

Т.О. Пасько

# **Історія бухгалтерського обліку**

Навчально-методичний посібник  
для самостійного вивчення дисципліни

**2009**

УДК 657 (091) (073)

I 90

Рекомендовано до друку вченою радою Української академії банківської

справи НБУ. Протокол № від

Укладач:

**Т.О. Пасько**

Рецензенти:

д-р екон. наук, проф.  
Сумського Державного університету  
О.М. Теліженко

д-р екон. наук, проф.  
ДВНЗ „Українська академія банківської справи  
Національного банку України”  
Л.В. Кривенко

Пасько, Т.О. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч.-метод.  
посібник для самот. вивч. дисц. / Пасько Т. О. – Суми: ВТД  
„Університетська книга”, 2009. - 141 с.

Навчально-методичний посібник підготовлений з урахуванням вимог Болонської декларації, відповідно до нової освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів з галузі знань – „Економіка та підприємництво”. Метою видання є засвоєння студентами знань з історії бухгалтерського обліку. Навчально-методичний посібник містить типову навчальну програму дисципліни „Історія бухгалтерського обліку”, погодинний розподіл аудиторних занять, комплекс навчально-методичного забезпечення до кожної теми курсу, зразки завдань для поточно-модульного контролю знань студентів, додатки та список рекомендованої літератури. Призначений для студентів спеціальності “Облік і аудит” та інших економічних спеціальностей усіх форм навчання.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
I. ТИПОВА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ.....	7
Тема 1. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку.....	7
Тема 2. Подвійна бухгалтерія та її вплив на подальший розвиток обліку в країнах світу (XV-XVIII ст.).....	7
Тема 3. Формування бухгалтерського обліку як науки (кінець XIX - поч. XX ст.).....	8
Тема 4. Облікові теорії та світові бухгалтерські школи.....	8
Тема 5. Розвиток обліку в країнах світу в XX-XXI ст. та національні системи бухгалтерського обліку... ..	9
Тема 6. Еволюція елементів методу бухгалтерського обліку... ..	10
Тема 7. Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні... ..	11
2. НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ... ..	13
Тема 1. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку.....	13
Тема 2. Подвійна бухгалтерія та її вплив на подальший розвиток обліку в країнах світу (XV-XVIII ст.).....	23
Тема 3. Формування бухгалтерського обліку як науки (кін. XIX - поч. XX ст.).....	37
Тема 4. Облікові теорії та світові бухгалтерські школи.....	50
Тема 5. Розвиток обліку в країнах світу в XX-XXI ст. та національні системи бухгалтерського обліку.....	64
Тема 6. Еволюція елементів методу бухгалтерського обліку.....	77
Тема 7. Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні.....	100

## ЗРАЗКИ ЗАВДАНЬ ДЛЯ ПОТОЧНОГО МОДУЛЬНОГО КОНТРОЛЮ

ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ.....	110
Додаток А. Внесок вчених італійської школи в розвиток обліку.....	114
Додаток Б. Внесок вчених французької школи в розвиток обліку.....	115
Додаток В. Внесок вчених німецької школи в розвиток обліку.....	117
Додаток Г. Внесок вчених англо-американської школи в розвиток обліку..	119
Додаток Д. Внесок вчених російської школи кінця ХІХ - поч. ХХ ст. в розвиток теорії калькуляції.....	122
Додаток Е. Наукові праці українських вчених, присвячені обліку витрат і калькуляції собівартості.....	125
Додаток Ж. Внесок вчених світових бухгалтерських шкіл (кін.ХІХ - поч. ХХ ст.) в розвиток категорії „баланс”.....	127
Додаток З. Внесок російської бухгалтерської школи в розвиток категорії „баланс”.....	132
 СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	 136

## ВСТУП

Актуальність дисципліни “Історія бухгалтерського обліку” пов’язана з тим, що для розуміння сучасного розвитку обліку й оцінки можливостей прогнозування його еволюції в майбутньому необхідно знати історію розвитку основних понять і концепцій. Лише вивчаючи історію бухгалтерської науки, можна зрозуміти та усвідомити ті помилки й недоліки, які мали місце в сфері організації та ведення обліку в минулому та існують на сучасному етапі, знайти необхідні відповіді на облікові питання.

Першочергове завдання при написанні навчально-методичного посібника – акцентувати увагу студентів на розумінні суті пізнання історії обліку, з’ясуванні його ролі на різних етапах розвитку суспільства, що в кінцевому підсумку збагатить особистість, формуватиме її духовність. Крім того, вивчення даної дисципліни сприятиме формуванню наукового світогляду, високого загальноосвітнього й фахового рівнів.

Навчально-методичний посібник „Історія бухгалтерського обліку” підготовлений з урахуванням змін в освітньо-професійній програмі з підготовки бакалаврів з галузі знань – „Економіка та підприємництво”. Призначений для студентів спеціальності „Облік і аудит” та економічних спеціальностей усіх форм навчання з метою засвоєння студентами знань з історії бухгалтерського обліку, ознайомлення з досвідом минулого бухгалтерського обліку для кращого розуміння сутності сучасного ведення бухгалтерії.

Відповідно до зазначеної мети при вивченні даної дисципліни передбачається вирішення таких завдань:

- ознайомлення студентів з підходами до вивчення історії розвитку обліку та її періодизації;
- ознайомлення із джерелами виникнення бухгалтерського обліку в країнах Стародавнього Світу;
- вивчення історичних аспектів виникнення подвійної бухгалтерії та з’ясування її впливу на розвиток обліку в країнах світу в XV-XVIII ст.;

- вивчення загальних закономірностей формування та розвитку бухгалтерського обліку як науки в різних країнах світу у кінці XIX – на початку XX ст .;

- систематизація й розширення знань із питань класифікації національних систем обліку, організації бухгалтерського обліку в розвинутих країнах світу в сучасних умовах;

- ознайомлення з основними обліковими теоріями та напрямками розвитку світових бухгалтерських шкіл;

- вивчення еволюції елементів методу бухгалтерського обліку з моменту їх виникнення і до сьогоднішнього дня;

- вивчення основних історичних етапів розвитку обліку в Україні.

Структурними складовими навчально-методичного посібника є типова навчальна програма дисципліни „Історія бухгалтерського обліку”; комплекс навчально-методичного забезпечення до кожної теми курсу; зразки завдань для поточно-модульного контролю знань. Основні рекомендації щодо вивчення курсу викладені в розділі, що стосується навчально-методичного забезпечення. У ньому в розрізі кожної із семи тем наводяться методичні вказівки щодо вивчення теоретичного матеріалу, термінологічні словники, теми рефератів, контрольні питання, тестові завдання для перевірки знань, а також список рекомендованої літератури.

# **1. ТИПОВА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ „ІСТОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ”**

## **ТЕМА 1. ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Типові підходи різних авторів до вивчення історії бухгалтерського обліку. Погляди Я. В. Соколова на розвиток обліку. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку в обліковій літературі. Історичні етапи розвитку бухгалтерського обліку за М.Г. Чумаченко.

Зародження обліку в різних країнах Стародавнього Сходу та Античному світі. Облікова культура та мистецтво в Стародавньому Єгипті. Облікове мистецтво в Шумері та Вавилоні. Історія зародження обліку в Китаї й Персії. Зародки облікового мистецтва в Іудеї. Зародження обліку в Індії. Розвиток облікового мистецтва в Стародавній Греції та Римі.

## **ТЕМА 2. ПОДВІЙНА БУХГАЛТЕРІЯ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ПОДАЛЬШИЙ РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КРАЇНАХ СВІТУ (XV-XVIII ст.)**

Уніграфічна (проста), камеральна, диграфічна (подвійна) парадигми обліку. Історичні передумови виникнення подвійної бухгалтерії. Перші твори з подвійної бухгалтерії. Значення першої літературної праці з бухгалтерії В. Котрулі “Про торгівлю і досконалого купця” для історії рахівництва. Основні положення й значення фундаментальної праці Луки Пачолі “Про рахунки та записи”.

Фактори, що вплинули на поширення та розвиток подвійної бухгалтерії в різних країнах світу в XVI-XVIII ст. Розвиток подвійної бухгалтерії в Іспанії й Італії. Основні напрямки поширення подвійного запису в Голландії й Франції. Особливості розвитку обліку в Німеччині. Внесок англомовних країн у розвиток подвійної бухгалтерії в XVI-XVIII ст.

### **ТЕМА 3. ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ (кінець XIX – початок XX ст.)**

Історичні події, що вплинули на формування бухгалтерського обліку як науки в кінці XIX – початку XX ст.

Формування бухгалтерського обліку як науки в Італії. Виникнення та розвиток юридичного й економічного напрямків.

Внесок французьких вчених у розвиток бухгалтерського обліку як науки в кінці XIX – на початку XX ст. Політекономічні аспекти бухгалтерського обліку, що запроваджені французькими вченими. Зародження ідей макрообліку.

Характерні особливості розвитку обліку як науки в німецькомовних країнах. Сутність процедурного напрямку німецької бухгалтерії.

Розвиток обліку в англійськомовних країнах. Позитивізм в обліку. Формування організаційних бухгалтерських принципів у Великобританії та США в кінці XIX ст. Поява фінансового та управлінського обліку.

Історичні події, що вплинули на формування обліку як науки в Росії в другій половині XIX ст. Наукові праці вчених Росії з бухгалтерського обліку в кінці XIX - на початку XX ст. Періодичні видання з бухгалтерського обліку в Росії до Жовтневої революції та в радянський період.

