

## Розділ 6

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК [657:34] (4:477) «71»

Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Сливка Я.В.

### ВІД ОБЛІКОВО-ПРАВОВОЇ КУЛЬТУРИ ДО ОБЛІКОВОЇ НАУКИ

*В статті розкривається історія виникнення обліково-правової культури до зародження облікової науки і подальшого її розвитку на основі дослідження французької, італійської, німецької та англо-американської бухгалтерських шкіл. Зокрема, у середині XIX століття в Італії, Франції, Швейцарії, Німеччині виникла істинна бухгалтерська наука - рахунковедення. Концепція німецької школи полягала в підході до бухгалтерського обліку не ззовні, тобто в пошуках облікового змісту бухгалтерії в інших науках. У 20-х - 40-х роках XX століття, певною мірою спираючись на досягнення німецької школи, виникла англо-американська школа, взявши за основу прагматизм і психологію, ця школа своїм основним завданням ставила перетворення обліку на знаряддя управління. Усі чотири школи (французька, італійська, німецька та англо-американська) незалежно від їх напрямів, мети обліку, предмета вивчення, методу мали величезний вплив на формування світової бухгалтерської науки і в своїх поглядах, наукових розробках, пропозиціях вийшли далеко за рамки своїх держав.*

**Ключові слова:** обліково-правова культура, облікова наука, французька бухгалтерська школа, італійська бухгалтерська школа, німецька бухгалтерська школа, англо-американська бухгалтерська школа.

**Постановка проблеми.** Актуальність дослідження проблеми виникнення обліково-правової культури до зародження облікової науки і подальшого її розвитку зумовлена тим, що кожен етап розвитку науки закономірно пов'язаний з попереднім. Облік розвивається і удосконалюється завдяки розумній інтерпретації досягнень вчених і практиків попередніх епох сучасними науковцями. Дослідження історії облікової і правової культури, виникнення подвійної бухгалтерії дозволяє подолати труднощі в процесі пізнання нових господарських явищ, пояснити раніше невідомі нам історичні факти. Необхідність вивчення історії виникнення, становлення і розвитку обліково-правової культури аж до зародження і подальшого розвитку облікової науки з урахуванням напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених визначає актуальність теми даного дослідження.

### Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Історію тієї чи іншої науки неможливо описати повністю та з великою достовірністю. Не ставили собі цього за мету й автори монографії. Але є низка завдань, які все ж таки автори вирішили дослідити: оцінити авторитетність практичної бухгалтерії та бухгалтерського обліку як науки, яка має довгий шлях розвитку; належно оцінити та винести урок з інтелектуальних пошуків наших вчених-економістів, практиків, далеких і сучасних колег з метою вдосконалення їх розробок на підставі багатовікових досягнень, традицій і перспективних наукових праць.

Автори статті переконані в тому, що облікова культура - це історія і філософія усього бізнесу. Розвиток кожної науки, її успіх і невдачі залежать від вчених, які в ній працюють. Багатьом здається, що в бухгалтерському обліку не було людей за силою інтелекту рівним Леонардо да Вінчі (1452-1519 рр.), Мікеланджело (1475-1564 рр.), Миколі Копернику (1473-1543 рр.), Альберту Дюреру (1471-1528 рр.), Христофору Колумбу (1451-1506 рр.), Васко да Гаммі (1469-1524 рр.). До цієї плеяди також належить Лука Пачолі (1445-1524 рр.) - математик, що заклав основи науки про бухгалтерський облік.

У розвиток історії обліку вагомий внесок зробили вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, О.М. Галаган, О.Ф. Галкін, С.Ф. Голов, М.В. Кузьельний, А.М. Кузьмінський,

© Даньків Йосип Якимович, к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», тел.: +38(050)6712549, e-mail: yosyp.dankiv@uzhnu.edu.ua

Остап'юк Мирослав Ярославович, к.е.н., професор кафедри обліку і аудиту та фінансів, Карпатський інститут підприємництва університету «Україна», тел.: +38(098)8203332, e-mail: mirek8844@gmail.com

Сливка Ярослава Василівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів, Карпатський інститут підприємництва університету «Україна», e-mail: iacia@inbox.ru

С.Ф. Легенчук, В.Ф. Максимова, І.В. Малишев, П.П. Німчинов, О.П. Рудановський, В.В. Сопко, В.Г. Швець; зарубіжні дослідники: М.Ф. фон Дітмар, М.І Купер, М.С. Лунський, В.Г. Макаров, В.Ф. Палій, М.С. Помазков, С.С. Сіверс, Я.В. Соколов.

