

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-98>

УДК 657.01

# ІСТОРІЯ ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В РАМКАХ НОРМАТИВНОЇ ТЕОРІЇ

## HISTORY OF THE FORMATION OF ACCOUNTING WITHIN THE FRAMEWORK OF THE NORMATIVE THEORY

**Стахів Ірина Михайлівна**

кандидат економічних наук, доцент,  
Львівський державний університет фізичної культури  
імені Івана Боберського  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3658-8056>

**Стасюк Ольга Михайлівна**

кандидат наук з фізичного виховання і спорту, доцент,  
Львівський державний університет фізичної культури  
імені Івана Боберського  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3217-0210>

**Stakhiv Iryna, Stasyuk Olha**

Lviv State University of Physical Culture named Ivan Bobersky

Стаття присвячена історії розвитку бухгалтерського обліку та детальному аналізу процесу виокремлення його з-поміж інших наук. Бухгалтерський облік можна трактувати як науку, яка передбачає і формулює тенденції розвитку облікової практики як галузі людської діяльності, що інформаційно забезпечує прийняття управлінських рішень щодо економічних суб'єктів. Особливу увагу приділено нормативній теорії та представлено взаємозв'язок бухгалтерського обліку з економічним середовищем. Щоб зрозуміти важливість бухгалтерського обліку потрібно ознайомитися з найбагатшою його історією, зрозуміти суть окремих термінів, (наприклад, управлінський облік, фінансова звітність, та ін.), усвідомити роль обліку в управлінні, можливість сформулювати різницю між прибутком і грошима та іншими категоріями і поняттями. Навколишнє економічне середовище певним чином впливає як на бухгалтерську науку, так і на бухгалтерську практику. У цьому роль науки двоїста. З одного боку, вона виконує допоміжну роль: перебуваючи під домінуючим впливом практики, бухгалтерська наука узагальнює і систематизує прийоми, методи, процедури, що складаються. З іншого боку, зроблені узагальнення дозволяють науці давати рекомендації, що передують практикам.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, нормативна теорія, історія, формування, підходи, управління, наука.

The article is devoted to the history of the development of accounting and a detailed analysis of the process of distinguishing it from other sciences. Accounting can be interpreted as a science that predicts and formulates trends in the development of accounting practice as a field of human activity, which provides information for making management decisions regarding economic subjects. Special attention is paid to normative theory and the relationship between accounting and the economic environment is presented. To understand the importance of accounting, you need to familiarize yourself with its rich history, understand the essence of certain terms (for example, management accounting, financial reporting, etc.), understand the role of accounting in management, the ability to formulate the difference between profit and money and other categories and concepts. The surrounding economic environment in a certain way affects both accounting science and accounting practice. In this, the role of science is twofold. On the one hand, it performs an auxiliary role: being under the dominant influence of practice, accounting science summarizes and systematizes the techniques, methods, and procedures that are being developed. On the other hand, the generalizations made allow scientists to give recommendations that precede practices. Accounting can be interpreted as a science, according to the sacred explanation, prediction and formation of trends in the development of accounting practice as a field of human activity, which provides information for making managerial decisions regarding economic subjects. The surrounding economic environment in a certain way affects both accounting science and accounting practice. In this, the role of science is twofold. On the one hand, it performs an auxiliary role: being under the dominant influence of practice, accounting science summarizes and systematizes the techniques, methods, and procedures that are being developed. On the other hand, the generalizations made allow scientists to give recommendations that precede practices.

