ТЕМА 3. ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ (КІНЕЦЬ ХІХ – ПОЧАТОК ХХ СТ.)

В другій половині XIX ст. – на початку XX ст. майже всі європейські держави переживали складний період у своєму історичному розвитку. Цей період – роки буржуазно-демократичних і соціальних потрясінь у Європі, що мали вплив на розвиток культури, освіти, науки.

Слід також зазначити, що цей період характеризується значним розвитком бухгалтерської наукової думки в різних країнах світу, про що свідчить поява великої кількості наукових праць з обліку. Поступово вчені дійшли висновку, що бухгалтерський облік є наукою.

Бухгалтерський облік як наука почав формуватися в кінці XIX ст. У цей час визначається предмет і об’єкти бухгалтерської науки, уточнюються її методи, науково обґрунтовуються категорії обліку, здійснюється їх класифікація, розроблюються методологічні основи бухгалтерської науки.

На це вплинули наступні історичні події:

- створення перших компаній, що були відокремлені від власника;

- виникнення акціонерного капіталу;

- введення поняття «діюче підприємство»;

- поява фондових бірж;

- розширення промисловості й торгівлі;

- відокремлення капіталу й прибутку;

- збільшення біржових операцій і торгових оборотів різних корпоративних підприємств;

- виникнення інституту бухгалтерів-ревізорів;

- виникнення інституту аудиторів.

***Італія***

В цей період в Італії тривала національно-визвольна боротьба проти австрійського гноблення за об’єднання країни. Відбувався активний процес зміни суспільних відносин.

В Італії бухгалтерський облік отримує два напрямки розвитку: юридичний і економічний. Засновником юридичного напрямку був Ф. Марчі. Він вважав, що за кожним рахунком стоїть певна персона, і тому свою теорію називав персоналістичною. Прихильниками юридичного напрямку були Дж. Чербоні, П. д’Альвізе. Метою обліку вважали відображення прав і обов’язків осіб, які беруть участь у господарському процесі. Прихильники юридичного напрямку розглядали облік як науку адміністративних функцій, як частину юриспруденції, запропонували логісмографію (Чербоні (1873)).

Засновником економічного напрямку вважається Дж. Л. Кріппа. Він трактував облік як економічну науку, мета якої – виявлення результатів діяльності підприємства. Подвійний запис розглядав як наслідок змін в складі цінностей: дебет указує на їх збільшення, а кредит – на зменшення. Прихильниками економічного напрямку були Ф. Беста, В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальоне, А. Стабіліні. Стверджували, що на рахунках обліковуються саме матеріальні цінності, і називали свою теорію матеріалістичною.

Першим, хто спробував синтезувати юридичні й економічні аспекти обліку, був Ф. Вілла. Саме з його іменем пов’язано виникнення обліку як теоретичної дисципліни в історії обліку. Об’єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв’язку з якими виникають ці відносини, предметом обліку виступав договір. Він стверджував, що бухгалтерський облік складається із трьох частин:

- теорія обліку – економіко-адміністративні відносини;

- правила ведення регістрів та їх практичне використання;

- організація управління, в тому числі й ревізія рахунків.

# Франція

В цей період Франція пройшла через випробування Паризькою Комуною (1871 р.).

У кінці XIX – початку XX ст. бухгалтерський облік досяг у цій країні свого значного розвитку. Панівним напрямком був економічний. Його розвивали такі вчені: П. Ж. Прудон, Р. П. Коффі, Ж. Г. Курсель-Сенель, Л. Сей, А. Гільбо, Е. П. Леоте. Вони вважали, що бухгалтерський облік – політична економія підприємства. Крім того, наголошували на необхідність відокремлювати теорію від бухгалтерської практики. Досліджували такі економічні категорії в обліку як: амортизація, прибуток, собівартість (Л. Сей), ввели поняття «перманентний інвентар», макрооблік (Е.П. Леоте і А. Гільбо), розробили вчення про широку й вузьку амортизацію (Ж.Г. Курсель-Сенель). Удосконалювали форми рахівництва, розробили французьку форму рахівництва (Р. Делапорт).

