

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку та аудиту**

**Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**Міждисциплінарна курсова робота**

**з**

**бухгалтерського обліку**

**на тему:**

**“Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні ”**

Студентки 3 курсу ОАБ-31 групи

Волинська А.В

Науковий керівник

ст.викладач

Черешнюк О.М.

Національна шкала

Кількість балів

Оцінка ECTS

**Тернопіль-2018**

## План

### Вступ

1. Періодизація становлення системи обліку в Україні.
2. Особливості формування бухгалтерського обліку в господарській системі України Х-ХХ ст. обліку.
3. Функціонування національної системи обліку в процесі трансформації економіки України.

### Висновки

### Список використаної літератури

### Додаток

## **Зміст**

|  |    |
|--|----|
| Вступ.....   | 4  |
| 1.Періодизація становлення системи обліку в Україні.....                                     | 6  |
| 2.Особливості формування бухгалтерського обліку в господарській системі України Х-ХХ ст..... | 20 |
| 3.Функціонування національної системи обліку в процесі трансформації економіки України.....  | 31 |
| Висновок.....  | 35 |
| Список використаної літератури.....  | 37 |
| Додатки.....   | 38 |

## Вступ

**Актуальність теми дослідження** проаналізувати сучасний стан економічної науки та розглянути етапи розвитку бухгалтерського обліку. Лише досліджуючи історію бухгалтерського обліку можна зрозуміти помилки та недоліки, які раніше були присутні в організації і веденні обліку та існують до тепер, а також дати неупереджену оцінку досягненням в даній галузі.

Процес становлення, формування і подальший розвиток бухгалтерського обліку є невідокремленою частиною всієї історії. Бухгалтерський облік має безсумнівно важливе значення в суспільному житті як на макро рівні, так і на рівні діяльності окремих підприємств, установ та особистостей. Історія розвитку, формування бухгалтерського обліку дає можливість усвідомити, що джерело формування господарського обліку існували віддавна. Елементарний облік ведеться всіма власниками, які мають господарство. Зародження бухгалтерського обліку зумовлено самими потребами життя - необхідністю знати, точну кількість майна в господарстві, та вміти визначати заборгованість. Зважаючи на те, що час не стоїть на місці і відбуваються часті зміни, життя постійно ставило і ставить перед обліковцями нові проблеми та завдання. З часом, в результаті численних, цілеспрямованих та успішних зусиль бухгалтерський облік перетворився на справжню науку, що підпорядковується власній теорії, системі принципів, власній методці та має відповідну класифікацію категорій і понять і спирається на статистичний аналіз фактів.

Дослідження історії бухгалтерського обліку - це пошук раціональних, логічних та науково обґрунтованих відповідей на облікові питання. Сприйняття та вивчення історії обліку необхідне для розуміння його теперішнього стану та оцінки майбутніх варіантів розвитку. Еволюція бухгалтерського обліку вивчається не заради її самої, а для полегшення розуміння сучасної облікової науки і оцінки майбутнього.

Ще нещодавно історія економіка України, так як і вся її історія, вивчалась як невідемна складова історії Росії, що насправді не відповідає історичній дійсності. Досліджуючи розвиток бухгалтерського обліку в Україні ми маємо можливість допомогти підсумувати досвід наших предків, освідомити сучасний стан економіки взагалі та обліку зокрема, визначити їх орієнтири, можливі варіації та перспективи розвитку на майбутнє в умовах сучасного реформування національної економіки України.

**Метою дослідження** є дослідження формування історії розвитку бухгалтерського обліку для формування майбутньої концепції облікової політики.

Для досягнення поставленої мети були поставлені наступні **завдання**:

- проаналізувати передумови формування та шляхи розвитку бухгалтерського обліку в Україні;
- визначити особливості зародження обліку в період в козаччини і литовсько-польських часів на території України;
- розкрити специфіку обліку в Україні на кінці XIX -XX ст.;
- проаналізувати сучасні тенденції розвитку та функціонування національної системи обліку в процесі трансформації економіки України.

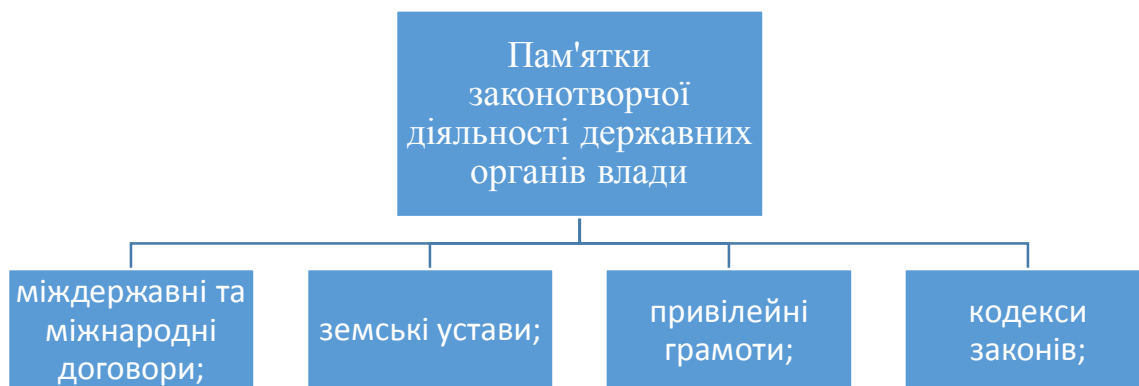
**Предметом дослідження** є організація та особливості ведення бухгалтерського обліку в різні періоди на території України