**Keywords:** accounting, regulatory theory, history, formation, approaches, management, science.

**Постановка проблеми.** За багатівікову історію бухгалтерський облік зазнав змін та різних трактувань. Однією з них є спроба трактувати облік як зведення правил по техніці записів, які не мають під собою певного наукового фундаменту і не представляють інтересу для справжніх учених-теоретиків, їх можна зустріти серед практиків (зазвичай це менеджери та економісти, виховані у системі чи традиціях підготовки фахівців для планово-економічних відділів), і представників фундаментальних і суміжних з бухгалтерським обліком наук. Як правило, причина подібного відношення легко зрозуміла і зводиться до небажання, а іноді й інтелектуальної неписьменності оволодіння логікою та підставами методології обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок в розвиток історії бухгалтерського обліку внесли І. Яремко, А. Дідик, В. Лемішковський, З. Левченко, Т. Мельник. Певний внесок у формування думки про суто допоміжну роль бухгалтерського обліку в системі управління внесли власне його представники, мовчазно погоджуючись з констатацією твердження про те, що облік лише інформаційно підживлює процес управління. Цим не забарилися скористатися економісти-управлінці, які завжди мріяли бачити бухгалтерів у ролі своєрідних помічників (інформаційних) снарядів, а вже керувати цими снарядами звичайно ж доступно лише грамотним менеджерам. І цей варіант мав місце в практичній економіці, особливо у зв'язку з розвитком управлінського обліку та комп'ютерної техніки. За вказівкою менеджерів їх почали насичувати великими обсягами інформації, проте незабаром з'ясувалася цікава деталь, яка полягала в інформаційному потоці, менеджери, як правило, починали просто ігнорувати його. Іншими словами, життя все розставляє по своїх місцях – для того щоб процес управління був дійсно оптимальним і ефективним, потрібно не тільки фактично володіти інформаційною сировиною, але розуміти її, вміти витягувати з неї інформацію. І тут або не обійтися без бухгалтерів, або сам менеджер повинен мати досить серйозну бухгалтерську підготовку.

**Формулювання цілей статті.** Основною метою написання статті є розкриття змісту нормативної теорії до визначення сутності бухгалтерського обліку. Предметом дослідження є детальний аналіз генезису бухгалтерського обліку та його виокремлення з-поміж інших галузей.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Якщо з пріоритетами практиків більш менш зрозуміло, то дещо складніше стояло питання про справу з представниками науки, яким, здавалося б, за визначенням не слід висловлювати думки, щонайменше, спірні та неоднозначні, а також недостовірні. Насамперед слід зауважити, що, на відміну від вчених, які займаються дослідженнями в галузі економічної теорії і нерідко формулюють свої положення на концептуальному рівні, що передбачає певний, а іноді й вельми великий, ступінь абстрагування від реальної дійсності (класичний приклад – формулювання передумов застосування) моделі ціноутворення на ринку фінансових активів, представники прикладної економічної науки набагато більш трепетно ставляться до практичної реалізованості пропонованих ними теоретичних побудов і новацій, прагнуть до визначеності у формулюванні понять, визначенні індикаторів, алгоритмів. У бухгалтерському обліку згадане прагнення до визначеності та однозначності проявляється найбільш чітко, оскільки теза «практика – критерій істини» тут, ймовірно, найбільш актуальна. Можна навести такий приклад [3, с. 96]. Економісти дуже вільно і легко використовують у своїх теоретичних побудовах поняття ринкової ціни; у бухгалтера, навпаки, виникає у зв'язку безліч питань: що це таке, як її обчислити, наскільки отримана оцінка достовірна і обґрунтована тощо. Як наслідок – суттєве підвищення статусу бухгалтерської професії, розширення сфери її впливу.

На жаль, окремі представники не тільки академічної, а й прикладної економічної науки часом неприємно, а головне, необґрунтовано висловлювали свою, природно, негативно-скептичну думку про бухгалтерський облік. Рецидиви подібного траплялися і на межі сучасності.

Щоб зрозуміти важливість бухгалтерського обліку потрібно ознайомитися з найбагатшою його історією, зрозуміти суть окремих термінів, (наприклад, управлінський облік, фінансова звітність, та ін.), усвідомити роль обліку в управлінні, можливість сформулювати різницю між прибутком і грошима та іншими категоріями і поняттями.

Вище зазначалося, що як практична діяльність бухгалтерський облік розвивався протягом кількох тисячоліть, як наука – починаючи з середини в XIX ст. У формулюванні сутності обліку як специфічного виду наукової діяльності людини можна виділити два основні під-

ходи: процедурно-методичний і процедурно-цільовий [2, с. 260].