# Німеччина

Зверніть увагу на те, що в Німеччині, Австро-Угорщині, німецькомовній частині Швейцарії (в подальшому будемо говорити про приналежність цих країн до німецької школи) розвиток теорії обліку відбувався повільними темпами. Облік як наука починає формуватися лише із середини XIX ст.

Характерними особливостями обліку того часу були:

- пошук облікового змісту не в інших науках, а в самій бухгалтерії, у процедурах облікового процесу;

- розуміння бухгалтерського обліку як частини господарської статистики, остання трактувалася як аналіз господарської діяльності, що здійснюється за даними обліку (Ф. Ляйтнер);

- поділ обліку на торговий і виробничий ( Б. Пенндорф);

- розвиток балансоведення (І. Шер);

- розвиток основних видів балансу: динамічний (Е. Шмаленбах, Е. Косіоль), статичний (М. Берлінер, Г. Нікліш), синтез динамічного і статичного (Ф. Шмідт);

- класифікація і розвиток методів оцінки (Ф. Ляйтнер);

- розвиток суб’єктивістського підходу щодо оцінки (І. Крайбіг, В. Ле-Кутр);

- розвиток теорії двох рядів рахунків (Ф. Гюглі, І. Шер, І. Крайбіг);

- удосконалення планів рахунків (І. Шер, Е. Шмаленбах);

- розвиток методів нарахування амортизації (Е. Шмаленбах, П. Герстнер, І. Крайбіг, А. Кальмес);

- розвиток теорії калькуляції (А. Кальмес, Ф. Ляйтнер, І. Шер);

- аналіз господарської діяльності і аналіз балансу (І. Шер, Ф. Ляйтнер, П. Герстнер);

- виникнення інституту бухгалтерів-ревізорів (1884, Німеччина).

# Англомовні країни (Англія, США)

Зверніть увагу на те, що характерними особливостями обліку того часу було те, що в Англії в кінці XIX ст. переважали праці з викладенням не теорії, а переважно практики рахівництва. Вчених цікавили не наукові основи обліку, а практичні прийоми обліку. Автори праць лише описували досягнення практики. Отже, в обліку переважав позитивізм. Це призвело до появи організаційних принципів обліку: поділ праці, локалізація інформації, конкуренція в контролі, дієвість бухгалтерії, методологічна незалежність, психологічний клімат.

Слід зазначити, що теорія обліку не відрізнялась глибиною досліджень. У ті часи була поширена персоніфікація (кожний рахунок трактувався як жива людина, відповідна персона). Згодом кожний рахунок почали розглядати як екран, за допомогою якого спостерігають за поведінкою службовців («Товари» – комірник, «Каса» – касир, «Основні засоби» – комендант). Цей аспект отримав назву персоналізація.

Крім того, в обліку розглядалися такі питання:

1) оцінка значення рахунку «Капітал» як центрального в системі рахунків (Дж. В. Фультон);

2) класифікація вартостей, з яких виводилася класифікація рахунків (Е.Г. Фолсом);

3) розгляд прибутку як приросту активу (Е. Купер);

4) оцінка прибутку й об’єктів, що обліковуються, з первинних документів (Т. Вельтон);

5) розгляд балансу як засобу розрахунку прибутку (Л.Р. Діксі);

6) розвиток і поширення аудиту (Л.Р. Діксі);

7) розгляд видів фальсифікації обліку (А.Т. Ватсон);

8) розвиток бухгалтерської експертизи (Л.Р. Діксі, Ф. Пікслей).

Важливе місце в обліку займали такі питання, як нарахування амортизації, розвиток систем контролю заробітної плати, розвиток фінансового обліку, розробка нових методів оцінки виробничих запасів (ЛІФО, ФІФО, НІФО).