### **ТЕМА 4. ОБЛІКОВІ ТЕОРІЇ ТА СВІТОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ**

Поняття облікових теорій. Класифікація облікових теорій за О.М. Галаганом, Я.В. Соколовим, М.С. Помазковим. Сучасні юридичні та економічні теорії обліку.

Формування світових національних бухгалтерських шкіл. Італійська школа бухгалтерського обліку, її особливості розвитку. Французька класична школа бухгалтерського обліку, її основні досягнення. Німецька



школа, її внесок у розвиток бухгалтерського обліку. Англо-американська школа бухгалтерського обліку, її основні напрямки розвитку.

Основні напрямки розвитку Московської та Санкт-Петербурзької шкіл обліку. Внесок представників російської школи в розвиток обліку. Формування української школи бухгалтерського обліку. Сучасні регіональні школи обліку в Україні та напрямки їх розвитку.

## **ТЕМА 5. РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КРАЇНАХ СВІТУ В ХХ-ХХІ СТ. ТА НАЦІОНАЛЬНІ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Розвиток обліку в англomовних країнах у ХХ ст. та їх вплив на світову облікову думку. Визнання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку в США. Створення професійних організацій у США й Великобританії.

Основні напрямки розвитку обліку в Німеччині в ХХ ст. Співіснування податкового й комерційного балансів. Професійна практична підготовка бухгалтерів і аудиторів у Німеччині. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Розвиток та поширення економічного та юридичного напрямків розвитку обліку у Франції в першій половині ХХ ст. Розробка перших принципів обліку. Підвищення ролі професійної підготовки бухгалтерів.

Історичні етапи розвитку обліку в Росії в ХХ ст. в економічній літературі в працях Я.В. Соколова, В.А. Маздорова, Ф.Ф. Бутинця, М.С. Пушкаря. Реформування бухгалтерського обліку в Росії відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (кін. 1990-х - поч. 2000-х рр.). Проблеми сучасного розвитку російського бухгалтерського обліку. Перспективні напрямки розвитку обліку в Росії.

Формування національних систем бухгалтерського обліку в ХХ ст. Фактори впливу на розвиток національних систем бухгалтерського обліку. Класифікація національних систем обліку за суб'єктивно-географічною ознакою.

## **ТЕМА 6. ЕВОЛЮЦІЯ ЕЛЕМЕНТІВ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Історичні аспекти виникнення категорії «рахунки». Поява рахунків у різних країнах. Погляди західних учених різних років на дефініції рахунку. Поняття рахунків у працях учених російської та української шкіл обліку. Поняття про план рахунків в історичному аспекті. Сутність європейських планів рахунків. Історичні передумови виникнення подвійного запису. Подвійний запис у трактаті Луки Пачолі „Про рахунки та записи”. Особливості розповсюдження подвійної бухгалтерії в різних країнах світу (XVI-XVIII ст.). Подвійна бухгалтерія в працях учених різних світових шкіл бухгалтерського обліку (XIX-XX ст.).

Історичні аспекти документації з моменту виникнення перших реєстрів обліку в країнах Стародавнього світу й до сьогодення. Документація в працях учених різних світових шкіл бухгалтерського обліку. Внесок російських та українських учених у розвиток документації.

Історичні аспекти інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку. Поняття „інвентар”, „інвентарний опис” та „інвентаризація” в трактаті Пачолі „Про рахунки та записи”. Інвентаризація в працях учених різних світових шкіл бухгалтерського обліку. Внесок російських та українських учених у розвиток інвентаризації.

Оцінка в бухгалтерському обліку: історичний аспект. Перші згадки про оцінку. Проблема оцінки в наукових працях учених різних світових шкіл бухгалтерського обліку. Сучасні погляди на оцінку в працях російських та українських учених.

Історія виникнення калькуляції як елемента методу бухгалтерського обліку. Питання калькуляції в працях учених основних світових бухгалтерських шкіл. Внесок російських та українських учених у розвиток калькуляції.

Найважливіші історичні етапи в розвитку категорії „баланс”. Історія виникнення балансів у Стародавній Греції й Стародавньому Римі. Погляди вчених різних світових шкіл бухгалтерського обліку на категорію “баланс”. Бухгалтерський баланс у наукових працях учених російської та української бухгалтерських шкіл обліку.

Історичні аспекти розвитку звітності як елемента методу бухгалтерського обліку. Звітність у країнах Стародавнього світу: перші форми та принципи її складання. Погляди вчених світових шкіл бухгалтерського обліку на категорію “звітність”. Сучасний етап розвитку бухгалтерської звітності.

## **ТЕМА 7. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

Створення грецьких колоній на узбережжях Чорного та Азовського морей сучасної України з VIII ст. до н.е. Ведення обліку в грецьких колоніях.

Формування ранньофеодальної держави - Київської Русі в VII-IX ст. Облік України-Русі в IX-XIII ст.

Зародження обліку в період княжої литовсько-польської доби.

Особливості розвитку обліку в Запорізькій Січі. Історичні події XVI - XVII ст. та їх вплив на формування бухгалтерського обліку в Україні.

Розвиток обліку в період козацько-гетьманської держави (друга половина XVII - XVIII ст.).

Історичні події, що вплинули на формування обліку в XIX ст.

Історичні етапи та основні напрямки розвитку обліку в XX ст.

Формування та розвиток бухгалтерського обліку в незалежній Україні.

Періодичні видання з бухгалтерського обліку в Україні.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку (1998-2001 рр.). Видатні вчені з бухгалтерії України та їх внесок у розвиток української бухгалтерської школи в XX ст. Сучасний етап та перспективи розвитку обліку в Україні.

**ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН**  
**АУДИТОРНИХ ЗАНЯТЬ ІЗ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ**  
**„ІСТОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ”\***

№ з/п	Назва теми курсу	Денна форма навчання			Заочна форма навчання		
		лекції	практичні	СРС	лекції	Практичні	СРС
1	Періодизація розвитку бухгалтерського обліку	2	2	4	1	1	8
2	Подвійна бухгалтерія та її вплив на подальший розвиток обліку в країнах світу (XV-XVIII ст.)	4	2	6	-	-	8
3	Формування бухгалтерського обліку як науки (кінець XIX - початок XX ст.)	2	2	4	1	-	12
4	Облікові теорії та світові бухгалтерські школи	4	4	6	1	1	12
5	Розвиток обліку в країнах світу в XX - XXI ст. та національні системи бухгалтерського обліку	2	2	4	1	-	8
6	Еволюція елементів методу бухгалтерського обліку	4	4	6	-	-	12
7	Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні	2	2	4	-	-	6
Всього		20	18	34	4	2	66

\* Всі теми навчальної програми входять в один програмний модуль, за яким проводиться контроль у формі письмової роботи на останньому практичному занятті.

## 2. НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ

### ТЕМА 1. ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

#### *1.1. Методичні вказівки*

Вивчаючи історію розвитку бухгалтерського обліку, необхідно перш за все використовувати праці видатних учених Я.В. Соколова [48], Ф.Ф. Бутинця [5], Є.В. Мниха [36] а також інших відомих мислителів: В.А. Маздорова [28], Т.М. Малькової [31], М.Г. Чумаченка [56], М.С. Пушкара [45], Н.М. Малюги [33], які розглядали проблеми історії обліку.

Аналізуючи розвиток обліку, не можна обійтися без принципу історизму, який дозволяє об'єктивно дослідити витoki обліку, його місце в суспільстві та вплив на суспільне життя.

Зверніть увагу на те, що до вивчення історії бухгалтерського обліку, узагальнення й викладення питань його розвитку є різні методологічні підходи.

Відомий російський вчений Я.В. Соколов у своїй фундаментальній праці „Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней” [48] зазначає, що основними підходами до вивчення історії обліку є: філософський, документальний, синтетичний та аналітичний. Представники філософського підходу (Ф.В. Єзерський, Я.М. Гальперін, А. Хаар) пояснювали історичний розвиток, спираючись на філософські закони еволюції суспільства. Прихильники документального підходу (О.О. Бауер, Б. Пенндорф, Р. де Рувер) надавали перевагу пошуку документів і давніх книг з обліку. Автори синтетичного підходу (О.М. Галаган, М.С. Помазков, А. І. Лозинський) узагальнювали фактичний матеріал із будь-якою філософською теорією. Представники аналітичного підходу (А.Ч. Літлтон, Б.С. Ямей, Н.Р. Вейцман) вивчали історію не всього обліку, а окремих його категорій.

Розглядаючи питання розвитку обліку, учені багато уваги приділяли вивченню основних етапів його розвитку, зокрема з'ясуванню джерел і

першооснов обліку. Я.В. Соколов зазначає, що сьогодні вчені не дають єдиної відповіді на питання, коли виникла бухгалтерія. Існує три варіанти відповіді:

1) 6 тисяч років тому, тобто тоді, коли почалася цілеспрямована реєстрація фактів господарського життя, і бухгалтерія почала існувати як практична діяльність - рахівництво;

2) 500 років тому, коли вийшла відома в усьому світі праця Луки Пачолі „Про рахунки та записи”, і почалося літературне осмислення обліку;

3) 100 років тому, коли появились перші теоретичні розробки з обліку і починає розвиватися самостійна наука – рахунковедення [48].

При вивченні історії розвитку обліку важливого значення набуває періодизація бухгалтерського обліку, що досліджувалася багатьма вченими. Кожний автор в основу періодизації покладав відповідну ознаку (наприклад, зміну економічних формацій, форму обліку, облікову ідею, характер облікових носіїв, облік витрат та ін.). Більшість авторів брали за основу те, яку роль виконував бухгалтерський облік на різних етапах розвитку суспільства.