Даною проблемою в сучасних умовах займаються як вчені-історики, так і вчені-економісти. Зокрема, її обліково-правовий аспект та становлення і розвитку бухгалтерського обліку як науки розкритий в наукових працях таких українських вчених як Ф.Бутинець, Й. Даньків, М. Лучко, М. Остап'юк, І.Й. Яремко та інші.

**Формування цілей статті.** Метою статті та її основним завданням, опираючись на величезний історичний багаж, є розкриття історичних здобутків виникнення, становлення і розвитку обліково-правової культури аж до зародження облікової науки з урахуванням напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених в досліджуваному періоді, визначення впливу на подальший розвиток бухгалтерського обліку, а з часом і у всьому світі.

**Опис основного матеріалу дослідження.** З XIII століття до середини XIX ст. подвійна бухгалтерія поширюється по всіх країнах Європи і світу, завойовуючи одну галузь економіки за іншою. Число її прихильників стрімко зростає. Визначним моментом в її успіхах був вихід 10 листопада 1494 р. книги великого італійського математика Луки Пачолі (1445-1517) "Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і співвідношення", трактат якої про рахунки і записи містить детальний опис застосування подвійної бухгалтерії до практики торгового підприємства. Його праця мала значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку як науки, починаючи з середньовіччя. Заслуга Л. Пачолі, математика за фахом, полягає в тому, що він як вчений зумів описати й систематизувати те, що на практиці було давно відомо.

У Франції наукові пошуки розвитку облікової та економічної думки розвинув П'єр Ленезан де Буагільбер. На початку 1707 року він опублікував два томи своїх творів. Головним їх досягненням є розгляд питань про застосування пропорційних або нормальних цін. Перш за все це такі ціни, котрі забезпечують у кожній галузі компенсацію витрат виробництва та чистий дохід. Ці ціни повинні забезпечити безперервний процес реалізації товарів і стійкий споживчий попит. На нашу думку вищезазначене й покладено в розробку управлінського обліку, який так широко пропагується у вітчизняній практиці.

Ті ж постулати закладені у системи виробничого обліку "стандарт-кост" і "директ-костинг", які розвинулися на початку XX століття в США, і до яких ми ще повернемося в цій роботі. Буагільбер вказував на головні помилки в процесі формування витратного механізму підприємств - на встановлення максимальних цін та отримання короткотермінової вигоди. Він вказував, що "Держава за допомоги розумної податкової політики може сприяти високому рівню споживання та попиту" [1, с.88].

Значними дослідженнями на макроекономічному обліковому рівні стали праці Ф.Кене (1694-1774 рр.). Саме він розробив теорію "чистого продукту" - надлишку, який виникає після вирахування витрат на його виробництво. У подальшому Ф.Кене аналізував чистий продукт, виробництво, розподіл та оборот. Він вперше розвинув такі облікові поняття-терміни, як початкові та щорічні аванси.

Досліджуючи ці поняття, Ф.Кене заклав певну основу для аналізу обороту та відтворення капіталу, тобто постійного повторення процесів виробництва та збуту, що має велике значення для раціонального ведення господарства. В подальшому ці ідеї лягли в основу визначення господарських процесів як об'єктів бухгалтерського обліку. В науковому та методологічному плані слід виділити такі господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку: процес заснування підприємств; процес діяльності (постачання, виробництво, збут); процес припинення діяльності.

Послідовником Ф.Кене та реформатором феодалізму був Жак Тюрго (1727-1792 рр.). У його "Роздумах про створення та розподіл багатств", написаних у 1766 році, розглядаються питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображенню в облікових системах тих часів таких об'єктів, як витрати, результати, заробітна плата.

У Шотландії в цей час значного впливу на формування облікової думки мали праці Адама Сміта (1723-1790 рр.), крилатий вислів якого "До того часу, поки немає власності, не може бути й держави, мета якої й полягає у її захисті" відомий і сьогодні.

Девід Рікардо (1772-1823 рр.) - один з відомих вчених лондонського фінансового світу. Його праці, присвячені проблемам грошового обігу, сприяли розвитку банківського бухгалтерського обліку.

