролю та управління в цілому. Отже,

бухгалтерський облік на всіх його етапах розвитку забезпечував необхідну значущу інформацію для контролю за збереженням і ефективним використанням грошових та матеріальних засобів, за ходом господарських процесів та їх результатами.

Список використаних джерел.

1. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / За ред. М.В. Кужельного. - К.: АСК, 2001. - 272 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". -3-тє видання доповнене і перероблене.-Житомир:ЖІТІ,"Рута",2002.-554с.
3. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник - 2-ге вид., стер. - К.: Знання, 2006. - 444с.
4. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. - К.: КНЕУ, 1999. - 288 с.
5. Лучко М.Р. Історія обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки. – Тернопіль: зорепад, 1998.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
7. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, Карт-бланш, 1999. – 422с. – ISBN 966-7411-37-0.
8. Пушкар, М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності [Текст] : навч. посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 223 с. – ISBN 966-7952-22-3.
9. Пачоли, Л. Трактат XI: О счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. – К. : Эксперт- Про, 2000. – 80 с. – ISBN 966-95765-3-9.
10. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. – М. : Статистика, 1974. – 160 с.
11. Остап'юк, М. Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти) [Текст] : монографія / М. Я. Остап'юк., Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко. – Ужгород : Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.
12. Малий словник історії України [Текст] / В. Смолій, С. Кульчицький, О. Майборода [таін.]. – К. : Либідь, 1997. – 464 с. – ISBN 5-325-00781-5.
13. Маздоров, В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР / В. А. Маздоров. – М. : Финансы, 1975.
14. Давня Історія України [Текст] : у 2-х кн. – К. : Либідь, 1995. – Кн. 2. – С. 26.
15. Велика Історія України [Текст]. – К. : Глобус, 1993. – Т. 1. – С. 19.