Так, наприклад, італійський вчений Дж. Чербоні (1873), який виділяв чотири етапи: 1) давній світ; 2) період від Л. Фібоначі до Л. Пачолі, який він називав епохою комерційної арифметики; 3) період від Л. Пачолі до Ф. Вілли – становлення подвійної бухгалтерії; 4) виникнення та розвиток наукової бухгалтерії. [48]

Французський економіст Л. Сей (1883) виділяв такі етапи: 1) мнемонічний, який розпадався на два періоди – усний, коли так званий бухгалтер повинен був усе зберігати в пам’яті, і символічний (дописемний), коли записи робились зарубками на бирках, вузлами на мотузках тощо (в обох випадках уже був рахунок, але не було письма); 2) уніграфічний – проста бухгалтерія; 3) диграфічний – подвійна бухгалтерія; 4) логісмографічний. [48]

Російські вчений А.П. Рудановський (1925) виділяв два етапи: 1) статистичний, який включав усе, що було до появи подвійного запису й 2) бухгалтерський, який виник після того, як у систему рахунків простої бухгалтерії ввійшли рахунки власника.

Російський вчений Ф.В. Єзерський (1908) пропонував таку періодизацію: на першому етапі складався тільки опис наявних цінностей (речей); на другому - окрім обліку речей здійснювався облік особистих рахунків - розрахунків (ресконтро), при цьому правильність запису контролювалась шляхом співставлення інвентарного опису і ресконтро; на третьому – записи контролювалися тільки шляхом співставлення зустрічних оборотів, які ще не складали єдиної замкнутої системи; на четвертому - вся реєстрація і підрахунки контролювалися системним шляхом за допомогою подвійного запису; на п'ятому - контроль підсилювався за рахунок спеціальних прийомів, що вводились в систему обліку; на шостому - передбачалась комбінація контрольних моментів з двох попередніх етапів і на сьомому, який він називав російським потрійним, на відміну від подвійної італійської, де існувало 2 ознаки правильності, наводить 19 ознак правильності. Отже, на думку Ф.В. Єзерського мета обліку полягала в максимальному збільшенні точності записів. [48]

Російський вчений А.М. Галаган (1928) виділяв три моменти в розвитку рахункової ідеї: теологічний, до якого він відносив всі теорії, які пов'язані з персоніфікацією рахунків, яскравим представником цього етапу був Л.Пачолі; 2) метафізичний, який полягав в пошуку причинно-наслідкових зв'язків (Дж. Чербоні, Л. Гомберг); 3) позитивний, що включає структурно-формальний опис облікових процедур (Ф. Беста, Ж.Б. Дюмарше, І.Ф. Шер).

Російський учений Я.В. Соколов (1996) стверджував, що неможливо побудувати періодизацію на якійсь одній підставі і тому класифікував розвиток обліку за багатьма ознаками: характером і типом облікових носіїв, видами обчислювальної техніки, організаційною структурою, метою ведення обліку, методологією обліку, складом рахунків, формами рахівництва,

галузями народного господарства, обліком витрат, зміною наукових доктрин [48]. Так, залежно від характеру облікових носіїв він виділяє такі періоди:

1) період, коли в країнах Стародавнього світу носіями первинної інформації виступали ті матеріали, що були під руками - глиняні таблички у Вавилоні, папірус в Єгипті, черепки в Греції, воскові таблички в Римі, шнурки в імперії інків та ін.;

2) період, пов'язаний із виникненням паперу - паперова бухгалтерія;

3) період, коли розвивається безпаперова бухгалтерія, що використовує, наприклад, магнітні носії інформації.

Український учений М.Г. Чумаченко (1997) виділяє такі періоди:

1) з моменту виникнення товарно-грошових відносин і до кінця XVIII ст. (виникнення різних способів реєстрації фактів в облікових регістрах у вигляді систематичних і хронологічних записів, розповсюдження методу подвійного запису);

2) з кінця XVIII ст. і до кінця XIX ст. (видання перших праць з обліку, виникнення облікових теорій, визначення основних напрямків розвитку науки „рахівництво”);

3) з кінця XIX ст. і до початку XX ст. (становлення бухгалтерського обліку як галузі наукових знань);

4) початок XX ст. і до наших днів (розробка базових принципів об'єктивної оцінки майново-правового стану самостійно господарюючого суб'єкта в умовах зовнішнього ринкового середовища, галузевого напрямку в побудові системи бухгалтерського обліку, розширення державної регламентації національних систем і звітності) [58].

Таким чином, вивчення періодизації розвитку обліку заслуговує надзвичайної уваги, тому що дозволяє зрозуміти сучасний розвиток і оптимальні напрямки прогнозування його еволюції в майбутньому.

Вивчаючи дану тему, зверніть увагу, що перші паростки бухгалтерського обліку ми знаходимо в країнах Стародавнього Сходу (від IV тис. до н.е. до IV-V ст. н.е. або 476 р.н.е. (падіння Західної Римської імперії).



Стародавній Схід охоплював наймогутніші на той час держави, такі як Шумер (із середини IV тис. до н.е.), Єгипет (кінець VI тис. до н.е.), Індію (III тис. до н.е.), Китай (середина II тис. до н.е.), Малу Азію на чолі з Хетським царством (XVIII – XVII до н.е.), Передню Азію на чолі з країною Ханаан (II тис. до н.е.).

Більшість учених колисковою знань про бухгалтерський облік називають Стародавній Єгипет [5, 48]. У Стародавньому Єгипті підрахунок предметів господарювання й продуктів, їх переписування здійснювалось переважно на папірусі. Також використовувалися глиняні черепки й дерев'яні дощечки. Слід зазначити, що саме в Стародавньому Єгипті було винайдено інвентарний рахунок - опис, який відображав рух матеріальних цінностей, тобто їх надходження та витрачання.

У Стародавньому Єгипті основним обліковим прийомом була інвентаризація. При I і II династіях (3400-2980 рр. до н.е.) кожні два роки проводилась інвентаризація рухомого й нерухомого майна. При III династії преривна (дискретна) інвентаризація була замінена поточним (перманентним) обліком [5]. Його мета полягала в перевірці достовірно отриманих та виданих срібла, хліба й т.д. Важливою особливістю матеріального обліку був щоденний розрахунок залишків, що було можливим у зв'язку з невеликим обсягом господарської діяльності.

У Шумері й Вавилоні в якості основних первинних носіїв виступали глиняні картки (таблички). Також використовували дерев'яні дощечки, каміння, метал, слонову кість, рідше - папірус. Крім того, широко застосовувалися допоміжні таблиці: таблиці множення й таблиці складних відсотків.

Зверніть увагу на те, що для Вавилону так само, як і для Єгипту, процес виникнення інвентарного, а потім і прибутково-видаткового рахунку є типовим. Але у Вавилоні облік був більш регламентованим, реєстрація господарських фактів здійснювалась в систематизованому та хронологічному порядку. Основними принципами, що використовувалися в обліку були

оперативний та накопичувальний, останній покладено в основі побудови більшості сучасних облікових реєстрів.

Зверніть увагу на особливості обліку в Китаї, де в основу організації обліку було покладено інвентаризацію. У Китаї (II-III ст. до н.е.) були сформовані основні принципи складського обліку. У цей період була вже досить розвинена система обліку матеріальних цінностей. Облікові працівники були зосереджені в трьох відділах, де фіксувалось надходження, витрачання й залишок цінностей. Перший та другий відділи відображали рух цінностей, а третій відділ здійснював інвентаризацію й виводив натуральний залишок, але не відображав облікового залишку. Це призводило до того, що тільки вища адміністрація володіла інформацією про справжній стан справ.

Слід відмітити, що облік Античного світу включає облікове мистецтво й культуру Стародавньої Греції й Риму. Отже, під античністю слід розуміти греко-римську культуру. У Стародавній Греції облік здійснювався переважно на дощечках, вибілених гіпсом. Рідше застосовувалися папірус і глиняні черепки. Приблизно до XVII ст. до н.е. тут виникла система складового лінійного письма, що призвело в подальшому до появи в обліку прийому лінійного запису в межах обліку сплати податків. У Стародавній Греції була розвинута система державного рахівництва: велися облікові книги та складалася звітність за державними доходами й витратами. Тут уперше виникло поняття матеріальної відповідальності, але лише крадіжка розглядалась як матеріальна шкода. У III ст. до н.е. за часів реформи Зенона була здійснена спеціалізація обліку залежно від галузей господарства, складалася самостійна звітність за кожним видом діяльності, здійснювався систематичний облік матеріальних цінностей.

Зверніть також увагу на особливості розвитку обліку в період піднесення й падіння Стародавнього Риму. Перші записи в обліку в основному здійснювалися на дерев'яних, покритих воском дощечках, мідних дошках, на папірусі й пергаменті. В якості облікових реєстрів давньоримські бухгалтери застосовували книги (кодекси) обліку, серед яких першою

книгою була книга „Adversaria” для щоденних записів, у подальшому вона отримала назву Пам’ятної книги, а згодом її назвали Меморіалом.

У Стародавньому Римі в I-II ст. до н.е. уперше виникає баланс державного господарства. Так називали реєстр бюджетного обліку - книгу „бrevarium”, де відображались кошторисні асигнування та їх виконання як у масштабі всієї держави, так і в окремих провінціях.