У подальших наукових працях бухгалтерський облік вже почав розглядатися як частина науки про управління. Визначення "Облік - це функція управління", - виникло саме

у Франції. Жак Саварі (1622-1690 рр.), а потім і Франсуа Кене розглядали облік як одну з галузей управління.

Для французьких авторів характерна перевага рахунків над балансом, з яких вони виводять подвійний запис. Ще в 1550 році Валентин Менгр впроваджує складну бухгалтерську проводку, що стало вагомим кроком уперед.

Великим досягненням у науковому розвитку після праці Л. Пачолі була пропозиція Ж.Саварі вести основні і допоміжні книги. Тим самим Ж.Саварі сформулював поняття синтетичного та аналітичного обліку, а звідси відповідних рахунків і реєстрів. Йому належать і відомі правила-постулати бухгалтерського обліку:

Сума залишків аналітичних рахунків відповідає сальдо того синтетичного рахунку, до якого вони були відкриті.

Сума оборотів по дебету і сума оборотів по кредиту всіх аналітичних рахунків повинна відповідати дебетовому та кредитовому обороту синтетичного рахунку, до якого вони були відкриті.

Класифікація рахунків, яка формувалася під впливом ідей Матьє де ла Порто, а потім значно розширена Бертраном Баремом, дозволяє зробити висновок про їх певну еволюцію. Це послідовний процес виникнення матеріальних рахунків, далі рахунків грошових коштів, розрахунків, потім фінансових вкладень, власних коштів і в кінці - результативних рахунків.

Щодо балансу, то він спочатку розглядається як гарантія рознесення операцій по рахунках. Це трактування дало можливість виділити два види балансу (Андре, 1636 р.) - пробний і підсумковий. Підсумкові баланси Ж.Саварі в свою чергу поділяв на інвентарні та конкурсні. Перший передбачав оцінку статей за собівартістю, другий - за ціною продажів. Ж.Саварі запропонував і низку ідей щодо зв'язків балансу з інвентарем: необхідність періодичного та точного складання інвентарю; усвідомлення того, що баланс впливає з інвентаря; інвентар і баланс як засіб переоцінки майна, вимог і зобов'язань. У французьких авторів ми зустрічаємо як економічне трактування балансу (Пурра), так і юридичне (С.Рікар), що пояснював весь актив як борг перед власником, а пасив як борг самого власника.

Франція є батьківщиною облікових реєстрів і на їх підставі створення концепцій трьох форм обліку: французької (де ла Порт), американської (Дегранж), бельгійської (Беттайль). Французька форма ґрунтувалася на ідеях італійської школи з її трьома книгами: пам'ятної, журналу та Головної. Пам'ятна книга змінювалася первинними документами (Мішель ван Дамм,

1606 р.). Для зручності записів у журналі було запроваджено дві колонки для сум - часткова, загальна (Матьє Тома, 1631 р.) (еволюцію основних форм обліку ми розглянемо дещо нижче).

Отже, бухгалтерський облік XVII - XVIII століть в Європі у своїй основі спирався на концепції французьких авторів. Значення обліку у Франції, зокрема, визначалося тим, що Саварі був залучений Ж.Б.Кольбером для участі в розробці Ордонансу 1673 р., який поклав початок принципам регулювання економіки. Ордонанс називали кодексом Саварі. Щодо бухгалтерського обліку, то він був настільки вдалим, що французький (1808) та бельгійський (1872) торгові кодекси повторювали його повністю.

Для впорядкування термінології де ла Порт склав бухгалтерський словник, він же і запровадив термін "рахівництво". У Франції, а це, мабуть, основна заслуга французької бухгалтерської школи того періоду, велике значення надавалося підготовці бухгалтерів. При цьому пріоритет був у теоретичній підготовці і набутті практичних навиків. Зокрема, Саварі вважав, що процес навчання має йти від простого до складного, хоч навчання при цьому довше, але ефективніше. Тому облік стає предметом наукової діяльності. З набору емпіричних і догматичних правил облік перетворився на засіб дослідження господарської діяльності за своєю методологією. Бухгалтерський облік у кінці XVII - на початку XVIII століть поступово стає наукою. Вже була бухгалтерська думка, але ще не було бухгалтерської наукової думки.

