**Лекція 3. Зародження та формування бухгалтерської науки**

**Мета вивчення**

**Після вивчення лекції 3 студент повинен знати:**

- вплив розвитку економічної думки у Європі в ХУІІ-ХУІІІ столітті на формування наукових паростків з бухгалтерської обліку та початок зародження рахунковедення;

– юридичні та економічні аспекти зародження бухгалтерської науки в Італії.

**Після вивчення лекції 3 студент повинен вміти:**

* сформулювати вплив наукової думки в Англії і Франції на формування наукових паростків бухгалтерського обліку;
* визначити юридичні та економічні аспекти зародження бухгалтерської науки в Італії.

**В лекції 3 розглядаються наступні питання:**

3.1. Наукові паростки бухгалтерського обліку

3.2. Зародження бухгалтерської науки в Італії

**3.1. Наукові паростки бухгалтерського обліку**

Розвиток бухгалтерського обліку як науки йшов паралельно розвитку економічної та політичної економії. Головним напрямом економічної думки в XV-XVII століттях був меркантилізм. Його короткий зміст зводиться до наступного: в господарському житті – загальне нагромадження цінних металів в країні серед людей і державній казні; в теорії економічних наук, в тому числі і в бухгалтерському обліку – пошуки економічних закономірностей у сфері торгівлі, грошового обороту (обігу). Продати за кордон більше, ніж там купити – таким був головний закон того часу. У цей період розпочалося первісне нагромадження капіталу як реальний історичний процес. Все це не змогло не накласти певний відбиток на наукову організацію бухгалтерського обліку.

У XVI столітті в ряді країн Західної Європи – Англії, Іспанії, Франції міцна королівська влада побудувала централізовані національні держави. Розвиток міст, ремесел і торгівлі спричинили значне збагачення одних за рахунок інших. У цей період зароджується монетарна система, яка розробляє адміністративні заходи утримання грошей в країні, що сприяє нагромадженню капіталу.

Характерним виразником ідей англійського меркантилізму був Томас Манн, який народився в Лондоні в 1571 р. Його вітчимом і вихователем був один із засновників Ост-Індської торгової компанії. Томас Манн розпочав від керуючого контори вітчима і в цей час йому пропонують поїздку в Індію фінансовим інспектором-контролером факторингових компанії. Його перша праця «Думки про торгівлю в Англії з Ост-Індією...» була побудована на досконалому знанні обліку в торгівлі. Оперуючи обліковими даними він проводить аналіз доцільності та потреби такої торгівлі. В іншій праці, що була видана лише після чверть століття після його смерті в 1664 р. «Багатство Англії в зовнішній торгівлі, чи Баланс нашої зовнішньої торгівлі як регулятор нашого багатства», вперше було проведено ряд облікових розрахунків щодо потреби зовнішньої торгівлі та її впливу на національну скарбницю.

Інший англієць І.Петті в 1662 р. видав «Трактат про податки та збори», в якому виклав можливості реального збільшення податків і розвинув теорію складу витрат виробництва і сформулював закон вартості.

«Цікаво, що в складі витрат виробництва Петті не враховує інші витрати, окрім насіння: гній, знос коня, плуга, серпа і та.ін. Ці витрати не відтворюються зерном в натурі» [2, с.61].

Великою заслугою І.Петті було й те, що він вперше поставив питання про необхідність організації статистичного обліку та розробив деякі механізми його організації. Він не тільки розпочав пропаганду організації статистики, але й використовував для доказів своїх економічних думок статистичні дані. Його завдання полягало в тому, щоб на основі об'єктивних цифрових даних довести багатство Англії. У той час він вперше запропонував потребу статистичного обліку національного доходу та національного багатства країни, населення, його зростання, розміщення, зайнятості.

Розвиткові статистичного обліку присвячена праця, що вийшла в 1662 р. в Лондоні «Гуманітарні та політичні спостереження над бюлетенями смертності, що мають відношення до управління, релігії, торгівлі, повітря, хвороб та інших змін названого міста. Твори Дисона Граунта, громадянина Лондона». Незважаючи на дуже громіздку назву, в даній роботі зроблено перші спроби підійти до наукових принципів, знайти їх закономірності в статистичному обліку. За Д.Граунтом, народження та смерть окремого громадянина – це випадкові події, а народження та смертність в рамках країни – це вже визначена величина, зумовлена рядом факторів.

