

Т. М. Берднікова, канд. екон. наук

Нікопольський факультет ДВНЗ «Запорізький національний університет»

Еволюція розвитку обліку і аналізу фінансових результатів

Дослідивши зміст монографій та інших наукових праць, дійшли висновку, що розвиток обліку та аналізу тісно пов'язаний з різнобічними питаннями визначення й відображення доходів, витрат і фінансових результатів, і лише синтез досягнень іноземних та вітчизняних шкіл бухгалтерського обліку й економічного аналізу може збагатити наукову думку стосовно розуміння сутності цих понять і правильного використання їх в обліковій, аналітичній та управлінській практиці.
доходи, витрати, фінансові результати, облік, аналіз

Постановка проблеми. Провівши аналіз монографічних видань, підручників і посібників з бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що розвиток обліку тісно пов'язаний з питаннями визначення та відображення доходів, витрат і фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Історичний аспект обліку та аналізу фінансових результатів досліджували О.О. Бауер, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Галаган, Я.М. Гальперін, Е. Жамс, І.Д. Лазаришина, А.І. Лозінський, М.Р. Лучко, В.А. Маздоров, І.Г. Максимов, Т.Н. Мальков, А.К. Роццаховський, Я.В. Соколов та інші вітчизняні і зарубіжні вчені. Однак, для розробки досконалих методик обліку та аналізу фінансових результатів потрібно систематизувати їх розвиток у часі, тому що, тільки вивчаючи минуле, можна знайти рішення для майбутнього.

Постановка завдання. Дослідити зміст монографій та інших наукових праць, щодо розвитку обліку та аналізу доходів, витрат і фінансових результатів та прослідити еволюцію їх розвитку.

Виклад основного матеріалу. Вивчаючи історичні аспекти розвитку аналізу фінансових результатів зазначимо, що першими зробили спробу проаналізувати прибуток древні євреї. Пояснювалося це тим, що за законами Мойсея євреї є святим народом і їм заборонялося прибуткове використання майна між собою і допускалося тільки по відношенню до іноземців [1, с.6].

У залізному віці спостерігається поступовий перехід до аналізу різних за галузевою приналежністю господарств: сільськогосподарських, промислових, торговельних, кредитних, що було пов'язано з еволюцією форм торгівлі та грошового обігу. Папірус Зенона дає підстави для висновку, що у третьому столітті до нашої ери відбувся еволюційний перехід до економічного аналізу, суттю якого була вже не тільки констатація стану господарства, а й порівняння результатів господарювання шляхом розрахунку господарського ефекту. Цей факт підтверджується тим, що звітність містила інформацію про доходи і витрати господарств.

Підприємливі народи стародавнього світу вели жваву торгівлю, як внутрішню, так і зовнішню. Для того щоб визначити хоча б наближено результати своєї торгівлі, фінікіяни і вавілоняни (народи стародавнього світу) вели детальні записи своїх складних оборотів [4, с. 11].

Великі філософи Стародавньої Греції приділяли значну увагу обліку, що

дослідив деякі облікові категорії та певною мірою показав їхній взаємозв'язок. Аристотель запропонував таку категорію як “хремастика” – діяльність, спрямована на отримання прибутку, на нагромадження багатства, насамперед у формі грошей.

Одними з найстародавніших документів, що дійшли до нас, є записи компанії, які датуються до 1157 р. Це не облікові книги, але являють собою кілька цифрових поміток, накиданих на трьох листках паперу і вкладених у картотеку Генуезького нотаріуса – Джиованні Скриби. У XII ст. компанії були нестійкими і вони не мали потреби в детальніших записах. Такі компанії утворювалися на період одного торгового періоду і ліквідувалися після його закінчення. В наступному столітті умови були змінені, коли тимчасові погодження про товариства поступилися місцем більш тривалим, це відмічалось в зовнішній торгівлі Італії з ярмарками Шампані (Франція). Бухгалтери Середньовіччя усвідомили той факт, що фірма є незалежною організацією, а капітал і отриманий прибуток являють собою претензії її учасників. Тому з'явилася необхідність слідкувати за зміною частки учасників у результаті нових вкладень або вилучень капіталу й розробити систему, яка б допомогла визначити фінансовий результат з тим, щоб у подальшому розподілити його серед партнерів відповідно до положень статуту товариства [7, с.13]. Тривалий час (приблизно до 1202 року – часу появи арабських цифр) облік фактів господарського життя вели наближено, часто в усній формі. Тому й аналіз як практична діяльність за своїм змістом, завданнями, об'єктами надзвичайно відрізнявся від усталеної у XX столітті моделі економічного аналізу.