У середині XIX століття в Італії, Франції, Швейцарії, Німеччині виникла істинна бухгалтерська наука - рахунковедення. Усі книжки з бухгалтерського обліку від Л.Пачолі і до цього періоду тільки описували облікову процедуру, не пояснюючи рівності, наприклад, дебетових і кредитових записів при подвійному записі і т.д. Наука виникла пізніше, коли бухгалтери відкрили облікові парадокси. Історично рахунковедення зародилося з рахівництва. Італійські автори побачили зміст бухгалтерської науки в зміні прав і зобов'язань осіб, які беруть участь у господарському процесі. І це був певний крок до рахунковедення.

Послідовниками Н. д'Анастасіо були Джузеппе Борнагіні, а згодом Ф.Вілла та Д.Чербоні. Прибічники економічної теорії, беручи до уваги свої твердження, за якими на рахунках обліковуються матеріальні цінності, називали ще свою теорію матеріалістичною, її автором був міланський бухгалтер Джузеппе Людовік Кріппа. У 1838 році він визначив

предметом бухгалтерського обліку вивчення результатів господарської діяльності, які постійно зв'язані зі зміною обсягу та складу майна. За Кріппою всі рахунки розподіляються на дві групи: капітал та його частини, другі пояснюють структуру перших. Кріппа повністю заперечував юридичні аспекти обліку. Облік не відображає прав і обов'язків осіб, що беруть участь у господарському процесі, а лише фіксує зміну та рух цінностей, а динаміка зобов'язань - це тільки наслідок, далеко не основний, господарських процесів. Тобто, юридична теорія підміняє суть формою, а причину - наслідком.

У той же час була і третя група вчених-бухгалтерів, які відзначали, що подвійний запис не настільки зрозумілий, щоб стверджувати конкретно про якусь теорію чи концепцію. До цієї групи "скептиків" належали Вінченцо Джітті (1856-1945), Мішель Ріва (1830-1903).

Все-таки д'Анастасіо і Кріппа проголосили бухгалтерський облік наукою.

Батьком бухгалтерської науки став не д'Анастасіо і не Кріппа, а засновник ломбардської школи Франческо Вілла (1801-1884). Він синтезував юридичні та економічні аспекти обліку. Бухгалтерський облік, за Віллою, складається з трьох частин: теорія обліку - економіко-адміністративні відносини; правила ведення реєстрів та їх практичне використання; організація управління, в т.ч. ревізія рахунків.

Юридичний напрям бухгалтерської теорії був особливо розвинений представниками тосканської школи. Основоположник цієї школи Франческо Марчі (1822-1871) був переконаним персоналістом (за кожним рахунком стоїть особа).

За Ф.Марчі подвійний запис трактується: "Той, хто одержує цінності, або стає боржником, - дебетується, той, хто видає цінність, або стає позичальником - кредитується". З часом тосканську школу очолює Джузеппе Чербоні (1827-1917). Він творець логісмографії, за якою слід розрізняти теорію і форму рахівництва. В основі теорії лежать два принципи: персоніфікація - за кожним рахунком стоїть особа або група осіб. Тобто рахунки за Чербоні, тільки "живі" - особисті, і не може бути "мертвих", особливо штучних, наприклад, рахунків екранів. Другий принцип - дуалістичність - сальдо рахунку власника дорівнює сальдо сукупного рахунку агентів і кореспондентів.

Чербоні, розвиваючи ідеї Саварі щодо аналітичного та синтетичного обліку, застосував поняття аналізу та синтезу. Він мав багато послідовників: Д.Россі, К.Беліні, Карло Чербоні (син) та ін.

Зміст логісмографії - в послідовній персоналізації рахунків, мета - контроль діяльності агентів і кореспондентів господарства, предмет - права та обов'язки фізичних і юридичних осіб, метод - реєстрація.

Розвиваючи економічний аспект, венеціанці, очолювані Ф.Беста, - В.Альф'єрі, К.Гіділья, Д.Мальоне та інші внесли дуже багато в бухгалтерську науку. Зокрема, Ф.Беста сформулював знамениту теорію фонду. Фонд - це загальний обсяг вартостей, вкладених у підприємство. К.Гіділья розвинув теорію кошторису. А.Стабіліні на протигагу юридичному визначенню господарства дав його економічне трактування: "Господарство - сукупність дій, спрямованих на виробництво та споживання багатств".