Процедурно-методичний підхід у самому елементарному, несистематизованому і неформалізованому вигляді мав місце вже в ранніх роботах італійських бухгалтерів, зокрема, його суть якраз і представлена в книзі Пачолі, який під бухгалтерією розумів «ведення справ у належному порядку і як слід». Забезпечення «належного порядку» досягається послідовним виконанням таких процедур, як складання в належній формі інвентарю, обов'язкове ведення основних книг (журнал і головна книга), певна послідовність перенесення даних з однієї книги до іншої, виведення залишків за рахунками, закріплення головної книги або перенесення залишків, зберігання документів. Ці процедури були описані в трактаті Луки Пачолі. Акцент на процедурно методичну сторону бухгалтерії можна бачити і в пізніших роботах, що в кінцевому підсумку позначилося і на визначенні обліку як науки. Одне з найпоширеніших визначень у рамках цього підходу належить французькому автору Г. Фору (1910 р.): «Бухгалтерський облік – це наука про методи реєстрації фактів господарського життя, що здійснюються господарюючими особами».

Квінтесенцією процедурно-методичного підходу є сукупність теоретичних побудов основ обліку, відомих як нормативна теорія бухгалтерського обліку [6, ст. 107]. В рамках цієї теорії, що формується, по суті, виходячи з інтересів власне професії, наказується; що і як слід відображати в обліку та звітності, систематизуються методи і процедури, яким повинен слідувати бухгалтер і завдяки яким можна буде сформулювати звітність, що достовірно відображає реальний стан справ у фірмі. Вважається, що основи нормативної теорії обліку було закладено на початку ХХ ст. І. Шером (Johann F. Schar, 1846–1924) та Г. Ніклішем (Heinrich Nicklisch, 1876–1946) [4, с. 71].

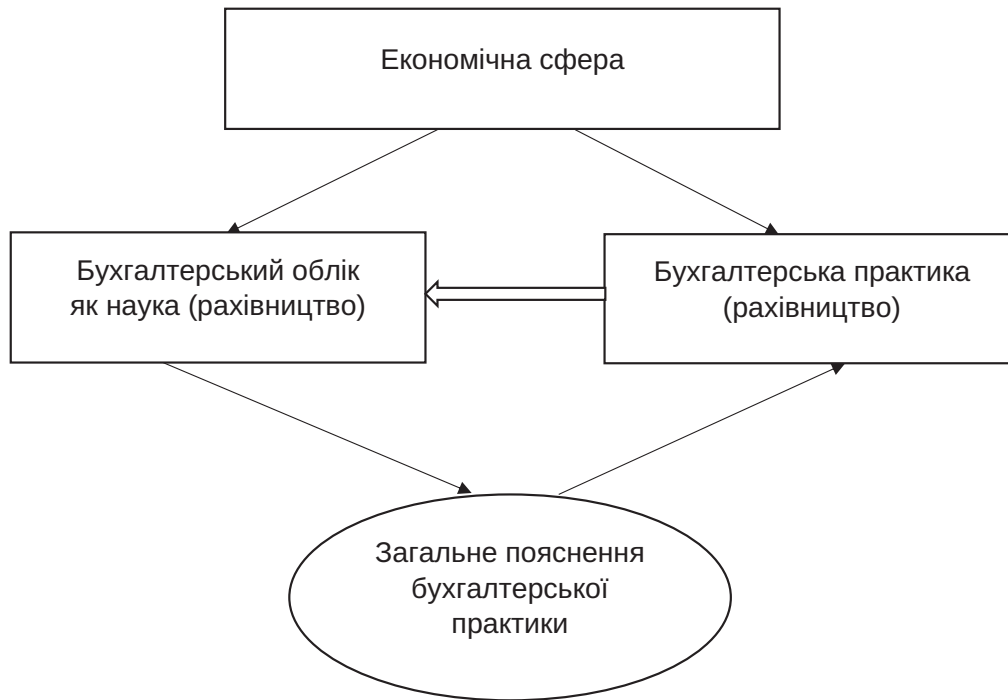
На рис. 1 схематично представлено взаємозв'язок наукової та практичної компонент бухгалтерського обліку в рамках нормативної теорії обліку. Логіка її досить очевидна. Навколишнє економічне середовище певним чином впливає як на бухгалтерську науку, так і на бухгалтерську практику. У цьому роль науки двоїста. З одного боку, вона виконує допоміжну роль: перебуваючи під домінуючим впливом практики, бухгалтерська наука узагальнює і систематизує прийоми, методи, процедури, що складаються [5, с. 127].

