ТЕМА 4. ОБЛІКОВІ ТЕОРІЇ ТА СВІТОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ

Бухгалтерський облік як наука почав формуватися в кінці XIX ст. У цей час не тільки визначається предмет і об’єкти бухгалтерської науки, але й починає здійснюватися наукова систематизація знань, найбільш високою формою якої є теорія обліку.

Під теорією (рахунковеденням) обліку слід розуміти вчення про узагальнений досвід (практику), що формулює наукові принципи й методи, дозволяє проаналізувати вплив на них різних факторів, і запропонувати заходи з використанням їх у практичній діяльності суб’єктів господарювання.

В історії бухгалтерського обліку вчені багато уваги приділяли питанням еволюції та класифікації теорій обліку.

Наприклад О.М. Галаган виділяв три етапи еволюції облікової ідеї:

1) теологічний, до якого відносилися теорії, пов’язані з персоніфікацією рахунків (Л. Пачолі);

2) метафізичний, до якого відносилися теорії із причинно-наслідковими зв’язками (Ф. Вілла, Дж. Чербоні, Л.І. Гомберг);

3) позитивний, на якому формувалися теорії, що передбачали структурно-формальний опис облікових процедур (Ф. Беста, Ж. Дюмарше, І.Шер).

Проф. Я.В. Соколов класифікував облікові теорії за такими ознаками:

1) за формальною ознакою (з точки зору методу, не торкаючись змісту, – методологічний підхід: теорія одного ряду рахунків, теорія двох рядів рахунків);

2) за змістом (предметний підхід – юридична теорія, економічна теорія, філософська теорія).

Проф. М.С. Помазков в основу класифікації поклав основні фактори діяльності підприємства: господарюючий суб’єкт (юридичний напрям) і об’єкт господарської діяльності (економічний напрям). Відповідно до фактів економічного життя всі облікові теорії поділяв на персоналістичні й матеріалістичні [43].

Слід відмітити, що сучасний економічний напрям облікових теорій представлений мікро- та макроекономічними теоріями. У свою чергу сучасний юридичний напрям облікових теорій представлений такими теоріями: податкова, правова, біхевіористична й етична.

Велике значення в розвитку обліку мали такі рахункові теорії:

– теорія одного ряду рахунків (М. Берлінер);

– теорія двох рядів рахунків (Ф. Гюглі, І.Ф. Шер);

– теорія трьох рядів рахунків (Ф. Ляйтнер, Ж.Б. Дюмарше).

Отже, у другій половині XIX ст. бухгалтерський облік стає єдністю теорії (рахунковедення) і практики (рахівництва).

Саме в цей період відбувається формування світових бухгалтерських шкіл. Найбільш впливовими з них на розвиток облікової думки у світі вважаються такі: італійська, французька, німецька, англо-американська, російська та українська. Ці школи характеризувалися перевагою відповідних поглядів, концепцій, суджень.

# Італійська школа

Слід з’ясувати, що для італійської школи характерною особливістю є те, що ідея подвійного запису, яка виникла в середньовічній Італії, отримала перш за все юридичне трактування. Представниками італійської школи були Ф. Вілла, Ф. Марчі, Дж. Чербоні, Дж. Россі та ін.

Зверніть увагу, що на перших етапах становлення цієї школи італійські вчені трактували облік як зміну прав і обов’язків господарюючих суб’єктів. Згодом вчений Дж. Чербоні зробив висновок, що обліковувати необхідно людей, які приймають участь у господарському процесі, оскільки тільки вони є носіями прав і обов’язків. Отже, з юридичної точки зору метою обліку виступав контроль діяльності осіб, які приймали участь у господарських процесах. Італійські вчені поділяли їх на чотири групи: власник, адміністратор, агенти (особи, що зайняті на підприємстві) і кореспонденти (фізичні і юридичні особи, з якими підприємство здійснює розрахунки). Точність облікових записів повинна була відповідати точності прав і обов’язків, зазначених у документах. Отже, контролювати права й обов’язки можна було тільки по документах. Предметом обліку виступали не матеріальні цінності, а інформація про них, зазначена в документах. Велика увага приділялась обліку договірних відносин. Італійські вчені пропонували вводити договірні зобов’язання в систему бухгалтерських рахунків. Усі рахунки пояснювалися як особові, як рахунки розрахунків. Наприклад, рахунки амортизаційного фонду, вилучених засобів, зносу, делькредере (рахунок, що представляє собою резерв для покриття сумнівних боргів). Операційні рахунки, у т. ч. рахунок реалізації, не застосовувалися. Італійські вчені стверджували, що баланс випливає з рахунків, і трактували його як рівність прав і обов’язків. У таких умовах матеріальні цінності оцінювалися тільки за продажними цінами.