**Об'єктом дослідження** є бухгалтерський облік історичній концепції.

## 1. Періодизація становлення і розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

**Перший період** – зародження бухгалтерського обліку на території Київської Русі, а пізніше і в Галицько-Волинському князівстві, відбувалась особливий відбір та підготовка осіб, які повинні займатись обліком та писарською роботою. У монастирях вели громістку та не одноманітну господарську роботу. Адже в монастирях під впливом візантійської наукової парадигми зароджувались ідеї майбутньої української бухгалтерії. Використовувався такий обліковий принцип: кожному господарському об'єкту відповідає конкретна особа чи група осіб. За будь-яку недостачу винних жорстоко карали. Існував принцип високої відповідальності, якого всі повинні дотримуватись, при монастирях використовувалась витончена облікова техніка, яка вимагала суворого розподілу облікових реєстрів, призначених для контролю приходу і використання грошей та інших не лише матеріальних цінностей, поступового проведення інвентаризації. Цікавим є те, що облікові запаси вивіряли за наявними, а не навпаки. З часом відбулось вдосконалення і грошова система так званні: "кунні гроші" замінилися на гривневі. Гривна сходилась 20 ногатам, або 25 кунам, або 50 резанам. У IX—XI ст. в обігу з'явилися карбовані монети. Першими монетами є — золотники і срібляники з'явилися вперше за В. Великого.

Повноваження щодо проведення контролю з боку державної влади в Київській Русі відображається за допомогою пам'яток законотворчої діяльності державних органів влади:



- **Рисунок 1.1 Пам'ятки законотворчої діяльності державних органів влади\***

\* Побудовано автором.

Даний рисунок зображує пам'ятки законотворчої діяльності державних органів влади, що становлять історичну основу формування державних органів влади.

У XIV—XV ст. відбувся стрімкий розвиток торгівлі, що зумовило необхідність створення впорядкованої системи грошового обліку. У Львові в другій половині XIV ст. випускались власні грошові одиниці з гербом Галицького князівства. Як наслідок розмежованості території України українські гроші посідали другочергове значення, а перше місце посіли європейські монетарні гроші, провідним з них був празький гріш. На одному рівні держави розпочали вести облік основної грошової маси.

Найбільшими та передовими центрами торгівлі були Львів, Київ, Кам'янець-Подільський та Луцьк. Створювались купецькі курії, де було сформовано первинну систему обліку касових операцій. Касова книга формувалась із двох половин: у першій складали весь прихід, а в другій —

видатки. В приході відображали: дату, суму прописом і цифрами, від кого отримали кошти, підстава отримання. У видатковій половині містилася інформація про: дату, посилання на розпорядчий документ, одержувача коштів, сума прописом та цифрами, цільове призначення витрачених грошей, спосіб погашення заборгованості. У верхній частині на кожній сторінці відображався рік. [1, с.46].

**Другий період** – період Козацької Січі. Особливе місце в економічному розвитку України належить саме козацтву, яке виникло наприкінці XV ст. Зародження облікової політики Запорізької Січі сформувались завдяки специфіці ведення господарства, особливостям життєвого устрою того часу та суспільному ладу.

У Запорізькій Січі облік всього майна, доходів і видатків вели скарбник січового скарбу (шафар) та його апарат, до якого входили два шафари, два підшафарії та кантаржей (хранитель мір і ваг). Скарбник і його вели всі записи у спеціальних книгах чорнилом із використанням гусячого пера. Окремо вели книгу обліку касових операцій і матеріального багатства. Фінальним етапом облікового процесу вважають складання звіту отаманові та усій козацькій раді.

Коли завершилися події пов'язані з битвою під Полтавою Конституція Пилипа Орлика 1710 р. хоч і була окремою між державним скарбом та гетьманським, проте на економіку і фінансову частину обліку особливого впливу не мала, адже її було сформовано за межами України. Росія, створивши спеціальну Малоросійську колегію, встановила повний контроль над фінансами України. Ті хто збирали податки відповідно до інструкцій колегії мали кожного місяця і раз в квартал звітувати про свою роботу. Гетьман Д. Апостол відновив посаду генерального підскарб'я і відокремив державний скарб від гетьманського, але все одно перший контролювали російські власті. Було розроблено цілу низку інструкцій, які регламентували роботу фінансового управління і двох генеральних підскарб'їв, один з яких мав бути росіянином. Вони здійснювали облікову політику і контролювали



надходження та збір податків, витрат, контролювали виконання кошторисів магістратів. Важливою умовою було суворе дотримання існуючих законів ,які спирались в той час на народні звичаї.