Слід також зазначити, що перші уявлення про оцінку також пов’язані із системою облікових реєстрів Стародавнього Риму. Давньоримський архітектор Вітровій при оцінці споруд у будівництві планував щоденно зменшувати їх вартість на одну вісімдесяту частину первісної вартості. Таким чином, при продажу будівель розраховували рівномірний (прямолінійний) знос.

Довгий час у Римі основними обліковими прийомами були звітність та інвентаризація. У Стародавньому Римі зароджуються принцип публічності бухгалтерської звітності й принцип нарахування. У I ст. н.е. з’являються кодекси поведінки бухгалтерів.

Отже, у країнах Стародавнього світу виникають перші принципи й прийоми обліку, зароджуються елементи системи обліку, звітності й контролю.

### ***1.2. Термінологічний словник***

**Запис систематичний** – реєстрація господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, за допомогою якого господарські операції групуються за однорідними господарськими ознаками.

**Запис хронологічний** - реєстрація фактів господарського життя в порядку їх здійснення за датами.

**Періодизація розвитку обліку** – поділ історичного процесу розвитку обліку на відповідні хронологічні періоди; класифікація історичних етапів розвитку бухгалтерського обліку за відповідною ознакою.

**Поточний облік** - обробка, реєстрація й запис даних первинного (складського) обліку, тобто носіїв інформації, в облікові реєстри, їх групування та перегрупування.

**Принципи бухгалтерського обліку** – правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, а також відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

**Рахівництво (практика обліку)** – мистецтво здійснення за визначеними правилами записів господарських оборотів в особливих рахунках і бухгалтерських книгах.

**Рахунковедення (теорія обліку)** – наука про бухгалтерський облік, що має свій предмет і методи обліку.

### ***1.3. Теми рефератів***

1. Історичні передумови виникнення бухгалтерського обліку.
2. Бухгалтерський облік: наука, мистецтво чи ремесло?
3. Визначення поняття „рахівництво” в різних літературних джерелах.

### ***1.4. Контрольні питання***

1. Охарактеризуйте типові підходи різних авторів до вивчення історії бухгалтерського обліку.
2. Пояснити сутність і принципи періодизації бухгалтерського обліку.
3. Які основні періоди розвитку бухгалтерського обліку пропонують учені різних країн?
4. Скільки років існує бухгалтерія як практична діяльність - рахівництво?
5. Пояснить, як Я.В. Соколов класифікував розвиток обліку.
6. Які основні етапи розвитку бухгалтерського обліку за М.Г. Чумаченком?
7. Розглянути облікову культуру та мистецтво в Стародавньому Єгипті.
8. Розкрити особливості облікового мистецтва в Стародавньому Вавилоні та Шумері.
9. Указати на перші принципи та прийоми обліку в Китаї.

10. Виділити схожі та відмінні риси між стародавніми системами розвитку обліку в Стародавній Греції й Римі.

### ***1.5. Тестові завдання для перевірки знань***

1. Два етапи в історії розвитку обліку: 1) статистичний, який включав усе, що було до появи подвійного запису й 2) бухгалтерський, який виник після того, як у систему рахунків простої бухгалтерії включили рахунки власника, виділяв:

- а) М.Г. Чумаченко;
- б) Л. Сей;
- в) Ф.В. Єзерський;
- г) А.П. Рудановський.

2. На думку якого видатного вченого неможливо здійснити періодизацію розвитку обліку на якійсь одній підставі, і тому класифікувати розвиток обліку слід за багатьма ознаками:

- а) Я.В. Соколова;
- б) Дж. Чербоні;
- в) А.І. Лозинського;
- г) М. Г. Чумаченка.

3. Бухгалтерія як практична діяльність існує більше ніж:

- а) 6 000 років;
- б) 500 років;
- в) 100 років.

4. Хто з перелічених вчених розглядали розвиток бухгалтерського обліку через поєднання філософського та документального підходів:

- а) Б.С. Ямей, Н.Р. Вейцман;
- б) А. Хаар, Ф.В. Єзерський;
- в) О.М. Галаган, М.С. Помазков.

5. Державне рахівництво, тобто облік доходів і видатків на державному рівні, зародилося у:

- а) Стародавній Греції;

- б) Стародавньому Єгипті;
  - в) Стародавньому Римі;
  - г) Вавилоні.
6. Первісними носіями обліку в Єгипті були:
- а) глиняні пластинки – „картки”;
  - б) папірус;
  - в) черепки;
  - г) горнята та камінчики.
7. Перші уявлення про оцінку пов’язані із системою облікових реєстрів:
- а) Стародавнього Риму;
  - б) Стародавньої Греції;
  - в) Стародавнього Єгипту;
  - г) Індії.
8. Інвентарний рахунок уперше було винайдено:
- а) у Стародавньому Єгипті;
  - б) у Китаї;
  - в) у Стародавній Греції;
  - г) у Персії.
9. Уперше поняття матеріальної відповідальності виникло в:
- а) Китаї;
  - б) Стародавньому Єгипті;
  - в) Стародавній Греції;
  - г) у Вавилоні.
10. Основним обліковим прийомом у Стародавньому Єгипті була:
- а) інвентаризація;
  - б) контокорент;
  - в) калькуляція;
  - г) звітність.

### *Література*

4, 5-7, 9, 31, 44, 45, 48- 50, 56.

## ТЕМА 2. ПОДВІЙНА БУХГАЛТЕРІЯ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ПОДАЛЬШИЙ РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КРАЇНАХ СВІТУ (XV-XVIII ст.)

### *2.1. Методичні вказівки*

При вивченні цієї теми особливо слід з'ясувати, що історія облікової думки представляє собою перехід від однієї облікової парадигми до іншої. В історії розвитку бухгалтерського обліку вчені виділяють три парадигми обліку: уніграфічну (просту), камеральну, диграфічну (подвійну). Терміни „уніграфічна” і „диграфічна” вперше в теорії обліку були запроваджені французьким ученим Е.П. Леоте [48].

Першою парадигмою обліку вчені називають уніграфічну (просту). У цій парадигмі використовувався тільки натуральний вимірник, гроші трактувались як окремий його випадок. Проста бухгалтерія включала всі майнові й особові рахунки, які велися за принципом дебет-кредит, але в обліку були відсутні рахунок власника й результативні рахунки. Як така система обліку була відсутня. Виведення фінансових результатів в облікових записах без інвентаризації було неможливим. Проста бухгалтерія була панівною в Європі до XII-XIII ст.

Камеральна парадигма – концепція обліку, що включає сукупність облікових прийомів, за допомогою яких здійснювався облік грошових коштів у касі. Камеральна бухгалтерія велась в тих господарствах, де фіксувалися тільки зміна кошторису й каси. В історії обліку виділяють стару й нову камеральну бухгалтерію. Стара камеральна бухгалтерія існувала з XII ст. до середини XVIII ст. Її основною метою були облік доходів і видатків грошових коштів, як правило, каси. Нова камеральна бухгалтерія була вперше описана в праці М. Пуехберга (1762). Її основна ідея полягала в бюджеті доходів і видатків. Кожний вид доходів і видатків являв собою відповідну статтю, і бухгалтер повинен був контролювати виконання бюджету. Прихильниками камеральної бухгалтерії були Й. Шротт,

Гюффель, Ф. Гюглі. Отже, камеральний облік проіснував паралельно з уніграфічним і диграфічним і також використовується сьогодні.

Диграфічна (подвійна) парадигма – концепція обліку, у якій основним технічним прийомом є прийом подвійного запису, відповідно до якого кожний факт господарського життя відображається двічі – один раз за дебетом одного рахунку, другий раз - за кредитом іншого. Характерною особливістю цієї парадигми є використання єдиного грошового вимірника. На формування диграфічної (подвійної) парадигми вплинуло економічне зростання в XIII–XV ст. Крім того, появу подвійної бухгалтерії також пов'язують із введенням у номенклатуру рахунків простої бухгалтерії рахунку власних коштів. Введення в систему рахунків рахунку „Капітал” разом із результативними рахунками дозволило скласти умови для виявлення прибутків і збитків. На відміну від простої бухгалтерії тут починають використовувати єдиний грошовий вимірник. Крім того, виникненню подвійної бухгалтерії сприяла технічна необхідність бухгалтеру контролювати рознесення за рахунками Головної книги. Більшість дослідників вважає, що подвійна бухгалтерія зароджується в Італії в XIII ст. (період зрілості феодального господарства епохи Середньовіччя). Але вперше теоретично подвійна бухгалтерія була описана в роботі італійського вченого Луки Пачолі в 1494 р. Отже, починаючи з XV ст. відбувається зародження, а потім стрімке розповсюдження подвійної бухгалтерії в різних країнах світу, з'являються перші літературні твори з бухгалтерського обліку. З появою подвійної бухгалтерії облік перетворюється в інструмент управління підприємством.

Ураховуючи вищесказане, необхідно приділити увагу першим працям з обліку, які були присвячені подвійній бухгалтерії.

У 1458 році в Неаполі Венедиктом Котрулі була написана книга „Про торгівлю і досконалого купця”. Зверніть увагу на те, що це була перша праця з бухгалтерії. У книзі значна увага приділяється порядку ведення купецьких книг – Меморіалу, Журналу й Головній книзі.



Але особливу увагу слід звернути на значні досягнення в розвитку бухгалтерського обліку, запровадженні подвійного запису відомого італійського вченого, математика зі світовим ім'ям - Луки Пачолі (1445-1517).