# Французька школа

При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що французька школа характеризувалася перевагою економічних аспектів обліку. Метою обліку вважалося виявлення ефективності використання ресурсів підприємства. Економічне пояснення подвійного запису – «немає надходження без витрачання» призвело до трактування всіх рахунків як рахунків коштів і процесів (операційних). На відміну від представників італійської школи французькі вчені стверджували, що бухгалтер не юрист, а економіст. Найбільш повно цей погляд виразив П.Ж. Прудон. Крім нього прихильниками економічного напрямку були Р.П. Коффі, Е.П. Леоте, А.Гільбо, Ж.Б. Дюмарше, Ш. Пангло, Р. Делапорт, Ж. Бурнісьєн та інш.

Слід зазначити, що французькі вчені класифікували рахунки як елементи балансу за видами засобів. Вони виходили з того, що прибутком можуть вважатися тільки грошові надходження. Французькі вчені зазначали:

«Немає грошей – немає прибутку». Крім того, вчені цієї країни поширили облік на все народне господарство – макрооблік. Пропонувати оцінювати цінності за собівартістю. Приділяли значну увагу обліку витрат і калькулюванню готової продукції. Трактували баланс як рівність доходів і видатків. Велику увагу приділяли розробці різних форм рахівництва.

***Німецька школа***

Зверніть увагу, що на відміну від італійської школи, панівним напрямком якої був юридичний, і французької школи, де переважали економічні аспекти обліку, німецька школа велике значення надавала процедурним питанням обліку. Метою обліку вважали розробку раціональних облікових процедур. Отже, предметом обліку були процедури. Ця школа сутність бухгалтерського обліку бачила в конструюванні форм рахівництва, послідовності записів на рахунках, у тих документах та регістрах, що надходили до бухгалтерії.

Засновником цієї школи був І. Шер, який в основу бухгалтерської процедури поклав рівняння капіталу: А-П=К. Взагалі теорії балансу приділялась значна увага. Для німецької школи було характерним вивчення фактів господарського життя шляхом дедукції, рухаючись від загального до часткового, а саме – від балансу до рахунків. Баланс трактували як рівність дебетових і кредитових сальдо. Німецькі вчені стверджували, що рахунки випливають із балансу. Усі рахунки по відношенню до балансу поділяли на активні й пасивні, запропонували теорію двох рядів рахунків**.**

Крім того, німецькі вчені широко застосовували математичні й статистичні методи в обліку. Створили карткові форми рахівництва, удосконалювали плани рахунків. Представниками німецької школи були Е. Шмаленбах, А. Кальмес, Г. Нікліш, Ле Кутр, Г. Хольцер.

***Англо-американська школа***

Зверніть увагу, що в кінці XIX ст. починає формуватися англо- американська бухгалтерська школа. Ця школа стояла на позиціях позитивізму, який зосереджував увагу на описі явищ і фактів у процесі спостереження. Відомими позитивістами того часу були Г. Спенсер і Дж.С. Мілль.

Крім того, дана школа застосовувала біхевіористичний і психологічний підходи в обліку. Предметом обліку була поведінка адміністраторів. Баланс розглядали як рівність засобів із кредиторською заборгованістю й капіталом.

Великим досягненням американських вчених було створення таких систем обліку витрат, як: «стандарт-кост» (Г. Емерсон, Ч. Гаррісон) «директ-костинг» (Дж. Кларк, Дж. Харріс), «центри відповідальності» (Дж. Хіггінс), «диференційна система» (Р. Каплан, Р. Купер), що з часом дозволило сформулювати спеціальну галузь бухгалтерії – управлінський облік (Р. Антоні). Отже, значною особливістю англо-американської бухгалтерії було те, що в організації обліку мав місце його розподіл на фінансовий і управлінський, причому фінансовий облік, в свою чергу, протиставлявся податковому.

Крім того, американські вчені розробили положення щодо професійної етики бухгалтерів (Р.Х. Монтгомері). У сучасній англо-американській школі виділяють дві течії: інституалістську й персоналістичу. Детально розгляньте їх принципові відмінності. Основні представники інституалістської школи: А. Літтлтон, Д.О. Мей, Ф. Пікслей, Л. Робінсон. Відомі представники персоналістичної школи – Дж. Каннінг, Р. Монтгомері, В.Е.Патон, Г. Свіней, Г. Хетфілд.

***Російська школа***

Слід звернути увагу на те, що російська школа була сформована в першій половині XIX ст. Її засновником був Карл Іванович Арнольд. На перших етапах свого становлення дана бухгалтерська школа розвивалася за ідеями німецької школи. Пізніше в російській школі стали розрізняти два напрямки – Московську та Санкт-Петербурзьку.