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 ХХ століття в США, і до яких ми ще повернемося в даній роботі. Буагільбер вказував на головні помилки в процесі формування витратного механізму підприємств – це встановлення максимальних цін та отримання короткотермінової вигоди. Він вказував, що «Держава за допомогою розумної податкової політики, може сприяти високому рівню споживання та попиту» [2, с.88].

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

Досліджуючи дані 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 дані 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:

1. Процес заснування підприємств;
2. Процес діяльності (постачання, виробництво, збут);
3. Процес припинення діяльності.

Послідовником Ф.Кене та реформатором феодалізму був Жак Тюрго (1727-1792). У його «Роздумах про створення та розподіл багатств», написаних у 1766 році, розглядаються питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення 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), 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) один з відомих вчених лондонського фінансового світу. Його праці, присвячені проблемам грошового обігу, сприяли розвиткові 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), 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 регістрів. Йому належать і відомі правила-постулати бухгалтерського обліку:

1. Сума залишків аналітичних рахунків відповідає сальдо того синтетичного рахунку, до якого вони були відкриті;
2. 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 продаж. Ж.Саварі запропонував і ряд ідей по зв'язках балансу з інвентарем: необхідність періодичного та точного складання інвентарю; усвідомлення того, що баланс випливає з інвентарю; 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), який пояснював весь актив як борг перед власником, а пасив як борг самого власника.

Франція є батьківщиною облікових регістрів 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 p.) (еволюцію основних форм обліку ми розглянемо дещо нижче).

Отже, бухгалтерський облік XVII – XVIII століть в Європі в основі спирався на концепції французьких авторів. Значення обліку в Франції, зокрема, визначалося тим, що Саварі був залучений Ж.Б.Кольбером для участі в розробці Ордонансу 1673 p., який поклав початок принципів 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.

Більш суттєвих результатів досягли французькі бухгалтери. Вони вивели економічний зміст обліку, як будь-якого теоретичного вчення, з парадоксів про прибуток. Ці парадокси ніхто не формулював, але у практиці їх не можна було ігнорувати.

Прибуток – це перевищення доходів над витратами (навпаки – збитки). Це твердження хоч і логічне, але не очевидне. Перш за все, потрібно уточнити, чи йде мова про грошові чи матеріальні потоки.

З економічної точки зору, прибуток – це різниця між грошовими надходженнями і грошовими витратами. З точки зору господарської, прибуток – це різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду.

Наведені парадокси мали значний вплив на формування наукового світогляду представників італійської (їх певною мірою ігнорували); французької (намагались вивчити емпіричними методами); німецької (розглядали через призму облікових процедур) та англійської (їх намагались зрозуміти) шкіл.

**3.2. Зародження бухгалтерської науки в Італії**

На початку XIX століття в обліку сформувалося дві тенденції: одна розглядала облік з позиції виробничих відносин, які виникають при збереженні та русі матеріальних цінностей (юридичний аспект); інша, яка повністю ґрунтувалась на обліку майна та інших господарських засобів (економічний аспект).

І знову піонером стає Італія. Основоположником першої теорії був Школо д'Анастасіо. У 1803 році він висуває такі тези:

1. облік – це реєстрація прав та обов'язків власника;
2. у центрі облікової системи знаходиться рахунок Капіталу.

За ним, всі факти господарської діяльності повинні проходити через цей рахунок. Наприклад, надходження матеріалів відображалося за дебетом рахунку Матеріали кредитом рахунку Капітал і одночасно дебет рахунку Капітал і кредит рахунку Постачальники. Отже, комірник одержував матеріальні цінності не від постачальника, а від власника, якому їх продавав постачальник. Ця система ще називалася четвертною, так як кожна операція відображалася якнайменше чотири рази. Такий підхід посилював контрольну функцію обліку.

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 ще не на стільки зрозумілий подвійний запис, 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.

В Італії існували різні бухгалтерські школи.