Найвідомішою його роботою стала праця «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення». Найбільшу цінність для бухгалтерів представляє XI трактат цієї книги, що має назву «Про рахунки та записи» (1494 р.). Робота складається із двох частин: перша називається „Інвентар”, а друга „Диспозиція”. У першій частині Л. Пачолі розповідає, що таке інвентар і як слід складати інвентаризаційний опис купцям. Пачолі зазначає, що спочатку купець повинен скласти детально свій інвентар, тобто вписати на окремі листи або в окрему книгу все, що, на його думку, належить йому в цьому світі як у рухомому, так і в нерухомому майні. Він зазначає, що починати необхідно завжди з таких речей, які цінніші і які легко втрачаються, наприклад: готівка, коштовності, срібні вироби й ін. Нерухоме майно (будівлі, поля, лагуни, долини, ставки й ін.) не може бути втрачене так швидко, як рухоме. Усе інше майно потрібно записати послідовно в інвентар, позначивши в ньому заздалегідь рік і число, а також місце складання і своє ім'я. Отже, весь інвентар повинен бути складений за визначеною датою, інакше можуть зустрітися ускладнення в майбутньому, при веденні торгівлі. Проте автор не використовував єдиного вимірника, а його інвентаризаційний опис мав статичний характер. Зверніть увагу, що до інвентарю включалося не тільки майно, що необхідне для торгівлі, але й особисте майно купця. Отже, за часів Л. Пачолі облік поширювався не тільки на торгівлю, але й на домашнє господарство купців.

Друга частина трактату – „Диспозиція”. У ній автор розповідає про порядок здійснення записів у трьох основних торгових книгах: Меморіалі, Журналі й Головні книзі.

Меморіал - це книга, куди купець записував усі свої торговельні операції в хронологічній послідовності. Записи в цій книзі здійснював не

тільки господар, але і його помічники, учні й продавці за відсутністю одного або інших. Тому Л. Пачолі не рекомендував вносити до неї повністю весь свій інвентар - усе своє рухоме й нерухоме майно.

На відміну від Меморіалу, Журнал був секретною книгою, і в ній купець міг відобразити все, що вважав своєю власністю, як у рухомому, так і нерухомим майні. Усі статі, що склалися в журналі, супроводжувалися відповідними виразами, а саме: „на”, що означало завжди особу, що винна, - боржника (дебітора) – одного або декількох, і „ від” – завжди довірителя (кредитора) – одного або декількох. Таким чином, якщо один рахунок одержував і за це був винен, то виникало поняття „дебет”, якщо другий видавав, і за це мав, то виникало поняття „кредит”. Отже, усі статті склалися із зазначенням рахунків, що дебетуються й кредитуються.

Після того, які всі статті записані в Журналі, Л. Пачолі рекомендував зробити з них відповідну вибірку й перенести в третю книгу – Головну. У Головну книгу рекомендував занести всіх дебіторів і кредиторів в алфавітному порядку. На початку Головної книги й Журналу зазначався рахунок „Капітал”. Сальдо за цим рахунком виводилось лише при закритті Головної книги. У кінці звітної періоду рахунки доходів і витрат переносилися на рахунок „Збитки і прибутки”, який закривався наприкінці року шляхом перенесення записів на рахунок „Капітал”. Після закінчення Головної книги Л. Пачолі рекомендував робити виписку залишків по кредиту й дебету.

Детально розгляньте внесок Луки Пачолі в розвиток обліку, що полягає в наступному:

1. Запропонував подвійний запис, при цьому лише до такої галузі господарства, як торгівля. Сутність подвійного запису полягала в тому, що будь-яку операцію відображали двічі – один раз за дебетом одного рахунку, інший раз – за кредитом іншого.

2. Дав пояснення дебету й кредиту рахунків. Якщо один рахунок одержував, і за це був винен, то виникало поняття „дебет”, якщо другий видавав і за це мав, то виникало поняття „кредит”.

3. Запропонував персоніфікацію рахунків, відповідно до якої за кожним рахунком стояла відповідна персона (особа) або група осіб. Наприклад, за рахунком „Каса” стояв касир, за рахунком „Капітал” - власник, за рахунком „Товари” – комірник. У подальшому персоналістична модель обліку стала фундаментом щодо юридичного його трактування.

4. Навів такі групи рахунків: інвентарні, результативні, операційні та операційно-результативні, таким чином, здійснив першу класифікацію рахунків.

5. У системі рахунків запропонував використовувати такий рахунок, як „Прибутки й збитки”, сальдо якого повинно переноситися на рахунок „Капітал”.

6. Майже всі рахунки рекомендував відкривати проводками через рахунок „Капітал”. Наприклад, майнові рахунки дебетувати одночасно із кредитуванням рахунку „Капітал”, рахунки кредиторської заборгованості кредитувати з одночасним дебетуванням рахунку „Капітал”. Таким чином, поява цього рахунку фактично означала виникнення подвійної бухгалтерії.

7. Описав процедуру оформлення в обліку господарських операцій за допомогою трьох книг: Пам’ятної (Меморіалу), Журналу й Зошита (Головної книги). Порядок здійснення записів у цих трьох книгах формує уявлення про першу форму обліку - староіталійську (венеціанську), при цьому хронологічні й систематичні записи в книгах здійснювалися окремо.

8. Запропонував такі постулати обліку:

- сума дебетових оборотів завжди тотожна сумі кредитових оборотів тієї ж системи рахунків;

- сума дебетових сальдо завжди тотожна сумі кредитових сальдо тієї ж системи рахунків.

9. Сформулював такі правила:

1) не можна нікого вважати боржником (дебітором) без його відома, навіть, якщо це здалося б доцільним; 2) не можна вважати нікого довірителем (кредитором) при відомих умовах без його згоди.

10. Рекомендував обов'язковість проведення інвентаризації майна в окремих аркушах (інвентаризаційних описах) або книгах.

11. Запропонував першу класифікацію джерел покриття заборгованості за товари: - готівка; - кредит; - обмін товари на товари; - погашення дебіторської заборгованості кредиторською.

12. Навів класифікацію витрат залежно від їх відношення до: підприємства (торгові й домашні), товару (прямі й непрямі), господарського процесу (звичайні й надзвичайні).

13. Навів дві протилежні рекомендації щодо застосування принципів оцінки: за продажними максимально високими цінами й за собівартістю. Використання максимально високих цін призводило до систематичного завищення величини капіталу й зменшенню прибутку. Оцінку за собівартістю передбачав здійснювати в поточному обліку.

14. Трактував баланс як процедуру, пов'язану зі встановленням тотожності оборотів за дебетом й кредитом рахунків Головної книги.

15. Розглядав бухгалтерський облік як самостійний метод, що може використовуватися як на окремих підприємствах, так і за його межами.

Зверніть увагу, що в XVI-XVIII ст. відбувається розповсюдження подвійного запису в країнах світу. Послідовниками Л. Пачолі в основному були італійські вчені. Тому саме в Італії більшість учених розвивали ідеї Л. Пачолі, розповсюджували їх на різні галузі господарства. Так, наприклад, Домінік Манчіні (1534 р.) розвивав ідеї подвійної бухгалтерії. Йому належить перша класифікація рахунків на „живі” і „мертві”. Це в подальшому стало основою поділу рахунків на матеріальні та персональні.

Джироламо Кардано (1539 р.) висував ідею накопичувальної відомості: у Меморіалі накопичувалися однорідні записи, за підсумком яких робилися записи в Журналі та Головній книзі.

Альвізе Казанова (1558 р.) розповсюдив ідеї подвійного запису в суднобудуванні, запропонував рахунок „Баланс”.

Анжело ді Піетро (1586 р.) пропонував здійснювати облік у монастирських господарствах, на підставі подвійного запису синтезував методи виробничого й торгового обліку.

У 1633 р. Людовико Флорі описав реєстр, який у подальшому отримав назву „Журнал-Головна”. Поділив рахунки на чотири групи: капітал, номінальні (операційні), торговельні (матеріальні), рахунки розрахунків.

Зверніть увагу на те, що в 1688 р. Франческо Гаратті виклав принципи нової італійської форми обліку. Ця форма передбачала поділ рахунків на синтетичні та аналітичні.

В Іспанії значною подією в цей період стало введення в дію королівського наказу, який вимагав здійснювати облік національного майна за подвійною системою. У цій країні вчені багато уваги приділяли юридичним аспектам обліку. Першим, хто запропонував юридичний напрямок в Іспанії, вважається Дієго дель Кастілло (1522 р.). Він кожний факт господарського життя трактував як договір. На його думку метою обліку було відображення юридичних прав і вимог учасників договорів.

В Іспанії прихильниками юридичного напрямку були також Бартоломео де Солозано (1590 р.), який дотримувався постулатів Л. Пачолі і описав подвійну бухгалтерію, і Франсіско де Ескобар (1603 р.), який описував просту бухгалтерію і мету обліку бачив у відображенні на рахунках прав і обов’язків господарюючих суб’єктів.

У Голландії однією з перших праць із бухгалтерського обліку була праця Яна Імпіна (1543 р.). В ній він суттєво оновив ідеї Л. Пачолі. Але значний внесок в розвиток обліку Голландії в цей період зробив Сімон ван Стевін (1608 р.), який розповсюдив подвійну бухгалтерію на всі галузі господарства і державні установи, першим відверто проголосив облік наукою і зайнявся вивченням її історії. Йому належать ідеї макрообліку, метою якого

вважав визначення багатства всього народного господарства країни. Був одним із найвидатніших теоретиків персоніфікації рахунків.