Московську школу очолював М.С. Лунський. Яскравими представниками цієї школи були Г.А. Бахчисарайцев, Ф.І. Бельмер, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей класичної німецької школи. Для вчених цієї школи характерним було те, що вони:

* пропонували вивчати облік від балансу до рахунків;
* покладали баланс в основі обліку;
* визначали рахунки елементами балансу;
* стверджували, що закон подвійності є наслідком закону балансу;
* наголошували на незалежності інвентарю від плану рахунків;
* стверджували, що баланс є перетвореним інвентарем;
* пропонували відображати в балансі тільки майно, що знаходиться у власності підприємства;
* поділяли рахунки на балансові та позабалансові;
* пропонували оцінювати активи за собівартістю;
* розглядали амортизацію як знос, величину раніше понесених витрат, що списується у визначеній сумі на витрати даного звітного періоду;
* виступали проти резервування сумнівної дебіторської заборгованості.

Санкт-Петербурзьку школу очолював Є.Є. Сіверс. Представниками цієї школи були також М.О. Блатов, А. М Вольф, Л.І. Гомберг, П.І. Рейнбот, І.Р. Ніколаєв, О.І. Гуляєв, П.І. Савічев. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей італійської та французької шкіл. Багато уваги приділяла обліковим теоріям. Наприклад, А.М. Вольф уперше виклав обмінну теорію, пізніше її розвинув Є.Є. Сіверс, а в подальшому обмінна теорія була основою досліджень О.М. Блатова. За даною теорією подвійний запис виступає природним наслідком обміну, який покладено в основу діяльності підприємств. Л.І. Гомберг запропонував логічну теорію, в основі якої покладено економологію.

Для вчених цієї школи характерним було те, що вони:

* пропонували вивчати облік від рахунку до балансу;
* покладали первинні документи в основі обліку;
* стверджували, що баланс є наслідком системи рахунків;

- вважали, що баланс опирається тільки на рахунки та пов’язаний з інвентарем;

- наголошували на тому, що в основі закону подвійного запису лежить обмін діяльністю між учасниками господарського процесу;

* пропонували відображати в балансі не тільки майно, що знаходиться у власності підприємства, але й у його тимчасовому володінні;
* вимагали відображати всі активи тільки на балансових рахунках;
* пропонували оцінювати активи за поточними ринковими цінами;
* розглядали амортизацію як фінансовий фонд, який дозволяє відновити парк основних засобів;
* висунули ідею резервування сумнівної дебіторської заборгованості.

***Українська бухгалтерська школа***

При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що формування та розвиток української бухгалтерської школи відбувалось в нерозривному зв’язку з такими відомими світовими обліковими школами, як: італійська, французька, німецька та англо-американська. Але найбільший вплив на формування української школи здійснила російська школа.

У радянський період українська бухгалтерська школа розвивалась поряд із московською та ленінградською бухгалтерськими науковими школами. Видатними вченими, що вплинули на розвиток обліку в цей період були такі: М.Х. Жебрак, І.А. Басманов, В.Ф. Палій, В.Б. Івашкевич, М.С. Помазков, О.С. Наринський, П.С. Безруких, С.О. Щенков, А.Ш. Маргуліс та ін.

За незначний період часу в радянській Україні сформувалась національна бухгалтерська школа, яку започаткував професор П.П. Німчинов. Яскравими представниками цієї школи, які створювали науку про бухгалтерський облік, були такі: І.В. Малишев, Ю.Я. Литвин, І.І. Каракоз, А.М. Кузьмінський, В.І. Самборський, О.А. Шпіг, О.С. Бородкін.

Зверніть увагу на те, що тільки з набуттям Україною незалежності розвиток української наукової школи став на самостійний шлях. Сьогодні видатними її представниками є М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, В.Г. Горєлкін, З.В. Гуцайлюк, І.П. Житна, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Крамаровський, Б.С. Кругляк, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Б.М. Литвин, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Б.Ф. Усач, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші.

Слід також зазначити, що сьогодні українська наукова бухгалтерська думка представлена регіональними науковими школами:

1) Київська школа (засновником є проф. П.П. Німчинов, основний напрям школи – розвиток теоретико-методологічних аспектів обліку і контролю, аналізу та аудиту);

2) Житомирська школа (засновником є проф. Ф.Ф. Бутинець, основний напрям школи – дослідження проблем теорії та методології господарського контролю);

3) Луганська школа (засновником є проф. І.П. Житна, основним напрямом школи є дослідження проблем економічного аналізу та актуальних економічних проблем використання виробничого потенціалу);

4) Львівська школа (започаткував проф. Є.В. Мних, основний напрям школи – дослідження проблем теорії, методології та практики економічного аналізу, удосконалення обліку та аудиту в Україні);

5) Одеська школа (започаткував проф. В.Ф. Палій, основним напрямом є вивчення проблем обліку, аналізу, аудиту інвестицій і основних фондів у АПК);

6) Тернопільська школа (започаткував проф. Ю.Я. Литвин, основний напрям школи – дослідження проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів);

7) Харківська школа (засновником є Микола Федорович фон Дітмар, основний напрям школи – дослідження проблем обліку та контролю в АПК, у торгівлі та громадському харчуванні).