З іншого боку, зроблені узагальнення дозволяють науці давати рекомендації, що передують практикам. Зауважимо, що в цьому випадку йдеться, по суті, про замкнутий цикл усередині бухгалтерської професії. Зовнішні фактори, зокрема ринки, кредитори, інвестори, з позиції їх впливу на методологію та техніку обліку до уваги практично не приймаються; насправді, вони змушені підлаштовуватися під бухгалтерів, тобто. сприймати вироблений ними продукт таким, як він є, і намагатися розуміти його.

Процедурно-цільовий підхід почав розвиватися пізніше – з кінця ХІХ ст., коли фахівці почали акцентувати увагу на тій обставині, що облік потрібен не заради власне облікової процедури, а насамперед для того, щоб задовольнити запити осіб, якимось чином зацікавлених у діяльності цього суб'єкта господарювання. І тут можна побачити три різновиди дефініцій, що варіюють залежно від цього, інтереси чийх осіб розглядаються як головні.

Спочатку теоретики облік розглядали виключно у контексті сукупності методів та засобів, що сприяють поліпшенню системи управління підприємством [7, с. 83]. У цьому випадку на перше місце висуваються інтереси керівників, завдання яких, як відомо, полягає в найбільш ефективному використанні ресурсів фірми, що забезпечує генерування прибутку. Сприяючий досягненню цієї мети бухгалтерський облік визначався як «наука, яка, дотримуючись законів права та економіки, користується обчисленнями, щоб характеризувати функції управління і щоб з найменшими засобами досягати найбільшого економічного ефекту». Наведене визначення, запропоноване знаменитим італійським бухгалтером Е. Пізані (Emmanuel Pisani, 1845-1915), відображає умонастрої теоретиків обліку кінця ХІХ ст.

Період кінця ХІХ – початку ХХ ст. характеризувався процесом формування ринків капіталу, що прискорювався. Тому цілком природним виглядало акцентування уваги на інтересах власників фірм [1, с. 116]. Оскільки власника цікавлять, насамперед, вкладений ним капітал та його примноження, таке обмеження призвело до того, що бухгалтерський облік став розумітися (у визначенні французького економіста Ж. Фурастьє) як «галузь сучасної науки, мета якої зводиться до обчислення у грошовому вираженні вартості майна підприємства та визначення величини його власного капіталу».



**Рис. 1. Взаємозв'язок рахівництва в рамках нормативної теорії бухгалтерського обліку**

*Джерело: розробка автора І. М. Стахів*

Погляди на облік як науку еволюціонували темпами, що прискорюються, і вже в третій чверті ХХ ст. у зв'язку з розвитком неокласичної теорії фінансів та її незмінним впливом на бухгалтерську практику при розробці теоретичних підстав бухгалтерського обліку стали виходити з розуміння його як галузі діяльності, результати якої становлять інтерес не тільки для головних дійових осіб - управлінців і власників, але і набагато ширшого кола осіб, включаючи кредиторів, лендерів, контрагентів та ін.

Крім того, в ці роки почали стрімко змінюватись умови, в яких змушений працювати бухгалтер, з'явилися нові реалії, з якими були змушені рахуватися як теоретики обліку, так і бухгалтери, що практикують. До таких реалій відносяться глобалізація ринків капіталу і посилення їх значущості як основних джерел коштів не тільки для транснаціональних корпорацій, але і для підприємств (фірм), які є системоутворючими в національних економіках, необхідність введення в бухгалтерський облік низки раніше абсолютно неприйнятних параметрів (наприклад, тимчасова цінність грошей, інфляція), розширення категорійного апарату (наприклад, поняття цінності та різних видів вартості), поява в обліку нових вимірювань (наприклад, креативний облік,

психологічні аспекти обліку), уникнення однозначності та детермінованості у бік багатоваріантності і стохастичності (бухгалтер повинен постійно вирішувати проблему вибору оцінки, методу, операції та ін.), необхідність посилення фінансово-аналітичного компонента в роботі бухгалтерів і зміни у зв'язку з цим погляду на сутність і роль економічного аналізу тощо.