Недостатність або відсутність документальної основи обумовлюється тим, що усне свідчення достовірніше письмового, бо останнє можна підробити, а перше – ні. Це призводило до того, що управляючий в присутності господаря або уповноваженої особи усно розповідав про те, що він бачив, чув і робив. Під час звіту велися палкі обговорення, оскільки управляючий, применшував доходи, а метою слухача було розкриття фактів безгосподарності [8, с.49].

З уведенням в облік принципу накопичування даних та їх реєстрації почала формуватися необхідна інформаційна база для аналізу динаміки фактів господарського життя. При збільшенні масштабів господарювання цей історичний для обліку крок дозволив значно посилити аналіз з точки зору його причинно-наслідкової спрямованості.

На рубежі XIII століття з'явилися рахунки результатів господарської діяльності, описаних професором Кастелланні. Цей документ є частиною головної книги флорентійської компанії “Фаролфі”, яка проводила операції в Лангедоці та Провансі й мала контору в Німі та відділ у Салоні (Франції). Цей уривок книги, цілком написаний рукою керуючого відділом Амматино Манучі, вміщує записи 1299-1300 рр.

Вищезазначене в подальшому привело до того, що з'явилися рахунки результатів господарської діяльності, описаних професором Кастелланні.

Для рахівництва XIV століття стає періодом швидкого прогресу. Цей розвиток збігається із періодом значного розширення торгівлі та зростання чисельності населення. Однак він призупинився у 1348 р. (внаслідок епідемії чуми в Європі).

У цей період в секретній книзі компанії “Альберті” (1302-1329) склалася своєрідна методика визначення прибутку шляхом віднімання суми зобов'язань і вкладеного капіталу із всієї суми засобів підприємства, включаючи дебіторів, товари на складі та гроші в касі. Потім ці доходи після відрахування сум на заробітну плату розподілялися серед партнерів [6, с. 24]. У товаристві Перуці чистий прибуток визначали на основі результатів інвентаризації або фінансових звітів [7, с. 27].

Тен Хева зауважував, що перші торгівці у середині століття були зацікавлені в оцінці вантажу тільки на момент повернення кораблів на батьківщину. Проміжний

розрахунок прибутку взагалі не робили, а рахунки закривали лише по закінченню подорожі. Оскільки в ті часи торгівля розглядалася як невиробнича сфера діяльності, то її метою вважалось не отримання прибутку, а покриття витрат. Облік здебільшого здійснювався за допомогою партійного способу, при якому результат виявляли від господарської операції тільки по її завершенні [1, с. 127].

У Середньовіччі формуються дві основні схеми обліку – камеральна та проста (уніграфічна). При камеральній головним об'єктом обліку є каса та очікувані до неї надходження (або виплати). Тому суми доходів і витрат були заздалегідь задані. Проста схема передбачала облік майна включаючи касу, а доходи і витрати для бухгалтера були заздалегідь невідомими. Купці Середньовіччя оперували більше споживчими категоріями, ніж фінансовими. Результат господарювання відображався приростом добробуту, а не опосередкованими категоріями, навіть такими важливими як прибуток.

Замкнена диграфічна система з'явилася після того, як до складу її показників були введені рахунки власних засобів. Це сталося у XIII ст., а опис диграфічної системи в літературі навів Л. Пачіолі в 1494 р. Одним із наслідків виникнення даної схеми було введення рахунку Власника (рахунку Капіталу), це дозволило разом із результатними рахунками створити умови для визначення прибутку або збитку, що в свою чергу є опосередкованим внеском у розвиток не тільки обліку, а й аналізу. Пізніше для обліку доходів і витрат виділяється окремий рахунок Збитків і прибутків. Але цей підхід не набув поширення [9, с. 148].

Ж. Шарара-Русо також вважав, що тільки наявність рахунку збитків і прибутків дозволить охарактеризувати облік, який відповідатиме вимогам подвійної бухгалтерії. Тому можна зробити висновок: якщо в системі рахунків є рахунок капіталу, то такий облік не дає підстави вважатися подвійним [5, с.40].