У цілому ж для італійців був характерний такий підхід до бухгалтерського обліку, який вимагав того, щоб величина прибутку за балансом була рівна сумі, що оподатковується, а це повністю відповідало юридичному аспекту обліку. І хоч юридичну концепцію, як ми бачимо, не поділяло багато бухгалтерів-італійців, вона стала в цілому пріоритетною для італійської бухгалтерської школи. Хоча з юридичної точки зору не всі факти господарського життя можливо пояснити. Щодо розрахунків, виконання договорів, то тут юридичний аспект повністю розкривався, а от щодо амортизації, зносу, вилучених коштів, інших господарських фактів - юридична концепція безсила.

Відомі економісти XIX століття П.Ж.Прудон, Р.П.Коффі вважали, що бухгалтерський облік - це частина політичної економії. Будучи французами, вони і сформували національну думку, що бухгалтерський облік - економічна наука. Такі відомі вчені-бухгалтери французької школи, як Ж.Г.Курсель-Сенель, Л.Сей, А.Гільбо, Е.П.Леоте в своїх працях перевагу надавали економічним аспектам у бухгалтерському обліку. Юридична теорія давала пояснення лише подвійного запису, враховуючи те, що вона трактувала всі рахунки, як рахунки особисті - той, хто одержує, дебетується, той, хто видає, - кредитується. Такий підхід, як відомо, не повністю характеризував усі рахунки. Економічне трактування "немає приходу без видатків" пояснювало призначення всіх рахунків як засобів, джерел, так і господарських процесів. І це остаточно вплинуло на формування бухгалтера не як юриста, а як економіста. Тобто, бухгалтер переставав бути сторожем чужого майна, а був одним з організаторів господарської діяльності будь-якого підприємства, виступаючи головним економістом.

Розглядаючи рахунки окремо від осіб, що стоять за ними, французькі вчені розробили класифікацію рахунків за видами засобів, ввели в облік операційні рахунки, а згодом розробили складну систему цих рахунків і методику обліку. Ці рахунки називалися рахунками-екранами або рахунками порядку та методу. У плані рахунків виникає маса знеособлених рахунків - фондкових, резервних, процесів, регулюючих, порівняльних, фінансово-результативних.

Певною мірою французька школа концептуально протидіяла італійській. Це, зокрема, відчувається при визначенні величини прибутку, моменту реалізації продукції. Якщо в італійців дія означала результат, то у французів - тільки наявна грошова маса. До речі, і сьогодні в нашому вітчизняному обліку це питання залишається відкритим і періодично то одна, то інша концепція завойовує собі певне місце.

Французька школа вважала, що бухгалтерські дані, необхідні для прийняття управлінських рішень, повинні бути не абсолютно точні, а відносно точні; що права і обов'язки підзвітних осіб - це справа не бухгалтера, а правника; що мета бухгалтерського обліку - це система, порядок, раціоналізація, дієвість, ефективність, що бухгалтерія обліковує господарські засоби, а не саму інформацію. Враховуючи економічне трактування "немає приходу без видатків", вчені економічного напрямку не могли пояснити багато операцій і записів по них, де був відсутній обіг, наприклад, втрата майна внаслідок стихійного лиха і т.ін.

Політикоекономізація бухгалтерського обліку французькими вченими безперечно мала значний вплив на вдосконалення методології бухгалтерського обліку, розширила межі застосування бухгалтерського обліку до рівня всієї економіки країни. У цьому плані Францію можна сміливо вважати батьківщиною макрообліку.

Зовсім окрему позицію від італійської та французької шкіл займала німецькомовна школа. Справа в тому, що ця школа об'єднувала вчених-бухгалтерів Німеччини, Австро-Угорщини і німецькомовної частини Швейцарії.

Забігаючи наперед, можна сказати, що частина України (Галичина, Буковина, Закарпатська Україна) була під впливом німецькомовної школи, оскільки входила до складу тодішньої Австро-Угорської імперії. В чому ж полягала позиція цієї школи?

Для італійської та французької шкіл був характерний відповідно юридичний та економічний напрями. Концепція німецькомовної школи полягала в підході до бухгалтерського обліку не ззовні, тобто в пошуках облікового

змісту бухгалтерії в інших науках. Його шукали в самій бухгалтерії, в самій процедурі облікового процесу. Тому і напрям німецької школи називається процедурним.