Проаналізувавши період Козаччини в Україні, можна зробити висновки, що бухгалтерський облік, економіка, банківська справа були на початковому етапі формування, який залежав від впливу Росії або інтегрувався на європейську систему.

**Третій період** – Україна опиняється під впливом Австро-Угорської імперії на заході та Росії на сході, це зумовило подальші передумови розвитку бухгалтерського обліку України та створення перших бухгалтерських шкіл.

Галичина, Буковина, Закарпаття в господарському розвитку були менш розвинуті на відміну від інших держав, що входили до складу Австро-Угорської імперії, і в цілому від передових країн світу. Провідні економісти дотримувались принципів німецької бухгалтерської школи, що позитивно вплинуло на формування облікової політики.

Враховуючи подвійний тиск з боку австро-угорського уряду та польських урядовців у Західній Україні відбувався відокремлений розвиток української національної промисловості, торгівлі, банківської справ та інших сфер економічної діяльності, а з ними відбувалось становлення українського бухгалтерського обліку.

У першій половині XIX ст. формується російська бухгалтерська школа, засновником якої вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень у систему обліку, в тому числі торговий облік, зокрема: запровадження синтетичного рахунка товарів; відкриття рахунків через рахунок Капіталу і тощо.

Враховуючи літературні матеріали даного періоду, можна сформулювати висновок про те, що бухгалтерська наука умовно поділялась на три етапи:



• **Рисунок 2.1 Етапи бухгалтерської науки \***

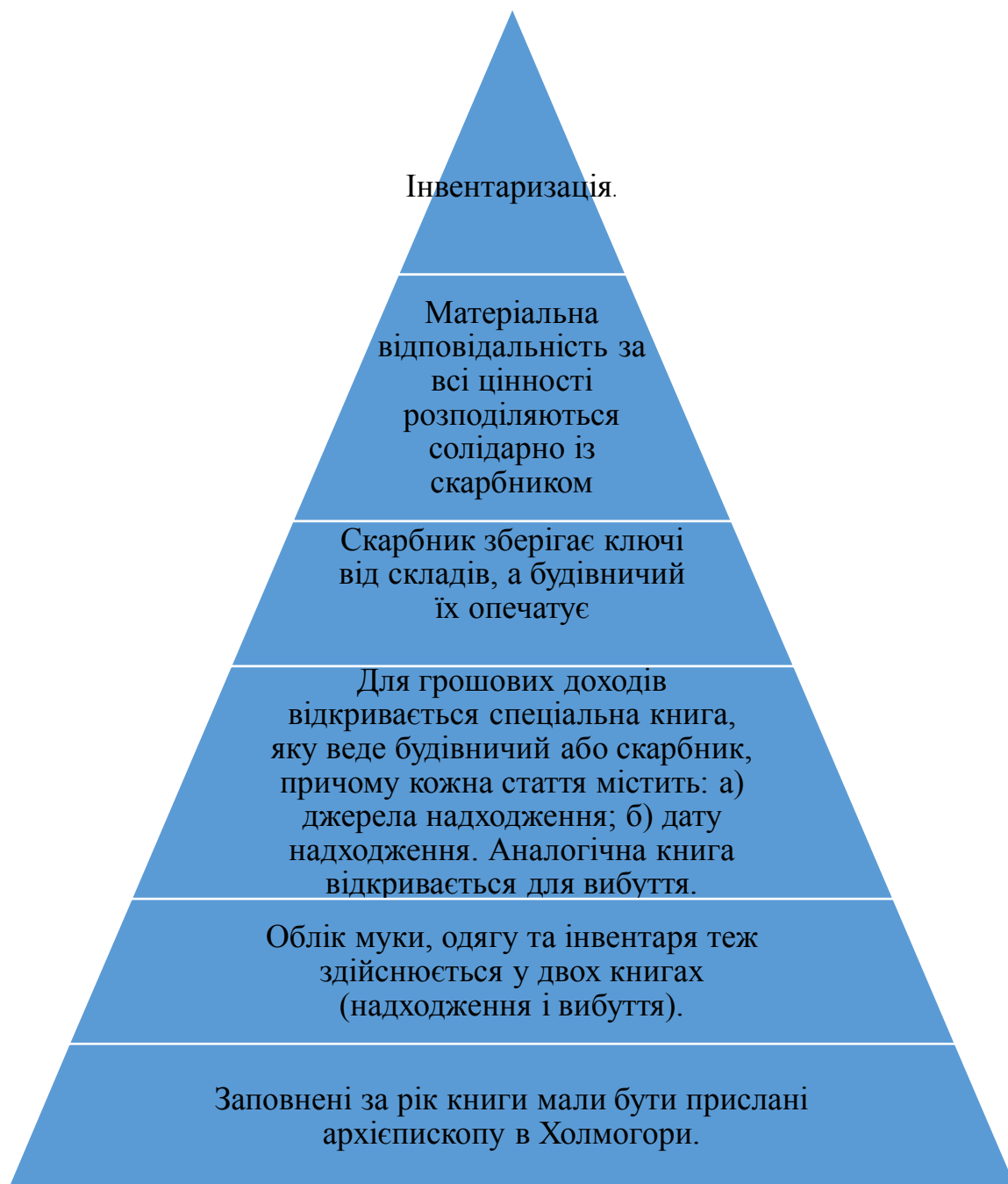
\* Побудовано автором.