Ці часи пов'язують також із розвитком економічного аналізу, якому сприяло винайдене у 1440 році Іоанном Гуттенбергом книгодрукарство. Після цього починають з'являтися різні друковані роботи, рекомендації з бухгалтерської справи, а пізніше – з економічного аналізу, на відміну від писаних книг і документів, притаманних попереднім століттям. Важливою пам'яткою старовини, одним із перших відомих документів в історії Древньої Русі, який може характеризуватися як нормативно-правова база для аналізу стосунків між купцями, був статут князя Ярослава I "Русская Правда" (1016 р.). Історична значимість цього документа полягала у можливості оцінки становища купців з точки зору їх платоспроможності та банкрутства.

Виникнення подвійної бухгалтерії із появою рахунку збитків і прибутків пов'язував Ф. Гертц, розвиваючи ідею Гарньє [10, с. 39].

У теорії бухгалтерського обліку італійський напрям заклав фундамент усіх подальших наукових досліджень з проблем обліку фінансових результатів. Але центр економічної думки згодом перемістився з Італії до Франції та Німеччини. Представники французької школи, на чолі якої стояли А. Гільбо і Е. Леоте, відкидаючи юридичне трактування обліку, започаткували суто економічний напрям у французькій, а пізніше – у світовій бухгалтерській думці. В центрі їх досліджень знаходився власник, для якого прибуток є головною метою залучення коштів. Прибуток, у свою чергу, визначався як різниця між доходами та витратами. Тому значну увагу французькі вчені приділяли вивченню господарських операцій, які могли впливати на результат фірми як позитивно, так і негативно.

У свою чергу Б.Ф. Баррем у 1721 р. для відображення кінцевого результату пропонував використовувати один із трьох рахунків: Збитки і прибутки, Капітал, Заключний баланс.

В подальшому А. Файно відстоював другий варіант, оскільки, з його точки зору: 1) результати – це і є зміна капіталу; 2) відсутність спеціального рахунку збитків і

прибутків в інших результатних рахунках скорочує число облікових записів; 3) рахунок капіталу в його варіанті сконцентрований в одному місці й відображає фактичний стан капіталу на будь-який час.

Розвиток бухгалтерського обліку, світової економіки, економічних теорій привели до значних якісних змін у практиці економічного аналізу протягом XV-VIII ст. Закономірним є те, що розвитком підходів, прийомів, напрямків аналізу економіки займалися, як правило, бухгалтери. Це означало, що вже на той період постала потреба в економічному житті не тільки констатувати факти, давати їх кількісну оцінку, але й визначати якісні характеристики зареєстрованої облікової інформації. Одними з перших цю потребу відчували у середньовіччі (XV – XVIII ст.) бухгалтери італійської школи.

І.С. Кіне у 1817 році висунув ідею виведення кінцевих результатів на окремому рахунку – Реалізації. Першим усвідомив необхідність ведення рахунку Реалізації в Росії А.М. Вольф (1854-1920), але він вважав, що основна його мета відобразити результати від продажу товарів.

У німецькій бухгалтерській науці та практиці у XVI - XVII ст. мирно співіснували юридичні та економічні ідеї. В Німеччині того часу найвидатнішими науковцями і бухгалтерами були В. Швайкер і Х. Багер. В. Швайкер вперше чітко визначив подвійний запис як метод бухгалтерського обліку [8, с. 84].

Е. Шмаленбах (1873-1955) вважав, наприклад, що для визначення фінансового результату – прибутку як основної мети обліку, слід зосередитись на русі грошових витрат і доходів, в які необхідно включити періодичні матеріальні витрати і доходи.

Характерною особливістю розвитку національних економік на початку XIX ст. було виникнення нових організаційних форм підприємництва, зокрема акціонерних товариств. До розряду першочергових проблем для адміністраторів і власників компаній було винесено такі проблеми як сукупність коштів для фінансування (ресурсів) та відокремлення власника від підприємства, ідентифікація власності з метою захисту інтересів інвесторів. Ці процеси сприяли виникненню однієї з фундаментальних течій в теорії бухгалтерського обліку – балансоведення.

Базовою категорією балансоведення було поняття капіталу, його визначення, ідентифікація та відображення в системі бухгалтерського обліку. Прибічники цього напрямку категорично відкидали юридичне трактування капіталу, що вплинуло на їх погляди щодо пасиву балансу.