Найбільш відомими представниками німецької школи були Ф.Скубіц, Ф.Лейтер, Б.Пендоф, Е.Шмеленбах, Готшалк, І.Ф.Шер, Кальмес та інші. Слід відзначити, що німецька школа в своєму історичному розвитку значно поступалась італійській і французькій. Тільки в середині XIX століття на основі праць Гантигіля, Г.Курцбауера, Г.Д.Аугшпурга зароджується теорія бухгалтерського обліку і поступово формується німецька школа та наукова думка.

Директор відомого в Німеччині комерційного училища в Гьорліці Ф.Скубіц у своїх працях дає визначення бухгалтерського обліку як діяльності, що в типовій формі виражає і відображає весь хід господарювання підприємства. За Ф.Лейтером, бухгалтерія - це хронологія відображення господарських операцій, їх систематизація у певному причинному зв'язку. Все в ній підпорядковане безпосередній процедурі ведення бухгалтерського обліку. Враховуючи це, Ф.Скубіц виділяє в бухгалтерії два напрями (види): споживчий і продуктивний, в сучасних умовах - бюджетний і госпрозрахунковий. Далі розвиваючи погляди Ф.Скубіца, Б.Пендоф, Е.Шмеленбах, чеський вчений Готшалк продуктивний вид бухгалтерії ділять на торгіву і виробничу бухгалтерію. Це була одночасна спроба виділення господарських процесів: постачання, збуту як сфери торгової (зовнішньої) бухгалтерії і виробництва як сфери виробничої (внутрішньої) бухгалтерії та несміливого поділу обліку на фінансовий і управлінський.

Відомим вченим-бухгалтером Європи, найбільшим прихильником процедурної концепції був І.Ф.Шер (1846-1924). Цей швейцарський вчений розглядав облікову процедуру як мету, предмет і метод бухгалтерії. За Шером, бухгалтерія є історіографією господарського життя, викладеною за законами систематизації. Предметом бухгалтерії можуть бути тільки здійснені господарсько-правові факти як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. В основу обліку І.Ф.Шер кладе не рахунки, а баланс. Тому його теорію часто називають балансовою теорією Шера. Баланс в І.Ф.Шера - це альфа і омега бухгалтерії: все починається з балансу і все закінчується ним. І до сьогодні майже усі підручники з теорії бухгалтерського обліку при вивченні методу бухгалтерського обліку починаються з балансу, а не з рахунків.

Тобто, в німецькомовній школі вивчення бухгалтерського обліку розпочиналося не від рахунків до балансу, як в італійській і французькій, а навпаки.

Подвійний запис пояснювався не з об'єктивних господарських процесів, а враховуючи балансову рівність. Отже баланс формував подвійний запис, як його математичний наслідок. Шер, побудувавши рівняння  $A=P$  (актив=пасиву), назвавши за балансом рахунки активними і пасивними, поклав початок алгоритмізації обліку. Крім цього, будучи позитивістом, він вважав, що його трактування подвійного запису дійсно наукове, а не метафізичне, як це пояснюють італійська та французька школи.

Процедурна концепція підійшла до самого опису бухгалтерського обліку у вигляді математичних формул, що в майбутньому мало позитивний вплив на використання на практиці обліку ЕОМ. Тому німецька бухгалтерська школа має великі заслуги в розвитку обчислювальної техніки, створенні карткових форм обліку, поширенні математичних і статистичних методів, уніфікації плану рахунків.

Під впливом дедуктивного методу І.Ф.Шера - від балансу до рахунків, бухгалтерія в двадцятих роках ХХ століття поступово трансформується в балансовий облік (балансоведення).

Внесок німецької школи в розвиток європейської і світової бухгалтерської школи вагомий, хоча вона, як італійська і французька, багато чого не могла пояснити. Ідучи від загального до часткового, вона часто не знала, що вважати загальним. Однак всі три школи (французька, італійська та німецька) незалежно одна від одної в умовах взаємної критики, конкуренції взаємодоповнювали одна одну і значно розвивали бухгалтерську наукову думку.