Аналізуючи дані етапів розвитку бухгалтерської науки, стає зрозуміло, що складність бухгалтерської науки пов'язане із господарськими процесами, які формувались в Україні.

Розвиток обліку в Галичині формується у XVIII ст. На початку 1772 р. в результаті розподілу Польщі, західноукраїнські землі переходять до складу Австро-Угорської імперії. З того часу розпочався період ефективного розвитку економіки країни та бухгалтерського обліку загалом. В той період Австрія була однією з наймогутніших та найвпливовіших держав. У провінціях Австрії для виконання грошових операцій, які надходили до скарбниці або утримувались з неї, існували фінансові та рахункові управління. Їх діяльністю керувала Державна бухгалтерія як контрольний орган на загальнодержавному рівні, та відповідні установи у невеликих містах. Так була заснована Галицька державна бухгалтерія, яка проіснувала до 1866 р., після

чого дана структура була реформована у фінансовий департамент намісництва.

На всіх інших українських містах облік у монастирях підпорядковувався державі. Можна навести приклад, який показує важливість обліку в господарствах, є поділ завдань з будівництва собору Києво-Печерська лаври із уставної грамоти 1701 р., в якій йшлося:



• **Рисунок 3.1 Поділ завдань обліку господарств \***

\* Побудовано автором.

Даний рисунок показує важливість, нерозривність облікових процесів, та підпорядкованість монастирів до існуючих норм та законів, які використовували в даний період та були сформовані органами державної влади.

## **2. Особливості формування бухгалтерського обліку в господарській системі України Х-ХХ ст.**

Формування бухгалтерського обліку з Х-ХХ ст. враховуючи всі особливості умовно можна поділити на чотири етапи:

### **1. Розвиток бухгалтерського обліку в Росії в період з 1917 по 1921 рр.**

Переломним моментом російського суспільства на початку ХХ ст. Можна вважати зміну державного устрою в Російській імперії, як наслідок перехід під вплив більшовицької влади у жовтні 1917 р.

З 1917 р. по 1921 р. Було сформовано дві тенденції щодо твердження, яким повинен бути бухгалтерський облік у створеному соціалістичному суспільстві:

1. Новаторська – передбачає створення декількох видів грошових вимірників.
2. Консервативна(традиційна) – модель передбачає ведення бухгалтерського обліку ,як до революції.

Лідируючу позицію займла перша тенденція. З 5 грудня 1917 р. була сформована колегія Комісаріату державного контролю, яка ставила за мету:

- здійснення сумарного облік всіх грошових засобів та речового майна;
- складання щорічних звітів про доходи і видатки;
- організація перепису всього народного господарства, що належало державі.

У травні 1918 р. всі державні, в тому числі й нещодавно націоналізовані підприємства, отримали наказ зберігати гроші та вести облікові записи через Державний банку, а всі угоди укладати за допомогою чеків або методом занесення до книг.

13 липня 1918 р. ЦВК РРФСР видав Основні положення обліку майна. Текст цих Положень підготував О.М. Галаган, який навчався в Італії з лютого 1884 р., він висунув ідею проводити грошову оцінку всіх видів майна, яку потрібно здійснювати за ринковими цінами коли проводиться інвентаризація; якщо ж комісія не вирахує тих, що оцінюються за ринковими цінами, то оцінка здійснювалась за собівартістю. Хоча на той час в умовах повного

хаосу встановити поточні ринкові ціни чи розрахувати собівартість було фактично неможливим, проте О.М. Галагану вдалося ввести в облік грошовий вимірник.

Попри це в країні утвердилася теорія про необхідність прямого управління з центру всіма її ресурсами. Тому таке управління, як вважали прихильники ідеї централізації, потрібно було здійснювати не на основі сумнівного грошового вимірника, а використовуючи натуральний вимірник. Гроші з часом зникали з економічного обігу в країні. Економісти здійснювали пошук більш кращих грошових вимірників, які б мали значно полегшити життя. Таким чином бачення на цю проблему розділилось на три групи:

- 1) романтики;
- 2) натуралісти;
- 3) реалісти.

Романтики доводили, що вимірником може стати:

1) трудовий показник - трудогодина, трудовень. Кожен робітник мав завести книжку, в якій би записували кількість відпрацьованих годин - тредів. На основі такої книжки він мав вести рахунки за продані йому товари, надані послуги. Висувалася ідея щодо зведення конкретної праці до абстрактної. Для цього пропонували видавати спеціальні каталоги з коефіцієнтами редукції;

2) енергетичні - в основу єдиного вимірника повинні бути покладені витрати умовної, базової одиниці енергії (ерг.);

3) предметні - умовні одиниці, що виражають величину втіленої в предметі кількості сировини і засобів праці.