Г. Сімон (1886) пріоритетність надає визначенню на основі балансу вартості чистого майна суб'єкта підприємницької діяльності. Чиста вартість майна обчислюється як різниця між вартістю активів і зобов'язань, що дорівнює власному капіталу. Якщо баланс на звітну дату порівняно з балансом на попередню звітну дату відображає зміни нерозподіленого прибутку (“+”, “-“), то це свідчить про отримання в звітному періоді прибутку (+) чи збитку (-). За статичною теорією фінансовий результат є вторинним показником діяльності підприємства [2, с. 10].

У трактуванні рахунків Капіталу, Збитків та прибутків основні англо-американські школи персоналістів та інституалістів мали суттєві розбіжності. Персоналісти розглядали прибуток, як тільки частину капіталу, і тому рахунок Збитків і прибутків – частина рахунку Капіталу. Персоналісти розглянули джерела формування прибутку, який може утворитись як у результаті роботи підприємства, так і за рахунок зміни кон'юнктури, розділили прибуток на операційний (прибуток від господарської діяльності) і фінансовий (прибуток від кон'юнктури). Звідси впливає визначення операційного прибутку як реалізованого доходу підприємства, а витрат - як затрат на отримання прибутку.

Подібну теорію розробив Л. Батардон, який розглядав суму капіталу (незмінна

сума) як кредиторську заборгованість підприємства перед власниками, а прибуток – це відсотки на капітал. Також інституціоналісти (Пікслей Ф., Робінсон Л.Р.) вважали, що завданням економічного аналізу є виявлення причин утворення прибутків (збитків), а важливими чинниками формування прибутку є період часу.

У ці часи паралельно з розвитком бухгалтерського обліку фінансових результатів відбувалося становлення аналізу. Методика економічного аналізу вдосконалювалася шляхом включення в алгоритм порівняння фактичних і нормативних значень показників. Оригінальним підтвердженням потреби у встановленні нормативних значень результатів господарської діяльності підприємства й порівнянні їх з фактично досягнутими (із визначенням ступеня виконання нормативів) стала константна бухгалтерія, підсумок об'єднання камеральної та подвійної бухгалтерії. Автором цієї теорії, оприлюдненої у 1870 р., був швейцарський вчений Фрідріх Гюглі (1833-1902).

Завдяки працям Ф. Гюглі значно поглибився коефіцієнтний фінансовий аналіз. Було запропоновано обчислювати й оцінювати динаміку: відношення нарахованої протягом року амортизації до фінансового результату; відношення загальної суми заборгованості до власних коштів підприємства; питомої ваги фінансових витрат у загальному фінансовому результаті діяльності; рентабельності капіталу, рентабельності власних коштів, рентабельності активів [8, с. 212].

Заслугою цього вченого є і те, що він запровадив у облікову практику кошториси, тобто запропонував певною мірою обліковий прогноз. У результаті економічний аналіз збагатився ще однією важливою аналітичною процедурою, яка дозволяла формувати висновки щодо ефективності управління підприємством за ступенем відхилення від кошторисних значень. Таким чином, облікова теорія Ф. Гюглі дала змогу наблизитися до відомого методу управлінського обліку – стандарт-костінгу, який передбачає облік, аналіз та управління витратами за їх відхиленнями і змінами.

Російська бухгалтерська школа формувалась на поглядах різноманітних національних, європейських шкіл. В той час в Росії поняття результатів діяльності трактували по-різному. Професор Я.В. Соколов зазначав, що прибуток виник разом із подвійною бухгалтерією та зростаючими потребами управління [8, с. 304].

Автор балансової теорії в Росії Микола Севастьянович Лунський (1867-1956) вважав необхідним проводити аналіз господарської діяльності. Велика заслуга у формуванні й розвитку економічного аналізу на мікрорівні як науки належить А.К. Рошаховському. Згідно з дослідженнями Я.В. Соколова [8, с. 279], він розробив типову структуру балансу, оскільки до того часу оприлюднювана звітність російських підприємств характеризувалася великим розмаїттям щодо: змісту статей та структури балансу і звіту про прибутки та збитки; методів оцінки статей звітності, незважаючи на ряд регулюючих ці питання в Росії документів: Статуту про промисловий податок, Положення про державний промисловий податок.

Важливим науковим досягненням французької облікової школи економічного напрямку з погляду на потреби сучасної практики управління була розробка концепції методики аналізу рентабельності. Поява та необхідність оцінки рівня й динаміки показників рентабельності на мікрорівні у ХХ столітті є закономірними з точки зору забезпечення можливості вимірювання співвідношення вигоди (у вигляді фінансового результату) та витрат (капіталізованих і некапіталізованих), пов'язаних із господарською діяльністю.