У Голландії В. ван Гезель (1681 р.) и К. ван Гезель (1698 р.) заклали основи теорії двох рядів рахунків (активні й пасивні).

Відомий голландський вчений Авраам де Грааф (1693 р.) зробив першу спробу побудувати єдиний план рахунків на основі їх класифікації на „живі” (капітал, резерви, прибутки та збитки), „мертві” (товари, кораблі, нерухомість, каса) та рахунки третіх осіб (дебіторів і кредиторів).

Зверніть увагу, що у Франції першою обліковою працею з бухгалтерії була праця П. Савонна (1567 р.). Велике значення для розвитку обліку й формування облікового законодавства у Франції також мало написання у 1673 р. торговельного статуту „Ордоннанс” („Комерційний кодекс”), автором якого вважається Ж.Б. Кольбер, хоча до укладання окремих положень кодексу він запросив Ж. Саварі. Новий торговельний статут установив єдині правила ведення обліку й складання звітності для торговельних підприємств. Беручи до уваги вищесказане, серед французьких учених пропонуємо приділити увагу Ж. Саварі (1673 р.), який поділив облік на синтетичний та аналітичний, вивів постулати взаємозв'язку між синтетичними та аналітичними рахунками, розробив принципи оцінки та методи калькуляції для торгівлі, створив вчення про постійну інвентаризацію, пропонував ведення допоміжних книг, окрім Журналу, Меморіалу і Головної книги.

Французький вчений Матьє де ла Порт (кінець XVII ст. - початок XVIII ст.) пояснював правила записів на рахунках, виходячи з дійсності господарських операцій. Запропонував наступну класифікацію рахунків: 1) рахунки власника („Капітал”, „Збитки і прибутки”, „Витрати”, „Комісія”, „Страхування”); 2) рахунки майна („Каса”, „Товари” тощо); 3) рахунки кореспондентів (рахунки „Розрахунки”, які показують дебіторську й кредиторську заборгованість). Причому різниця сальдо рахунків майна й власника завжди дорівнює різниці сальдо рахунків кореспондентів (розрахунків).

Самуель Рікар (1709 р.) уперше запропонував вести щоденний пробний баланс для перевірки записів, під яким розумів рахунок власника, на який заносять усі операції, записані за рахунками Головної книги.

Бертран Франсуа Баррем (1721 р.) запропонував чотири правила обліку: 1) рахунок дебетується, якщо на нього записується надходження цінностей господарства; 2) рахунок кредитується, якщо на нього записується вибуття цінностей із господарства; 3) якщо вибуття цінностей не супроводжується надходженням інших цінностей, то дебетується рахунок особи, з якою здійснюється розрахунок (рахунок власника капіталу); 4) якщо надходженнями цінностей не супроводжується вибуттям інших цінностей, то кредитується рахунок особи, з якою проводиться розрахунок (рахунок власника капіталу), а потім дається узагальнення: „те, що надходить, повинно дорівнювати тому, що вибуває”.

Зверніть увагу на те, що у 1795 р. Едмон Дегранж розробив американську форму рахівництва, що передбачала поєднання систематичного й хронологічного записів у Журнал-Головній, у якій відкривалися п'ять рахунків: 1) „Каса”, 2) „Товари”, 3) „Векселі отримані”, 4) „Векселі видані”, 5) „Прибутки й збитки”.

У Німеччині першою друкованою працею з обліку була праця Г. Грамматеуса (1512 р.), в якій він розповідає про порядок здійснення записів в трьох книгах: Журналі, Товарній і Борговій книгах. Записи в книгах здійснювались простим записом.

На відміну від Генріха Грамматеуса відомий німецький вчений Йоган Готліб (1531 р.) у своїх роботах дав чітке визначення подвійної бухгалтерії. Крім того, він показав необхідність укрупнення звітних показників, що включались в баланс.

Слід зазначити, що в Німеччині велика увага приділялась викладанню рахівництва, для чого відкривалися облікові школи в Нюрнберзі й Гамбурзі. Значним досягненням німецьких учених цього періоду було створення в 1774 р. німецької форми обліку, автором якої був Ф. Гельвіг. До цього часу

найбільш поширеною формою в Німеччині була камеральна, у центрі якої був облік каси. Застосування німецької форми передбачало окрім Касової книги хронологічні записи здійснювати ще в Меморіалі, після чого заповнювали Збірний журнал. Підсумки оборотів по синтетичних рахунках записували в Головну книгу один раз на місяць.

Зверніть увагу на те, що в Англії найбільшою популярністю користувалися книги Г'ю Олдкастла (1543 р.) і Джеймса Піла (1553 р.), які базувалися на ідеях Луки Пачолі. У книзі Джона Веддінгтона (1567 р.) замість Пам'ятної книги й Журналу було запропоновано ведення допоміжних книг, з яких підсумкові записи переносилися в Головну книгу. Зміст обліку він бачив у здійсненні особових рахунків і розрахунках із підзвітними особами. Але найбільш популярною особою був Томас Джонс. Він критикував подвійну бухгалтерію, у 1796 р. запропонував англійську систему рахівництва, яка базувалася на односторонньому обліку фактів господарського життя за умови використання різних математичних знаків.

Отже, внесок учених різних країн у розвиток обліку в XVI-XVIII ст. полягав у розповсюдженні ідей подвійної бухгалтерії на різні галузі господарства, в удосконаленні класифікації рахунків і реєстрів обліку, розробці планів рахунків, у створенні нових форм обліку (французька, німецька, англійська).

## ***2.2. Термінологічний словник***

**Головна книга** – 1) систематичний реєстр обліку, який представляє собою зібрання та узагальнення всіх синтетичних рахунків; 2) реєстр синтетичного обліку, у якому проводяться систематизація й узагальнення даних поточного обліку за дебетовою ознакою.

**Господарська операція** – дія або подія, що зумовлює зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства.

**Грошовий вимірник** – одиниця виміру, що передбачає вимір та узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.



**Диграфічна (подвійна) парадигма** – концепція обліку, у якій основним технічним прийомом є прийом подвійного запису, відповідно до якого кожний факт господарського життя відображається двічі – один раз по дебету одного рахунку, другий раз - по кредиту іншого.

**Диспозиція** – спосіб здійснення облікових записів по всіх операціях за допомогою трьох книг: Чорнова (Меморіал), Журнал, Зошит (Головна книга).

**Журнал** – 1) секретна книга, у яку записувалося все рухоме й нерухоме майно, складалися статті із зазначенням рахунків, що дебетуються й кредитуються, у хронологічному порядку (в трактаті Л. Пачолі „Про рахунки та записи”); 2) реєстр обліку, записи в якому здійснюються в хронологічному порядку за кредитовою ознакою.

**Інвентар** – систематизований детальний опис за родом, кількістю й вартістю всього майна та зобов’язань господарюючого суб’єкта, які є в наявності на певний момент.

**Камеральна парадигма** – концепція обліку, що включає сукупність облікових прийомів, за допомогою яких здійснювався облік грошових коштів у касі.

**Книги (облікові реєстри)** – певним чином розграфлені аркуші паперу, на яких фіксують дані про факти господарського життя, представлені в документах.

**Меморіал** – 1) книга, у яку купець записував усі справи, великі та малі, у тому порядку, у якому вони виникали, день за днем, година за годиною (в трактаті Л. Пачолі „Про рахунки та записи”); 2) реєстр обліку, що представляє собою журнал господарських операцій, відображених у хронологічному порядку на підставі первинних документів або накопичувальних і групувальних відомостей.

**Натуральний вимірник** – одиниця виміру об’єктів обліку, що призначена для одержання відомостей про господарські засоби й процеси в їх натуральному вираженні й надає інформацію про об’єкти обліку мірою, вагою тощо.

**Парадигма** – це сукупність найбільш розповсюджених і поділяємих більшістю зацікавлених осіб поглядів.

**Персоніфікація** – це принцип обліку, відповідно до якого за кожним рахунком стояла певна персона (особа) чи група осіб, наприклад, за рахунком „Каси” стояв касир, за рахунком „Товари” – комірник і т.д.

**Подвійний запис** – спосіб одночасного взаємопов’язаного відображення операцій по дебету одного рахунку та по кредиту іншого рахунку в однакових сумах.

**Уніграфічна (проста) парадигма** – натуралістична концепція прямого одностороннього відображення господарської діяльності в обліку.

**Форма обліку господарської діяльності** – сукупність облікових реєстрів, які використовують у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку й застосування принципу подвійного запису.

### ***2.3. Теми рефератів***

1. Життєвий шлях та основні наукові праці Луки Пачолі.
2. Лука Пачолі й сучасність.
3. Історичні передумови виникнення подвійної бухгалтерії.
4. Уніграфічна (проста) парадигма обліку: сутність та основні етапи розвитку.
5. Історія розвитку камеральної парадигми обліку.

### ***2.4. Контрольні питання***

1. Розкрити зміст уніграфічної (простої), камеральної і диграфічної (подвійної) парадигм обліку, перерахувати фактори, що сприяли їх розвитку.
2. Скільки років існує бухгалтерія як предмет літературного мовлення?
3. Вказати передумови зародження подвійної бухгалтерії в Італії.
4. Яке значення в історії рахівництва має праця з бухгалтерії В. Котрулі “Про торгівлю і досконалого купця”?
5. Обґрунтувати історичну важливість фундаментальної праці Луки Пачолі “Про рахунки та записи”.