Натуралісти розглядали бухгалтерський облік як матеріальний, натуралістичний.

Реалісти, зважаючи на зростання темпів інфляції в країні, пропонували переоцінку статей балансу на основі індексу цін. Переконані реалісти

вважали, що всі цінності варто відображати за тими цінами, які були сформованні в момент здійснення факту господарської операції.

Романтики і натуралісти вважали подвійну бухгалтерію не придатною для ведення господарства. Вони вважали, бухгалтерський облік варто замінити на технічний .

## **2.Бухгалтерський обліку період НЕПу (1921 -1929 рр.)**

При переході до нової економічної політики саме значення бухгалтерського обліку зростало. У цей період бухгалтерський облік мав завдання пов'язані із здійсненням функцій контролю за збереженням соціалістичної власності сприяти розвитку товарно-грошових відносин, забезпечувати процес виявлення результатів госпрозрахункової діяльності підприємств і організацій, сприяти їх рентабельній роботі. Значна увага уряду в той час приділялась бухгалтерському обліку. Багато рішень були пов'язані з розглядом питання про необхідність посилення ролі бухгалтерського обліку як важливого джерела інформації про господарську діяльність підприємств і трестів та створення дієвих способів контролю за розумним використанням коштів, які виділяла держава.

Грошова одиниця, яка з'явилась після проведення грошової реформи, дала змогу вести бухгалтерський облік в одній валюті. Вперше після введення нової економічної політики вдалося отримати баланси в різних галузях народного господарства, які, враховуючи всі попередні недоліки, стали необхідним матеріалом для аналізу діяльності того чи іншого підприємства чи установи.

У 20-ті рр. ХХ ст. з створенням НЕПу в Радянську Росію відбувся витік великої кількості іноземної літератури. Відновлення ринкової економіки передбачало вивчення першочергової облікової думки, основою якої тоді вважали німецьку бухгалтерську школу.

Про збільшення інтересу людей до облікової практики, та самої теорії обліку, говорить те, що в цей час видавалась велика кількість облікових

журналів: "Вестник счетоводства", "Счетоводство", "Вестник ИГБЗ", "Спутник конторщика и счетовода".

У період НЕПу, а особливо з початку з 1924 р., розповсюджується у великій кількості література з теорії і галузевих курсів бухгалтерського обліку (автори О.М. Галаган, Я.М. Гальперін, О.П. Рудановські ).

Про підвищення ролі бухгалтерського обліку в управлінні народним господарством в період НЕПу говорить не лише вихід великої кількості державних нормативних актів з питань обліку, а також поява численних періодичних бухгалтерських видань й мобілізація всіх працівників для вирішення народногосподарських проблем. Насамперед, це проявилось у створенні в 1924 р. масової громадської організації Об'єднання працівників обліку (ОПО), яку пізніше було переформовано на Всесоюзне товариство сприяння соціалістичному обліку (ВТССО). У 1925 р. був заснований Інститут державних бухгалтерів-експертів (ІДБЕ) при ПК РСІ СРСР, головною функцією якого була постійна висококваліфікована допомога підприємствам і трестам в організації та методології бухгалтерського обліку, а також проведення аналізу балансу. [3, с.86].

### **3. Розвиток бухгалтерського обліку в 30- 50-ті рр**

Початок 30-х рр. ХХ ст. в СРСР характеризується проведенням великої кількості "чисток", пошуку ідейних ворогів народу поміж представників інтелігенції, до якої входили й велика кількість бухгалтерських працівників.

Переважній кількості вчених-бухгалтерів, які знайшли свій талант в період НЕПу чипляли ярлик "троцькіста-меньшовика". А саме масовій критиці з боку новостворені бухгалтерів-кар'єристів, що намагалися догодити вищому керівництву, зазнали А.П. Рудановський. О.М. Галаган, М.Х. Жебрак. Пояснення схожих нападів обгрунтовували так: "Необхідно відкрити руйнівний вогонь і розгромити всі троцькістські вилазки у сфері теорії обліку і разом з цим вдарити зі всією силою по всякого роду виявах



гнилого лібералізму в боротьбі за марксистсько-ленінську теорію бухгалтерського обліку".Такий упадок не міг не відобитися негативно на теорії та практиці бухгалтерського обліку. Вони почали стрімко деградувати. Першочерговим висновком 30-х рр. слід зазначити відокремлення основних "відмінностей" між капіталістичним та соціалістичним обліком:

Таблиця 1.2

**Основні відмінності між капіталістичним та соціалістичним обліком \***

|   |  |
|---|--|
| при капіталізмі бухгалтерський облік показує процес відтворення, що базується на приватній власності,                                 | при соціалізмі він показує процеси відтворення, що базуються на суспільній власності,                              |
| при капіталізмі облік обмежений встановленими рамками єдиного підприємства,   | при соціалізмі ж бухгалтерський облік є частиною єдиної системи народногосподарського обліку;                      |
| при капіталізмі бухгалтерський облік є приватною справою окремих підприємців,   | при соціалізмі бухгалтерський облік ведуть за єдиним для конкретної галузі народного господарства планом рахунків; |
| при капіталізмі дані бухгалтерського обліку є комерційною таємницею, як наслідок чого у звітності відображаються фальсифіковані дані. | при соціалізмі бухгалтерський облік повинен точно і правдиво відображати дійсність.                                |

\*Складено автором.