Розроблена французькими економістами методика аналізу рентабельності передбачала розрахунок розміру та характеру впливу на результуючий показник трьох чинників: зміни цін і тарифів; варіативності технологічних факторів, які викликають коливання в асортименті та структурі виробничої програми; зміни кількості

реалізованих виробів.

Формування вищеназваної концепції дозволило чіткіше підпорядковувати результати аналізу потребам коротко- і довготермінового фінансового управління.

Подальшим поглибленням методики аналізу показників рентабельності стала робота Джемса Блісса (1930) [3], який запропонував систему показників господарської успішності, порівнюючи фінансові результати з даними бухгалтерського обліку і балансу. До числа таких показників він відносив: відношення чистого прибутку до всього капіталу; відношення чистого прибутку до обсягу комерційних операцій; дохід на звичайні акції; відношення операційного прибутку до всього використаного капіталу; відношення операційного прибутку до обсягу господарських операцій; оборот всього використаного капіталу; відношення валового прибутку до обсягу господарських операцій; відношення собівартості та накладних витрат до обсягу господарських операцій; відношення витрат по нерухомості до вкладеного капіталу і до суми продажів; оборот виробничих запасів; оборот рахунків до отримання; оборот капіталу, вкладеного в нерухоме майно; показник оборотного капіталу.

До 2000 року фінансовий результат на підприємствах України визначався як алгебраїчна сума прибутку від реалізації і позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації і повною собівартістю продукції. В основі такого підходу до фінансового результату була теорія додаткової вартості К. Маркса. При цьому і трактування предмета бухгалтерського обліку пов'язувалося із процесами господарської діяльності як складовими процесу розширеного відтворення. На нашу думку, таке розуміння фінансового результату, а також предмета бухгалтерського обліку забезпечувало розроблення досить жорсткої системи контролю за використанням і збереженням державної власності, яка, зауважимо, добре виконувала свої функції.

Сучасна іноземна наука трактує бухгалтерський облік як певну знакову систему, спрямовану на визначення прибутку, а теорію бухгалтерського обліку – як аналіз методів його обчислення. Оскільки бухгалтерський облік є знаковою системою, то з позицій семіотики прибутку, як поняттю, надається певний синтаксичний, семантичний і прагматичний зміст.

Синтаксичний підхід до вивчення прибутку дає змогу встановити його структуру, складові, які його утворюють, концепцію його вивчення в обліку, порядок формування в системі рахунків. Так, прибуток визначається тільки у тому разі, якщо збільшення власного капіталу відбулося внаслідок здійснення певних господарських операцій, пов'язаних із продажем, обміном, перетворенням вартості. Збільшення капіталу в результаті переоцінки активів чи зобов'язань, залучення капіталу, наприклад шляхом додаткової емісії цінних паперів, прибутком не визнається. Синтаксичне розуміння прибутку передбачає його поділ на прибуток від звичайної діяльності й надзвичайних подій. Трактування прибутку в синтаксичному розумінні у науці розглядається як операційний підхід до цього поняття, тобто прибуток є результатом здійснення господарських операцій.

Семантичне розуміння прибутку передбачає тлумачення його показника ефективності функціонування підприємства. Фактично всі фінансові коефіцієнти, які обчислюються для економічного аналізу, базуються саме на цій концепції. Водночас цей підхід має на меті зближення показників економічного і бухгалтерського прибутків.

Висвітлення підходів до тлумачення прибутку в сучасних зарубіжних системах обліку вплинув на побудову професійних і національних планів рахунків для обліку господарської діяльності суб'єктів господарювання в різних країнах світу і визначення методів розрахунку фінансового результату. Отже, існує три методи визначення

фінансового результату. Головний із них – метод “витрати - випуск”, що базується на моделі В. Леонтьєва. Другий метод спирається на формування балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов’язань. Третій – визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок і кінець звітної періоду. Для розрахунку фінансового результату за кожним методом передбачено певні моделі у планах рахунків, які, в свою чергу, пов’язані зі структурою фінансових звітів.

Якщо зіставити фінансовий результат, обчислений за кожним із трьох методів на одному підприємстві за певний звітний період, то результати розрахунків можуть суттєво відрізнятись.

На підприємствах зарубіжних країн основний спосіб визначення фінансового результату ґрунтується на зіставленні доходів і витрат, тобто третій за наведеною таблицею. Перший і другий – використовуються для підприємств малого бізнесу в умовах спрощеного оподаткування.