Англія і весь англomовний світ стояли зовсім на інших позиціях творення бухгалтерських шкіл. Для англійської бухгалтерської школи рахунковедення не було наукою. Англomовний світ у цій сфері твердо стояв на позиціях позитивізму. Як відомо, позитивізм - це такий напрям філософії, що заперечує будь-який філософський, а звідси і методологічний підхід до науки. Головною рисою позитивізму є феноменалізм (зведення завдань науки до опису явищ). Тому такі відомі англійські бухгалтері-позитивісти, як Д.С.Міль (1806-1873), Г.Спенсер (1820-1903) у своїх працях не винаходили, а описували, не пропонували, а викладали.

Теорія бухгалтерського обліку була фактично технікою, а не наукою, і її неможливо було порівняти з європейськими дослідженнями.

Англійські автори дещо копіювали своїх колег з континенту. Хоча на певну увагу заслуговували праці англійських бухгалтерів Д.В.Фультон, Е.Купера, Т.Вельтона, В.Ф.Фостера, Е.Г.Фолсома, які провели дослідження значення рахунку Капіталу, інвентарної оцінки, визначення прибутку. Вивчаючи більш детально полеміку, яка час від часу виникала між англійськими бухгалтерами, слід вказати, що вона переслідувала не наукові ідеї, а була спрямована на вирішення прагматичних завдань. Так, різні підходи Е.Купера і Т.Вельтона щодо визначення прибутку були зумовлені тим, що перший відстоював інтереси акціонерів, а другий - кредиторів. До найбільш відомих англійських вчених того часу належить Л.Р.Діксі (1864-1932). Зокрема, він пояснив, що таке безгрошовий (потенційний) прибуток і збиток, що утворюється внаслідок зміни ринкових цін на активи порівняно з обліковими.

Л.Р.Діксі був основоположником аудиту. Він визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням достовірності, правильності і об'єктивності бухгалтерського балансу. Це було в 1892 році. Діксі визначив мету аудиту в виявленні фальсифікації, випадкових помилок, недоліків в організації обліку.

Послідовниками Л.Р.Діксі у вивченні аудиту були А.Т.Ватсон, Чедвік.

Враховуючи чисто прагматичні завдання, англійські бухгалтери розуміли бухгалтерію не як складну метафізичну систему, а розглядали її як систему стосунків між працівниками бухгалтерії і працівниками підприємства. Тобто істинна бухгалтерія вивчала, на їх думку, людей психологічно.

У 20-х - 40-х роках ХХ століття, певною мірою спираючись на досягнення німецької школи, англо-американська школа починає свій бурхливий розвиток. Взв'язавши за основу прагматизм і психологію, ця школа своїм основним завданням ставила перетворення обліку на знаряддя управління. З'являються нові підходи, виникають нові ідеї щодо ведення бухгалтерського обліку.

Натуральний вимірник займає основне місце, віддаляючи грошовий на позиції допоміжного. Це дозволило розвинути бухгалтерію від синтетичного обліку до аналітичного. Ріст рівня аналітичності обліку, в свою чергу, дозволив розробити нормативи витрат - стандарти. Стандарти закладалися в бухгалтерські рахунки, тому останні повністю втрачали свій юридичний та економічний зміст. Стандартизація обліку в плані встановлених нормативів забезпечувала "нормальний" процес обліку і зближувала його з

плануванням та управлінням. Але те, що поряд зі стандартами витрат обліковувались і відхилення від них, означає, що через нормальні процеси визначалися реальні. Оскільки на практиці завжди є відхилення, і нормальні процеси ніколи не збігаються з реальними, то останні якраз і слід вважати нормальними. За основне правило тут слід брати до уваги типи господарських операцій, до яких належать всі відхилення, а не лише норматив (стандарт). Натуральні вимірники та стандартні витрати (стандарт-кост) певною мірою балансувались обліком за центрами відповідальності. Ідея ведення такого обліку, запропонованого англо-американцями, дещо реставрувала юридичний аспект в бухгалтерії. Правда, центри відповідальності синтезуються з принципами стандартних витрат, хоч останні, як ми побачили, мають і значний недолік, будучи сконцентрованими не на екстремальних, а на нормальних умовах виробництва.