Зверніть увагу, що в США першим, хто усвідомив необхідність теорії обліку був В.Е. Патон. Він також був автором перших бухгалтерських стандартів. Також слід звернути увагу на досягнення творця наукової бухгалтерії в Америці – Ч. Є. Шпруга, який першим викладав в університетах курс бухгалтерського обліку.

Значним досягненням американських авторів було наукове обґрунтування управлінського обліку (Роберт Антоні). Крім того, американські автори велику увагу приділяли обліку витрат і калькулюванню собівартості (Ч. Гаррісон, Дж. Харріс).

# Росія

В Росії бухгалтерський облік як наука починає формуватися з другої половини XIX ст. У цей час у зв’язку зі збільшенням товарного виробництва набула широкого розповсюдження подвійна бухгалтерія. Тому більшість наукових робіт була присвячена впровадженню й поширенню подвійної бухгалтерії в Росії.

До перших праць із теорії та методології обліку в Росії слід віднести роботи московського вченого О.В. Прокоф’єва. Найбільш популярною була його праця: «Курс двойной бухгалтерии» (1883 р.). У цій роботі автор надав практичні вказівки для вивчення техніки облікових записів у Росії.

Слід зазначити, що подвійна бухгалтерія в Росії розповсюджувалася також і на інші галузі, наприклад, у книгах П. Преображенського «Сельское счетоводство» і Д. Шипова «Порядок сельского счетоводства по двойному способу» (1855 р.), І. Пестржецького «Сельскохозяйственное счетоводство» (1864 р.) була описана практика обліку в сільському господарстві.

Багато книг виходило і з банківського обліку, серед яких праця В. Добролюбова «Банковская бухгалтерия» (1864 р.), П.І. Рейнбота «Банковское счетоводство».

Надзвичайною популярністю користувалися також і такі праці П.І. Рейнбота, як: «Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам» (1866 р.), в якій було викладено порядок ведення облікових книг і «Фабричное счетоводство» (1875 р.), що була присвячена промисловому обліку.

Зверніть увагу, що характерною особливістю обліку цих часів був пошук ученими з бухгалтерів інших, крім подвійної, систем обліку. Так, у 1870 р. Ф.В. Єзерський запропонував «потрійну» систему рахівництва. Суть її полягала у веденні тільки трьох рахунків: «Каса», «Цінності», «Капітал» і відкритті трьох регістрів обліку: Журналу, Головної книги й Звітної, що замінювала баланс. Крім цього, реєстрація фактів велася за трьома групувальними сукупностями: прибуток, видаток і залишок. На думку Ф.В. Єзерського, запропонована ним система рахівництва давала можливість максимально збільшити точність записів і позбавитись помилок в обліку.

У кінці XIX ст. поряд із «потрійною» системою рахівництва виникла і «четвертна» система, яка була теоретично описана в роботі «Новая четвертная бухгалтерия» (1895 р.) І.П. Шмельовим. На відміну від потрійної системи Ф.В. Єзерського четвертна система передбачала здійснення обліку за чотирма напрямками: 1) надходження цінностей, 2) витрачання цінностей, 3) визначення збитків та 4) визначення прибутків.

Не дивлячись на новаторство, ідеї потрійної та четвертної систем рахівництва не знайшли застосування у світовій практиці обліку.

Одним із перших учених у Росії, хто назвав бухгалтерський облік наукою, був А.М. Вольф. В 1875 р. він відкрив перший у Петербурзі бухгалтерський кабінет та курси бухгалтерського обліку.

Слід з’ясувати, що в кінці XIX ст. у Росії з’являються професійні періодичні наукові видання з обліку. Саме з А.М. Вольфом пов’язано видання першого журналу з обліку – «Счетоводство» (1888-1904, Санкт-Петербург).