Суб’єкти господарювання в Україні розраховують фінансовий результат за методом “витрати – випуск”. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій побудований за модульним принципом і поєднує в собі позитивні аспекти англо-американської і континентальної системи обліку. Він передбачає визначення фінансового результату за видами діяльності (континентальна система) і функціями підприємства (англо-американська система) [11, с.42].

Висновки. Провівши екскурс в історію бухгалтерського обліку та аналізу, можна зробити висновок, що в різні часи науковці акцентували увагу на питаннях відображення й визначення доходів, фінансових результатів діяльності та можливості проведення їх аналізу.

Спираючись на матеріали проведеного дослідження, можна виділити основні підходи щодо визначення фінансових результатів в різних школах бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1 – Визначення поняття «прибуток» у різних школах бухгалтерського обліку

Назва школи	Визначення поняття прибутку
Французька	Прибуток визначався як різниця між доходами та витратами
Італійська	Величина прибутку визначається згідно з вказівками власника
Німецька	Прибуток – величина, що демонструє тільки відносну істину й ніколи не абсолютну, отже він може бути обчислений як імовірна величина
Англо-американська	Прибуток (збиток) завжди умовним, а його величина певною мірою залежить від бухгалтерської методології
Російська	Необхідно розрізнити прибуток підприємства і прибуток власника. До складу прибутку можуть включатися тільки дійсні його суми, тобто реалізовані в грошових коштах

Простеживши історію обліку й аналізу, можна зробити висновок, що протягом століть учені намагалися визначити роль і значення фінансових результатів у діяльності окремого підприємства, розробляли різні підходи до їх визначення.

Аналізуючи ключові моменти щодо передумов формування й визначення результатів діяльності, можна зробити висновок про те, що прибуток є різнобічним поняттям, тому, тільки вивчаючи минуле, можна знайти рішення для майбутнього.

На сучасному етапі лише шляхом синтезу найкращих досягнень іноземних і вітчизняних шкіл бухгалтерського обліку можливо збагатити бухгалтерську думку з метою подальшого її якісного розвитку в нових умовах господарювання. Така поступова адаптація бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання в

Україні здійснюватиметься успішно за умов урахування економічних та правових особливостей національного розвитку.

Держава за допомогою податкової політики намагається створити певні умови для розвитку приватної ініціативи, усвідомлюючи, що в умовах ринкової економіки підприємства не можуть існувати без прибутку. В цій ситуації правильне тлумачення і практичне застосування такого складного різнопланового економічного поняття як прибуток набуває особливого значення.

Список літератури

1. Бауэрь О.О. Мемуары къ исторіи бухгалтеріи и памятники священной старины. – М., 1911. – 339с.
2. Бетге Й. Балансоведение / Пер. с нем. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 415 с.
3. Блисс Джемс. Показатели хозяйственной успешности предприятий. – 2 -е изд. – М.: «Техника управления», 1930. – 103 с.
4. Максимов И.Г. Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельскохозяйственных предприятиях. - СПб.: Изд. Книжного склада «Коммерческая литература», 1906. – 80 с.
5. Павлиш В.А., Рибинюк В.О., Смердов А.А. Основи моделювання і управління в радіотехнології: Навч. посіб. – К.: НМК ВО, 1990. – 116 с.
6. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
7. Рувер Райманд. Как возникла двойная бухгалтерия / Пер. с англ. А.Мухина. – М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
10. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М: Финансы и статистика, 1991. – 484 с.
11. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика., 1991. – 42 с.

Т.Бердникова

Эволюция развития учета и анализа финансовых результатов

Исследовав содержание монографий и других научных работ, пришли к выводу, что развитие учета и анализа тесно связаны с разносторонними вопросами определения и отражения доходов, расходов и финансовых результатов, и лишь синтез достижений иностранных и отечественных школ бухгалтерского учета и экономического анализа может обогатить научную мысль относительно понимания сущности этих понятий и правильного использования их в учетной, аналитической и управленческой практики.

T.Berdnikova

The evolution of developing and analyzing financial results

Having examined the contents of monographs and other scientific works, we have concluded that the development of accounting and analysis is closely connected with different problems of determining and representing incomes, expenses and financial results, and only the synthesis of achievements of foreign and home schools of accounting and economic analysis can enrich the scientific opinion on understanding the essence of these concepts and their proper use in accounting, analytical and managerial practice

Одержано 13.10.11