Заслугою англо-американської школи була розробка нового виду обліку - управлінського на підставі систем управління витратами "стандарт-кост" та "директ-костинг". Практичним підходом в англо-американській обліковій школі до обліку виробничих витрат можемо вважати систему стандарт-кост. Під нею розуміють наперед розроблені облікові кошториси витрат на

виробництво одного або кількох виробів, які використовуються для оперативного порівняння з фактичною собівартістю виробленої продукції. Дана система передбачає: а) вироблення норм стандартів; б) складання стандартної калькуляції; в) облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів. На підставі цього встановлюється стандартна собівартість з метою визначення наступної ціни реалізації та рентабельності виробництва.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що усі чотири школи (французька, італійська, німецька та англо-американська) незалежно від їх напрямів, мети обліку, предмета вивчення, методу мали величезний вплив на формування світової бухгалтерської науки і в своїх поглядах, наукових розробках, пропозиціях вийшли далеко за рамки своїх держав. Вони мали також взаємний вплив, що в цілому викристалізувало бухгалтерський облік як науку на основі права, політичної економії, фінансів, грошового обігу, математики та психології.

Автори статті будуть і надалі продовжувати свої дослідження з поглиблення вивчення проблем виникнення обліково-правової культури до зародження і подальшого розвитку облікової науки.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аниксин А.В. Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей – экономистов до Маркса/ А.В. Аниксин. – 3-е изд. – М.: Политиздат, 1979. – 363 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1: Навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999.- 928 с.
3. 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.
4. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство/ Н.А. Кипарисов.- М.-: Госиздат, 1928. – 427 с.
5. Кипарисов Н.А. Теория двух рядов счетов / Н.А. Кипарисов //Счетная мысль.- 1926- №1 –С.12.
6. Кипарисов Н.А. Теория бухгалтерского учета / Н.А. Кипарисов. -М.: Госпланиздат, 1940.- 328 с.
7. Нестеров В.Т. Упрощенное книговодство и податки / В.Т. Нестеров. – Львів: - 1935. – 128 с.
8. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник // М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків, – . – 2-ге вид., виправл., і доповнене. – К.: Знання, 2009. – 278с.
9. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.
10. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Раймонд де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.
11. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991 – 400 с.
12. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

## REFERENCES

1. Anyksyn, A.V.(1979). Junost' nauky: Zhyzn' i idei' myslytelej – ekonomistov do Marksa [Youth Science: The Life and ideas of thinkers - economists before Marx]. Moscov: Polytizdat [in Russian].
2. Butynec', F.F.(1999). Istorija rozvytku buhgalters'kogo obliku, chastyna 1 [The history of accounting. Part 1]: Zhytomyr: ZhITI [in Ukrainian].
3. Dan'kiv, J.Ja. & Ostap'juk V.Ya.(2015). Istorychni narisy oblikovo-pravovoi' kul'tury: Jevropa i Ukrai'na (vid zarozhennja do nashyh dniv) [Historical Essays accounting and legal culture: Europe and Ukraine (from inception to the present day)]. Uzhgorod: UzhNU «Goverla» [in Ukrainian].

4. Кыпарысов, N.A. (1928). Obshhee y torgovoe schetovodstvo [General and commercial accounting]. Moscow: Gosizdat [in Russian].
5. Кыпарысов, N.A. (1926). Teoryja dvuh rjadov schetov [The theory of the two series of accounts]. Moscow: Schetnaja mysl' [in Russian].
6. Кыпарысов, N.A. (1940). Teoryja buhgalterskogo ucheta [Theory of Accounting]. Moscow: Gosyzdat [in Russian].
7. Nesterov, V.T. (1935). Uproshhene knygovodstvo j podatky [Simplified book keeping and taxes]. – L'viv [in Ukrainian].
8. Ostap'juk, M.Ja., Luchko, M.R.&Dan'kiv, J.Ja. (2009). Istorija buhgalters'kogo obliku [History of Accounting]. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
9. Pacholy, L. (1974). Traktat o schetah y zapysjah [Treatise on the accounts and records]. Moscow: Statystyka [in Russian].
10. Ruver, R. (1958). Kak voznykla dvojnaja buhgalterija [Treatise on the accounts and records]. Moscow: Gosfinizdat [in Russian].
11. Sokolov, Ja.V. (1991). Ocherky po ystorry buhgalterskogo ucheta [How did the double-entry bookkeeping]. Moscow: Fynansy i statystyka [in Russian].
12. Sokolov, Ja.V. (1996). Buhgalterskyj uchet: ot istokov do nashyh dnei [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow: Audyt, YUNITI [in Russian].

*Одержано 15.09.2016 р.*