Проаналізувавши дану таблицю, стає чітко зрозуміло що облік при капіталізмі значною мірою підпорядковувався державі, та обмежував можливості не лише підприємств, а й суспільства загалом. Навідміну від обліку при соціалізмі, який відкрив низку можливостей для ведення бухгалтерського обліку.

#### **4. Бухгалтерський облік в період 50-90 рр**

У 1964 р. Міністерство Фінансів СРСР погодило спеціальний лист, яким взяло на себе зобов'язання протягом 1964 - 1965 років ввести нормативний метод обліку витрат на всіх машинобудівних і металообробних підприємствах країни, вагомо збільшити кількість підприємств інших галузей, які б використовували нормативний метод або його елементи. Та не зважаючи на це дані вимоги все ж таки не були виконанні. [8, с.91].

До основних причин низького рівня розповсюдження нормативного методу можна зазначити:

- невисока питома вага одиничних і малосерійних виробництв;
- нестача техніко-економічного обґрунтування норм витрат на виробництво;
- дефіцит засобів обчислювальної техніки та бухгалтерів належного рівня кваліфікації;
- знеохота багатьох адміністраторів проявити внутрівиробничі резерви.

У 1940-х рр. Значного поширення набуває меморіально-ордерна форма рахівництва та використання накопичувальних відомостей. У кінці місяця у відомостях підбивали підсумки, за якими складали меморіальні ордери, що містили в собі хронологічні записи. [9, с.16].

На кінець 50-х рр. меморіальні ордери були знищені, а розповсюдження набуває журнально-ордерна форма рахівництва. Журнали-ордери почали вести за принципом кредитування.

У 60-ті рр. масове поширення отримують рахунково-перфораційні машини і, як наслідок, активно розповсюджується таблично-перфокарткова форма рахівництва.

У 70 - 80-ті рр. широке розповсюдження отримує таблично-автоматизована форма бухгалтерського обліку.

У 90-ті рр. починають використовувати діалогово-автоматизовану форму бухгалтерського обліку.

### **3. Функціонування національної системи обліку в процесі трансформації економіки України.**

Проблема пристосування системи обліку до вимог управління зявляється в періоді раптової зміни суспільної орієнтації, в той час, як стара парадигма обліку не може забезпечити виконання покладеної на неї місії. В періоді еволюції розвитку суспільства зміни в економіці відбуваються поетапно, через це система обліку покращується шляхом несуттєвих доповнень та змін протягом тривалого періоду. Даний процес є закономірним і призводить до розуміння готовності теорії та практики обліку, форми та методологія його стають настільки зрозумілими, що, видається, в суттєвій основі вони не вимагають лише кардинальних змін, але й будь-яких інших доповнень.

Протягом ХХ ст. у суспільному житті України відбулися дві визначні події - формування нової економічної системи, під назвою соціалізм (1917 - 1991 рр.) та отримання незалежності країни і вагомий стрибок від соціалізму до капіталізму, або до ринкової економіки (з 1991 р.). Ці події вплинули на розвиток облікової системи та зачепили інтереси людей, які вивчають теорією та практику обліку, в кретичні моменти історії. Вивчення минулого дає змогу проаналізувати етапи розвитку економіки і формування системи бухгалтерського обліку на кожному з даних етапів, вивчити тенденції та закономірності. Такі узагальнення дають змогу вивчити приріст та основні напрямки розвитку облікової системи України на найближчому (перехідному періоді до формування ринкової інфраструктури господарства) та майбутню перспективу (функціонування ринкового механізму).

Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна описати як поєднання адміністративних і ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні два десятиліття в Україні відбулися кардинальні зміни в системі бухгалтерського обліку, направлені на її адаптацію до міжнародних стандартів. Проте реформа бухгалтерського обліку не провадилась необхідними змінами в діючому господарському та бухгалтерському, фінансовому законодавстві. Зміни також не зачепили

системи організаційних заходів у таких сферах, як, наприклад, статистика та ін. До негативних наслідків такої невідповідності відносять обмеженість бухгалтерського обліку (застосування подвійного запису та виключно грошового вимірника; пасивне застосування принципів «професійного судження», першочерговість податкових правил тощо), неефективність наукових досліджень (вони є і їх чимало, проте залишаються, на жаль, не дослідженими як для норм, так і практики господарювання). [2, с.6].