Журнал «Счетоводство» об'єднував таких відомих російських вчених з обліку, як: В.Д. Бєлов, С.М. Барац, Л.І. Гомберг, А.З. Попов, М.І. Попов. Також в журналі друкувались роботи західних вчених: Ф. Беста, А. Гільбо, Е. Леоте, Дж. Чербоні, І.Ф. Шера. У журналі висвітлювалися питання теорії бухгалтерського обліку, проблеми промислового, торговельного, сільськогосподарського і банківського обліку. Особливо значною була роль журналу в розповсюдженні принципів подвійної бухгалтерії.

У ті часи популярністю користувалися також журнал «Счетовод» (1889- 1914 рр.) за редакцією Ф.В. Єзерського та А.А. Шовського і журнал «Коммерсант» (1901-1906 рр., Москва) за редакцією Г.А. Бахчисарайцева. В них висвітлювалися практичні та теоретичні аспекти обліку, а також матеріали для заочного навчання по рахівництву.

Важливе значення в розвитку обліку відігравав журнал «Коммерческое образование» (1907-1916 рр., Санкт-Петербург), редакторами якого були Є.Є. Сіверс та М.О. Блатов. У ньому досліджувалися проблеми теорії й практики обліку. Багато статей було присвячено питанням калькулювання витрат і розподілу накладних витрат.

В журналі «Коммерческий деятель» (1910-1915 рр.), який видавався і редагувався М.Є. Хабаровим, публікувалися статті таких вчених, як: М.І. Туган-Барановського, С.Я. Осіпова, М.І. Попова, Г. Пермякова, О.О. Бауера. Значна увага приділялася фабрично-заводському рахівництву й раціональній організації промислових підприємств.

Відомими журналами в ті часи також були: «Дебет» (1912 р., Санкт- Петербург), що видавався М.М. Пантелєєвим і журнал «Счетоводство и хозяйство» (1912-1914 р., Харків), який видавався М.Ф. фон Дітмаром. У них багато уваги приділялось викладанню обліку, а також науковим проблемам рахунковедення.

Слід з’ясувати, що після Жовтневої революції 1917 року і в умовах «воєнного комунізму» (1918-1921 рр.), коли був фактично втрачений грошовий вимірник, на використанні якого будувався облік, облікова реєстрація фактів відбувалася в натуральних одиницях. Метою обліку був контроль за соціалістичною власністю. У цей час значно зменшився рівень професійної підготовки спеціалістів з обліку. Періодичної облікової преси як такої не існувало.

Тільки з переходом до непу (1921-1928 рр.) почалося відновлення обліку. Нова економічна політика вимагала нових методів обліку, вимагала вивчення передової облікової думки, джерелом якої вважалась німецька бухгалтерська школа. У цей час видавалось багато журналів з обліку. Необхідність в єдиних принципах обліку, пошук теоретичних основ бухгалтерської науки спричинили появі першого радянського журналу з обліку – «Счетоводство» (1923-1929 рр., Москва). У ньому друкувалися нормативні документи, а також статті російських та іноземних авторів, які за своїм науковим рівнем значно випереджали практику обліку того часу.

Пізніше стали виходити журнал «Вестник счетоводства» (1923-1926 рр., Москва), «Счетная мысль» (1925-1930 рр., Москва) і «Спутник конторщика и счетовода»- видавництво «Счетная мысль» (1926-1928 рр.).

Крім того, в 1928 р. в Москві виходить «Вестник Института государственных бухгалтеров-экспертов – ИГБЭ», в якому друкувалися статті відомих російських вчених: М.О. Блатова, Р.Я. Вейцмана, Н.Р. Вейцмана, О.М. Ґалаґана, М.А. Кіпарісова, О.П. Рудановського а також видатних зарубіжних авторів: В.Е. Патона і Г.Р. Хетфілда. У журналі на високому професійному рівні досліджувалися проблеми з теорії та практики обліку, облікової експертизи, ревізії та контролю.

Отже, у Росії в кінці XIX ст. – на поч. XX ст. з’являються професійні бухгалтерські видання та наукові праці, що започаткували перехід обліку на якісно вищий рівень, на якому відбувається формування його як науки.