6. Які особливості розвитку подвійної бухгалтерії існували в Голландії й Франції в XVI-XVIII ст.?
7. Розкрити особливості поширення подвійної бухгалтерії в Італії в XVI-XVIII ст.
8. У чому полягає внесок англomовних країн у розвиток подвійної бухгалтерії в XVI-XVIII ст.?
9. Які основні напрямки поширення та розвитку подвійної бухгалтерії в Іспанії та Німеччині в XVI-XVIII ст.?

### ***2.5. Тестові завдання для перевірки знань***

1. Середньовічна парадигма обліку, згідно з якою основним об'єктом обліку є каса, виплати з неї та очікувані надходження, називається:
  - а) камеральною;    в) складною;
  - б) простою;        г) подвійною.
2. У трактаті Л. Пачолі „Про рахунки та записи” розкривається порядок здійснення облікових записів по всіх операціях за допомогою трьох книг:
  - а) Меморіал, Журнал, Головна книга;
  - б) Меморіал, Журнал, Касова книга;
  - в) Журнал, Головна книга, Копіювальна книга.
3. Першою працею з бухгалтерії вважається:
  - а) трактат „Про рахунки та записи” Л. Пачолі;
  - б) „Про торгівлю і досконалого купця” В. Котрулі;
  - в) „Керівництво для господарств” А. ді Піетро.
4. У трактаті „Про рахунки та записи” Л. Пачолі рекомендував купцям:
  - а) включати до інвентарю не тільки майно, що необхідне для торгівлі, але й особисте майно; розпочинати опис завжди з таких речей, які цінніші і які легко втрачаються; весь інвентар складати до одного часу;
  - б) включати до інвентарю тільки майно, що необхідне для торгівлі; використовувати єдиний грошовий вимірник; вести опис цінностей у хронологічній послідовності;

в) включати до інвентарю не тільки майно, що необхідне для торгівлі, але й для інших галузей; позначати в інвентарю рік, число, а також місце складання; розпочинати опис цінностей тільки з нерухомого майна.

5. Яке з наведених нижче тверджень не відповідає принципам староіталійської форми рахівництва:

- а) кожна операція оформлюється окремою журнальною статтею;
- б) хронологічний і систематичний записи відокремлюються один від одного;
- в) поряд із синтетичними в Головній книзі відкриваються аналітичні рахунки.

6. На підставі вивченого вами трактату „Про рахунки та записи” Л. Пачолі знайдіть правильне твердження:

- а) Меморіал - це книга, куди купець записував всі свої торговельні операції в хронологічній послідовності;
- б) Журнал був секретною книгою, в якій купець міг відобразити все, що вважав своєю власністю, як у рухомому, так і нерухомому майні;
- в) Головна книга – реєстр обліку, в якому купець відображав усі свої справи, великі й малі, у тому порядку, в якому вони виникали, день за днем, година за годиною.

7. Основна відмінність староіталійської форми обліку від нової італійської форми, запропонованої Ф. Гаратті у 1688 р.:

- а) поділ рахунків на синтетичні й аналітичні;
- б) здійснення записів у хронологічному та систематичному порядку;
- в) ведення допоміжних книг (замість Меморіалу й Журналу), з яких підсумкові записи переносилися в Головну книгу;
- г) відмова від обов'язкового ведення журналу.

8. Перша спроба побудувати єдиний план рахунків була здійснена:

- а) А. де Граафом;      в) І.Ф. Шером;
- б) Е. Дегранжем;      г) Л. Пачолі.

9. Автором американської форми рахівництва (Журнал-Головна, 1795 р.) є:

- а) Е. Дегранж;            в) Т. Джонс;  
 б) Г. Фор;                г) Л. Герберт.

10. У Голандії у XVI-XVIII ст. відбувається розповсюдження подвійного запису за такими напрямками:

- а) удосконалення форм рахівництва, розробка й удосконалення планів рахунків, поділ рахунків на синтетичні та аналітичні;  
 б) аналіз проблем складання звітності, розробка стандартів обліку, удосконалення форм обліку, створення балансових теорій;  
 в) удосконалення класифікації рахунків та розробка першого плану рахунків, макрооблік, створення рахункових теорій, поширення подвійної бухгалтерії на всі галузі господарства й державні установи.

11. Принцип обліку, відповідно до якого за кожним рахунком стояла певна персона, називається:

- а) персоніфікація;  
 б) дуалістичність;  
 в) позитивізм.

### *Література*

2, 5, 6, 9, 20, 25, 41, 42, 45, 47-50.

## **ТЕМА 3. ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ (КІНЕЦЬ XIX - ПОЧАТОК XX СТ.)**

### *3.1. Методичні вказівки*

Вивчаючи цю тему, слід звернути увагу на те, що 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*

Зверніть увагу, що 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)).

Зверніть увагу, що 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.

Вивчаючи цю тему, зверніть увагу на те, що 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:

- 1) теорія обліку - економіко-адміністративні відносини;
- 2) правила ведення реєстрів та їх практичне використання;
- 3) організація управління, в тому числі й ревізія рахунків.

### **Франція**

Зверніть увагу, що 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 ХІХ 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 персону). 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:

- оцінка значення рахунку „Капітал” як центрального в системі рахунків (Дж. В. Фультон);
- класифікація вартостей, з яких виводилася класифікація рахунків (Е.Г. Фолсом);
- розгляд прибутку як приросту активу (Е. Купер);
- оцінка прибутку й об'єктів, що обліковуються, з первинних документів (Т. Вельтон);
- розгляд балансу як засобу розрахунку прибутку (Л.Р. Діксі);
- розвиток і поширення аудиту (Л.Р. Діксі);
- розгляд видів фальсифікації обліку (А.Т. Ватсон);
- 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*

Вивчаючи цю тему, зверніть увагу на те, що в Росії бухгалтерський облік як наука починає формуватися з другої половини ХІХ 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 промислового 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 реєстрів 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 ХІХ 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 чотирима 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.

Зверніть увагу, що 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 ХІХ 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. Белов, 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.

Зверніть увагу на важливе значення в розвитку обліку журналу "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.

Зверніть увагу, що 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. Галагана, 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 ХІХ ст. - на поч. ХХ ст. з'являються професійні бухгалтерські видання та наукові праці, що започаткували перехід обліку на якісно вищий рівень, на якому відбувається формування його як науки.

### *3.2. Термінологічний словник*

**Балансоведення** – напрям в обліку, основним завданням якого є балансовий облік.

**Динамічний баланс** – співвідношення активного й пасивного резерву сил, що показує фінансові результати з урахуванням часових відносин між матеріальними й фінансовими оборотами.

**Економічний напрямок розвитку обліку** - напрям бухгалтерського обліку, відповідно до якого завданням обліку при відображенні господарських операцій є дослідження результатів господарської діяльності, яке поєднується з реєстрацією постійних змін кількості й складу майна.

**Логісмографія** – учення, що полягало в послідовній персоналізації рахунків і відповідало двом принципам: 1) персоналістичність - за кожним рахунком неодмінно повинна стояти особа або група осіб (без особи немає рахунку); 2) дуалістичність – сальдо рахунку власника дорівнює сальдо сукупного рахунку агентів і кореспондентів.

**Персоналізація рахунків** – трактування кожного рахунку як екрану, за допомогою якого спостерігають за поведінкою службовців (Товари – Комірник, Каса – Касир, Основні засоби – Комендант).

**Позитивізм** – напрям філософії, який заперечує методологічний підхід до науки, і головною рисою якого є зведення завдань науки до опису явищ.

**Статичний баланс** – баланс, який відображає стан та склад майна підприємства.

**Французька форма рахівництва** – форма обліку, яка передбачала ведення декількох додаткових книг (журналів) на кожен вид господарських операцій – касової, термінової, фактурної, книги особових рахунків, витратної, вексельної тощо, які періодично об'єднувалися в один Журнал для запису всіх господарських операцій.

**Юридичний напрямок розвитку обліку** - напрям бухгалтерського обліку, відповідно до якого завданням обліку при відображенні господарських операцій є реєстрація змін прав і зобов'язань господарюючих суб'єктів.

### *3.3. Темы рефератів*

1. Історичні передумови формування бухгалтерського обліку як науки в Італії.
2. Вчення Дж. Форні і Л. Кріппа, їх внесок в розвиток економічного напрямку розвитку обліку.
3. Теорія Дж. Чербоні: „логісмографія”, її історичне значення.
4. Історичні передумови розвитку обліку як науки во Франції.
5. Учення Е. Дегранжа і Ф. Марчі, їх внесок у розвиток юридичного напрямку.
6. Історичні передумови розвитку обліку як науки в Німеччині.
7. Історичні етапи розвитку теорії макрообліку.
8. Історичні передумови формування бухгалтерського обліку як науки у Великобританії та США.
9. Історичні передумови розвитку обліку як науки в Росії.

#### ***3.4. Контрольні питання***

1. Доведіть, що в Італії в кінці XIX ст. розпочався новий етап у розвитку бухгалтерської науки.
2. У чому сутність юридичного й економічного напрямків розвитку обліку?
3. У чому полягає внесок французьких учених у розвиток бухгалтерського обліку як науки в кінці XIX – початку XX ст.?
4. У чому полягає процедурний напрямок німецької бухгалтерії?
5. Які особливості розвитку обліку як науки в англomовних країнах?
6. У чому полягає сутність позитивізму в обліку Великобританії та США?
7. Які наукові праці з бухгалтерського обліку з'явилися в Росії в кінці XIX – на поч. XX ст.?
8. Які періодичні видання з бухгалтерського обліку існували в Росії до Жовтневої революції?
9. Яке значення мали наукові праці та періодичні видання в період непу та після грошової реформи?
10. Назвіть вчених, які створювали бухгалтерську науку в Росії.