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:

1) теорія обліку – економіко-адміністративні відносини;

2) правила ведення регістрів та їх практичне використання;

3) організація управління, в т.ч. ревізія рахунків.

Рахунки, за Віллою, ділились на три групи: депозитні (майнові), особисті й методологічні (підсумкові). Депозитні рахунки відкриваються для зберігання матеріальних цінностей, особисті мають тільки юридичне значення. Тому подвійний запис відображав як юридичну, так і економічну інформацію.

В Італії, крім ломбардської, були відомі ще тосканська й венеціанська школи.

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 рівне 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.

Логісмографічна теорія мала багато прихильників і противників. Причому опонентами були як самі тосканці, так і зовнішні критики. Зовнішнім критиком виступав голова веніціанської школи Фабіо Беста (1845-1923). Він брав до уваги те, що суспільство – це сукупність інтересів. Господарство – одна з основних частин суспільства, де стикується багато інтересів, осіб з приводу різних цінностей. Інтерес – це є зовнішній юридичний бік економічної суті – цінностей. Тому не слід замінювати причину наслідками, як це на його думку, робив Чербоні.

Розвиваючи економічний аспект, венеціанці, очолювані Ф.Беста, В.Альфієрі, К.Гіділья, Д.Мальоне та інші внесли дуже багато вбухгалтерську науку. Зокрема, Ф.Беста сформулював знамениту теорію фонду. Фонд – це загальний обсяг вартостей, вкладених у підприємство. К.Гіділья розвинув теорію кошторису. А.Стабіліні на противагу 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 пріоритетною в цілому 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.

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ ДО ЛЕКЦІЇ 3:**

1. Який головний напрям розвитку економічної думки характерний для ХУ-ХУІІ століттях і який вплив він мав на розвиток бухгалтерського обліку?
2. Хто був характерним виразником англійського меркантилізму і в яких працях він розвинув окремі ідеї обліку?
3. Охарактеризуйте найбільш важливі наукові здобутки у розвитку бухгалтерського обліку в Англії і хто був їх представниками?
4. Праця І. Петті „Трактат про податки та збори», її основні ідеї та значення для виникнення статистичного обліку?
5. Охарактеризуйте найбільш важливі наукові здобутки у розвитку бухгалтерського обліку у Франції і хто був їх представниками?
6. У чому суть наукового вкладу у розвиток облікової та економічної думки Пєра Лонезана де Буагільбер?
7. У чому суть наукового вкладу у розвиток облікової та економічної думки Ф. Кене?
8. У чому суть наукового вкладу у розвиток облікової та економічної думки Жака Тюрго?
9. У чому суть наукового вкладу у розвиток облікової та економічної думки Адама Сміта?
10. У чому суть наукового вкладу у розвиток облікової та економічної думки Девіда Рікардо?
11. У якій країні виникло визначення «Облік – це функція управління» і які вчені того часу розглядали у своїх працях облік як одну з галузей управління?
12. Який вчений і якої країни впроваджує складну бухгалтерську проводку?
13. Який вчений і якої країни сформулював поняття синтетичного і аналітичного обліку, класифікації рахунків та балансу, а також правила-постулати бухгалтерського обліку щодо взаємозв’язку синтетичного та аналітичного обліку?
14. Підсумуйте найбільш важливі наукові здобутки французької бухгалтерської школи ХYІІ-ХYІІІ століття і їх значення для розвитку бухгалтерського обліку в Європі?
15. Коли і в яких країнах виникла бухгалтерська школа – рахунковедення і в чому її суть?
16. Охарактеризуйте найбільш важливі наукові здобутки у розвитку бухгалтерського обліку в Італії і хто був їх представниками?
17. Назвіть основні бухгалтерські школи в Італії у і які основні ідеї в обліку для них характерні у ХІХ столітті?
18. Охарактеризуйте юридичний аспект бухгалтерської школи Італії та їх представників?
19. Охарактеризуйте економічний аспект бухгалтерської школи Італії та їх представників?
20. Суть подвійного запису за Ф.Марчі?
21. Хто є творцем логісмографії і в чому її зміст?
22. Який основний підхід італійців був характерний до бухгалтерського обліку у ХІХ столітті?