Все це призвело до необхідності переосмислення сутності теорії обліку, її передзначення та змістовного наповнення. Виник новий напрямок у побудові теоретичних основ обліку, відомий як позитивістська теорія бухгалтерського обліку. На відміну від нормативної теорії, суть якої полягає в розпорядженні, тобто в узагальненні методів і процедур, що дозволяють сформувати бажану звітність (ключове питання – що має бути зроблено для формування даної звітності?), позитивістська теорія наголошує на поясненні та передбаченні (ключове питання – де і на чому ми знаходимося і що нас чекає в галузі бухгалтерської практики?). Вплив позитивістів чітко проявляється в останніх міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності, що рясніють термінами «цінність», «ринкова вартість», «справедлива вартість», «ризик», «активний ринок» та інші.

**Висновки.** Дотримуючись наведеної логіки, бухгалтерський облік можна трактувати як науку, за священним поясненням, передбаченням і формуванням тенденцій розвитку облікової практики як галузі людської діяльності, що інформаційно забезпечує прийняття управлінських рішень щодо економічних суб'єктів. Таким чином, роль бухгалтерського обліку як науки трійна і полягає в наступному:

1) в поясненні існуючої практики;

2) у прогнозуванні тенденцій у її розвитку;  
3) у формуванні, упорядкуванні цих тенденцій.

Нові віяння у розвитку теорії обліку у ХХ ст. були викликані, в основному, посиленням впливу ринків капіталу на зміни в економіці в цілому. Найбільш чітко це виявилось в побудові концептуальних основ (підстав) бухгалтерського обліку, виконаних у рамках американської бухгалтерської школи.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лишиленко А. Бухгалтерський облік : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2017. 670 с.
2. Гудзь Н. В., Денчук П. Н. Бухгалтерський облік : навчальний посібник, рекомендовано МОН України. Київ, 2016. 424 с.
3. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.
4. Яремко І. Й., Лемішовська О. С. Історія обліку, аналізу та аудиту. Львів : Львівська політехніка, 2018. 236 с.
5. Шара Є. Облік і звітність в оподаткуванні : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 496 с.
6. Крупельницька І. Г. Звітність підприємств : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 232 с.
7. Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В., Шигун М. М. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник для студентів вузів. Житомир : ЖІТІ, 2001.

#### REFERENCES:

1. Lyshilenko A. (2017) Buchgalterskuj oblik: pidruchnik [Accounting: a textbook]. Kyiv: Vudavnutstvo «Center for Educational Literature». (in Ukrainian)
2. Gudz N., Denchuk P. (2016) Buchgalterskuj oblik: navchalnuy posibnik [Accounting: Study guide] Kyiv: Recommended by the Ministry of Education and Science of Ukraine. (in Ukrainian)
3. Ogiychuk F. (2016) Finansovuy ta upravlinskuy oblik za natsionalnymu standartamu [Financial and management accounting according to national standards: textbook]. Kyiv: Vudavnutstvo «Alerta». (in Ukrainian)
4. Yaremko I., Lemishovska O. (2018) Istoriya buchgalterskogo obliky i aydut [History of accounting, analysis, and audit]. Lviv: Vudavnutstvo «Polytechnic». (in Ukrainian)
5. Shara E. (2012) Buchgalterskuj oblik i zvitnist v opodatkyvanni [Accounting and reporting in taxation: Study guide]. Kyiv: Vudavnutstvo «Center for educational literature». (in Ukrainian)
6. Krupelnytska I. (2012) Zvitnist pidprujemstv [Enterprise reporting. Study guide]. Kyiv: Vudavnutstvo «Center of educational literature». (in Ukrainian)
7. Butynets F., Oliynyk O., Shigun M. (2001) Organizacija buchgalterskogo obliky [Accounting organization. Study guide for students of higher education institutions]. Zhytomyr: Vudavnutstvo «ZHITI». (in Ukrainian)