Як наслідок – неузагальнене та непоетапне реформування. Фінансова звітність суб'єктів господарювання, враховуючи вже тривалий період реформування та вдосконалення правового регулювання вітчизняного бухгалтерського обліку, все ще не є відповідною до вимог міжнародних стандартів. Проблеми пристосування бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів в Україні полягають насамперед у тому, що система обліку значною мірою підпорядкована податковому законодавству і тому не забезпечує користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх) необхідною інформацією для прийняття ефективних господарських чи управлінських рішень. [2 с.56].

Пристосування бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання тісно пов'язана з поширенням економічних процесів та економіки загалом у світовому масштабі. Окрім цього, пристосування, її необхідність є результатом поширення економіки, вагомим впливом на яку є: міжнародна торгівля; створення спільних підприємств, об'єднання фондових ринків; вирішення спільних економічних та інших проблем (економічні або фінансові кризи), фінансування і кредитування економічних проектів Міжнародним валютним фондом та іншими фондами. За цих умов головним постає питання як правового, так і інформаційного забезпечення (останнє значною мірою ґрунтується на обліковій інформації) відповідних глобалізаційних процесів. На цій основі створюються і поширюються стандарти – Стандарти міжнародного права; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та Міжнародні стандарти фінансової

звітності (далі – МСФЗ); Міжнародні стандарти аудиту; Міжнародні стандарти оцінки; Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів тощо [7, с. 279].

Варто зазначити, що на сьогодні у світі склалися такі організаційні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках:

**Таблиця 1.3**

**Організаційні моделі обліку \***

|  |  |
|--|--|
| 1. англосаксонська (англо-американська) модель | Основні принципи якої було розроблено у Великій Британії та США й основна ідея якої – орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів суб'єктів господарювання. Вона широко застосовується в Австралії, Ізраїлі, Ірландії, Іспанії, Індії, Канаді, на Кіпрі, у Мексиці, Нідерландах та ін.;   |
| 2. континентальна модель                       | Цієї моделі дотримуються в більшості країн Європи та в Японії, що передбачає тісний зв'язок бізнесу з банками, які переважно і задовольняють потреби фінансових компаній..<br>До континентальної моделі входять: Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія та ін. До цієї моделі тяжіє й Україна |

|                                       |  |
|---------------------------------------|--|
| <p>3. південноамериканська модель</p> | <p>Облік орієнтовано на потреби державних планових органів, а методи обліку, які використовуються суб'єктами господарювання, досить уніфіковані. Інформація, необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики.</p> <p>Це значно спрощує і підвищує ефективність роботи урядових органів.</p> <p>Отже, південноамериканську модель бухгалтерського обліку використовують країни з такими характеристиками: нестабільна політична система; нерозвинута економіка; фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методи обліку, які використовуються, – уніфіковані; постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції; облік зорієнтований на державні органи. Ця модель є характерною для Аргентини, Еквадору, Бразилії, Перу, Чилі та ін.;</p> |
|---------------------------------------|--|

\*джерело[4, с.56].

Розглянувши дану таблицю, стає чітко зрозуміло що Україна належить до континентальної моделі бухгалтерського обліку. Якій притаманні такі риси як:

- спрямування облікової політики першочергово на задоволення вимог уряду,

- оподаткування відповідно до національного макроекономічного плану,
- публікація деякої інформації про суб'єктів господарювання,
- складання більш детального, реалістичного та конкретизованого звіту.

Держава в перспективі отримала всі необхідні передумови, для використання бухгалтерського обліку як засобу регулювання економікою. Проте для цього потрібно забезпечити виконання головного призначення бухгалтерського обліку – надання правдивої інформації користувачам, що в свою чергу забезпечить можливість порівнювати інформацію, яка міститься у фінансовій звітності.

## **Висновок**



Під час дослідження етапів розвитку бухгалтерського обліку було розглянуто особливості зародження облікової науки, як і за часів козаччини так і формування нових підходів та стандартів в сучасній системі бухгалтерського обліку, для того щоб дослідити усі недоліки обліку які були в минулому та для покращення нових концепцій бухгалтерії в майбутньому.

Зважаючи на проведений аналіз етапів розвитку бухгалтерського обліку в Україні можна сформулювати такі висновки:

1. Характеризуючи період XVI-XVIII ст., можна зазначити, що економіка, торгівля, грошовий обіг та облік були поєднані між собою та знаходились під владою Польщі та Росії.

2. Переважній кількості вчених-бухгалтерів, які знайшли свій талант в період НЕПу чипляли ярлик "троцькіста-меньшовика". А саме масовій критиці з боку новостворенії бухгалтерів-кар'єристів, що намагалися догодити вищому керівництву, зазнали А.П. Рудановський, О.М. Галаган, М.Х. Жебрак. Пояснення схожих нападів обґрунтовували так: "Необхідно відкрити руйнівний вогонь і розгромити всі троцькістські вилазки у сфері теорії обліку і разом з цим вдарити зі всією силою по всякого роду виявах гнилого лібералізму в боротьбі за марксистсько-ленінську теорію бухгалтерського обліку".Такий упадок не міг не відобитися негативно на теорії та практиці бухгалтерського обліку. Вони почали стрімко деградувати.

3. Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна описати як поєднання адміністративних і ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні два десятиліття в Україні відбулися кардинальні зміни в системі бухгалтерського обліку, направлені на її адаптацію до міжнародних стандартів. Проте реформа бухгалтерського обліку не провадилась необхідними змінами в діючому господарському та бухгалтерському, фінансовому законодавстві.

Отже, розвиток бухгалтерського обліку та облікової думки в Україні пройшов довгий та складний шлях трансформації.

Виникла необхідність пристосування бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання до міжнародних стандартів. Окрім цього, пристосування, її необхідність є результатом поширення економіки, вагомим впливом на яку є: міжнародна торгівля; створення спільних підприємств, об'єднання фондових ринків; вирішення спільних економічних та інших проблем (економічні або фінансові кризи), фінансування і кредитування економічних проектів Міжнародним валютним фондом та іншими фондами .

В умовах сучасного економічного розвитку країни роль ступеня довіри до якості та прозорості показників бухгалтерського обліку, що складають основу фінансової звітності суб'єктів господарювання важко переоцінити, оскільки ця інформація зацікавила не лише зарубіжних але й вітчизняних, не тільки внутрішніх та й зовнішніх користувачів.

Суб'єкти господарювання в процесі ведення бухгалтерського обліку повинні швидко та ефективно реагувати та пристосовуватись до змін в обліковій системі. Важливою умовою ефективного господарювання є безперешкодний доступ до системи бухгалтерського обліку користувачам, яка б дала їм змогу самостійно приймати рішення. Правове регулювання системи бухгалтерського обліку має забезпечити повномірне досягнення намічених цілей.

## **Список використаної літератури**

1. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1: Навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999.- 928 с.
2. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2014. – 444 с.
3. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник За ред. М.В. Кужельного. 6 вид. Київ: "А.С.К.", 2005. - 266 с.
4. Грачова Р. Бухгалтерський облік: від ремісництва до теорії // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://dtkk.com.ua/show/1cid0458.html>.
5. Даньків Й.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк. – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. - 160 с.
6. Лучко М.Р. Історія обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки. – Тернопіль: зорепад, 1998.
7. Пасько Т.О. Історія бухгалтерського обліку: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Т.О. Пасько – Суми: ВТД «Університетська книга», 2009. – 141 с.
8. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – [2-ге вид., випр. і доповн.] – К.: Знання, 2009. – 278 с.
9. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

## Додатки

## Додаток А

|  |   |
|--|---|
| <p>Видатні вчені:</p> <p>1. Теофіль Кормош</p> | <p>Внесок у розвиток обліку:</p> <p>Значну увагу Т. Кормош приділяє формуванню резервного капіталу (фонду) та його використанню. Джерелом його утворення є насамперед внески членів товариства при вступі, а також частина чистих прибутків. Щодо його розмірів Т. Кормош є прихильником німецьких економістів Шульце й Деліча, які вважали, що резервний фонд кредитних спілок має становити щонайменше 10% від декларованих уділів, а для інших товариств має зростати так, щоб товариство обмежувалось цим фондом.</p> <p>Крім створення надійних фінансових умов для діяльності товариств, Т. Кормош приділяв значну увагу стратегії скорочення витрат. Він подав цікаві пропозиції щодо класифікації витрат, особливо наголошуючи на збереженні відношення різних видів витрат до величини наданих кредитів.</p> |
| <p>2. Кость Левицький</p>                      | <p>У співавторстві з Д. Савчаком підготував "Порадник писарський", призначений для громадських писарів з методичного забезпечення діловодства та бухгалтерії. Порадник містив детальний опис правильного обліку грошових коштів у касі, ведення касової книги, складання бюджету доходів і видатків громади, формування звітності та проведення інвентаризації всього нерухомого і рухомого майна громади. Найбільшим внеском К. Левицького в галузь бухгалтерії та контролю була організація Крайового Союзу Ревізійного у Львові 1904 р., першим головою якого він і став.</p>  |

\*Джерело:[6].

## ДОДАТОК Б

Наукові праці українських вчених, присвячені обліку витрат і калькуляції собівартості (друга половина ХХ ст.)

|                |   |
|----------------|---|
| І.О. Белебеха  | „Проблемы учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции в сельском хозяйстве (на материалах УССР)” (1979)                      |
| З. В. Гуцайлюк | „Учет и контроль в управлении эффективностью производства (методологические и организационные аспекты на примере пищевой промышленности)” (1992 р.) |
| О.С. Бородкін  | „Проблемы учета издержек и экономического эффекта новой техники” (1981)   |
| Ю. Я. Литвин   | „Проблемы нормативного метода учета затрат на производство в сельскохозяйственных предприятиях” (1974)  |
| В. М. Олійник  | „Региональные особенности интенсификации сельскохозяйственного производства в новых условиях хозяйствования” (1992)                                 |

\*Джерело:[5].