#### ***3.5. Тестові завдання для перевірки знань***

1. Прихильниками суто економічного напрямку розвитку обліку були:
  - а) Ф. Вілла, Е. Дегранж, Дж. Чербоні, Е. Пізані, К. Гіділья;
  - б) Н.д'Анастасіо, Дж. Россі, К. Белліні, Ф. Марчі, Дж. Чербоні;
  - в) Дж. Кріппа; Ф. Беста, Е. Пізані, Ф.Гюглі, І.Ф. Шер.
2. Першим, хто спробував синтезувати юридичні і економічні аспекти обліку в Італії в період становлення обліку як науки був:
  - а) Ф. Вілла;      в) Ф. Марчі;
  - б) Ф. Беста;      г) Дж. Чербоні.
3. Напрямок бухгалтерського обліку, відповідно до якого завданням обліку є дослідження результатів господарської діяльності, яке поєднується з реєстрацією постійних змін кількості й складу майна, отримав назву:
  - а) економічний;      в) процедурний;
  - б) юридичний;      г) позитивізм.
4. Статмологія це:
  - а) учення про бухгалтерські рахунки;
  - б) учення про бухгалтерський баланс;
  - в) учення про залишки.
5. В яких країнах у середині ХІХ ст. відкривалися комерційні школи із ґрунтовним викладанням бухгалтерського обліку:
  - а) Німеччина;      в) Франція;
  - б) Італія;      г) Австрія.
6. Напрямок бухгалтерського обліку – балансоведення - зародився у ХІХ ст.:
  - а) у Франції;      в) у Німеччині;
  - б) в Італії;      г) в Англії.
7. Засновником французької форми рахівництва був:
  - а) М. де ла Порт;      в) Б. Баррем;
  - б) Ж. Саварі;      г) Р. Делапорт.
8. Юридичний напрям був розвинутий:
  - а) Ф. Марчі;      в) Дж. Червоні;
  - б) Е. Шмаленбахом;      г) Дж. Кріппа.



9. Учення, що полягало в послідовній персоналізації рахунків і відповідало двом принципам: персоналістичність і дуалістичність, отримало назву:

- а) статмологія;      в) логісмографія;
- б) леммалогія;      г) логісмологія.

10. Прихильники юридичного напрямку стверджували, що на бухгалтерських рахунках обліковуються тільки:

- а) матеріальні цінності;
- б) права й обов'язки господарюючих суб'єктів;
- в) прямі витрати виробництва.

11. Першим професійним періодичним виданням з обліку в Росії в кінці XIX ст. був журнал:

- а) "Счетоводство";      в) "Коммерческий деятель";
- б) "Счетовод";      г) "Коммерческое образование".

12. Ідея відійти від основ подвійної бухгалтерії і винайти свою "російську потрібну систему рахівництва" належить:

- а) Е.К. Гільде;      в) Ф.В. Єзерському;
- б) О.П. Рудановському;      г) І.П. Шмельову.

13. В Росії становлення бухгалтерського обліку як науки в другій половині XIX ст. пов'язано з такими вченими:

- а) О.В. Прокоф'єв, П.І. Рейнбот, А.М. Вольф, Ф.В. Єзерський;
- б) Ф. Беста, А. Гільбо, Е. Леоте, Дж. Чербоні, І.Ф. Шер;
- в) В.Ф. Палій, М.З. Пізенгольц, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет.

14. Засновником четвертої бухгалтерії вважається:

- а) Л.І. Гомберг;      в) Ф.В. Єзерський;
- б) І.П. Шмельов;      г) А.М. Вольф.

15. На оновлення обліку і формування його як науки в Росії в 20-30 рр. XX ст. позитивно вплинула:

- а) Жовтнева революція 1917 року;
- б) політика „воєнного комунізму”;
- в) нова економічна політика.

## *Література*

2, 4, 5, 6, 20, 25, 32, 45, 48-50.

### **ТЕМА 4. ОБЛІКОВІ ТЕОРІЇ ТА СВІТОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ**

#### ***4.1. Методичні вказівки***

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. Слід з'ясувати, що найбільш високою формою систематизації знань 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. [32]

Зверніть увагу на те, що в історії бухгалтерського обліку вчені багато уваги приділяли питанням еволюції та класифікації теорій обліку.

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

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

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

- 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:

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

- за змістом (предметний підхід - юридична теорія, економічна теорія, філософська теорія) [48].

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. Детально розгляньте сутність цих теорій.

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).

Зверніть увагу, що 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. Їх внесок у розвиток обліку наведено у *додатку А*.

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 впливає 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. Внесок французьких вчених в розвиток обліку наведено у *додатку Б*.

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 великого 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 реєстрах, що надходили до бухгалтерії.

Засновником цієї школи був І. Шер, який в основу бухгалтерської процедури поклав рівняння капіталу:  $A - P = K$ . 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 впливають 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. Внесок німецьких вчених у розвиток обліку наведено у *додатку В*.

### *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 Д.С. Мілль.

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

При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що 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 принципи відмінності. Основні представники інституалістської школи: А. Літлтон, Д.О. Мей, Ф. Пікслей, Л. Робінсон. Відомі представники персоналістичної школи - Дж. Каннінг, Р. Монтгомері, В.Е.Патон, Г. Свіней, Г. Хетфілд. Внесок англо-американських вчених у розвиток обліку представлений у *додатку Г*.

### *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 відобразити 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. Детально розгляньте його внесок у розвиток обліку. 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 й 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 (1991 р.) 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. Горелкін, 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 інш.

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

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

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

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

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

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

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

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

#### ***4.2. Термінологічний словник***

**Агент** - уповноважений представник підприємства, який виконує доручення.

**Біхевіоризм** - прийом, відповідно до якого метою обліку є вироблення способів впливу на поведінку бухгалтерів, а через них на інших осіб, зайнятих господарською діяльністю.

**Біхевіористична (поведінкова) теорія** – теорія, що спирається на психологічні й соціологічні аспекти.

**Директ-костинг** - система обліку витрат, згідно з якою в складі собівартості необхідно враховувати лише прямі (змінні) виробничі витрати, при чому така система може бути використана як для фактичних, так і для нормативних витрат.

**Диференційна система** - напрям у калькулюванні собівартості, суть якого полягає в ідентифікації та зборі інформації про витрати за всіма видами діяльності, які відносяться до повного технологічного процесу: проектування, виробництво, маркетинг, реалізація, експлуатаційне обслуговування.

**Економологія** - учення про відкриття та ведення рахунків, що пояснює подвійний запис, виходячи з логічного закону причинно-наслідкового зв'язку: запис за кредитом – це причина, за дебетом – наслідок.

**Етична теорія** – теорія, в основу якої покладено істинність та правдивість інформації.

**Макрооблік** - вид обліку економічного напрямку, метою якого є визначення всього народного багатства країни.

**Облік за центрами відповідальності** - облік із метою контролю за технологічними процесами й діяльністю осіб, зайнятих у них.

**Облікова теорія** - наукові основи бухгалтерського обліку (рахунковедення); послідовність міркувань, що у своїй сукупності пояснює та принципово обґрунтовує метод подвійного запису та принципи організації й ведення обліку.

**Податкова теорія** – теорія, що полягає в прийнятті підприємством або фірмою позиції податкових органів у вирішенні облікових питань.

**Правова теорія** – теорія, що спирається на перехід права власності на товар під час продажу.

**Стандарт-кост** - система обліку витрат, яка відповідає двом правилам: 1) усі витрати повинні бути вказані в зіставленні зі стандартами (нормативами); 2) збільшення й зменшення при порівнянні дійсних витрат зі стандартами повинно бути розмежовано за причинами.

**Теорія** - сукупність взаємопов'язаних принципів (концепцій), визначень і суджень, що формують систему уявлень про явища, яка дозволяє ці явища пояснювати та попереджувати.

**Теорія двох рядів рахунків** - теорія обліку, відповідно до якої в подвійній системі обліку виділялись два ряди рахунків: майнові та рахунки чистого капіталу. Майнові рахунки на дебетовій стороні містять відомості про збільшення, а на кредитовій стороні – про зменшення складових частин майна. Рахунки чистого капіталу, навпаки, на дебетовій стороні містять дані про зменшення, а на кредитовій – про збільшення чистого капіталу.

**Теорія одного ряду рахунків** - теорія обліку відповідно до якої всі рахунки належать до одного ряду, у якому однаково відображають зміни на дебетовій стороні статті зі знаком (+), а на кредитовій – зі знаком (-).

**Теорія трьох рядів рахунків** - теорія обліку, відповідно до якої в основі обліку лежить рівність між активною майновою масою господарства (актив) і правами третіх осіб (пасив) та власника даного господарства (капітал), які розповсюджуються на цю майнову масу. Така рівність визначається рівнянням  $A=P+K$ , яке одночасно є вираженням балансу господарства.

**Управлінський облік** - система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів із метою управління підприємством.

**Школа бухгалтерського обліку** - територіальні об'єднання вчених бухгалтерії, які дотримувались відповідних напрямків і теорій у межах певних країн.

#### **4.3. Теми рефератів**

1. Розвиток балансових теорій (абсолютного, динамічного й номінального балансу) в історії обліку.
2. Теорії аналітичного характеру (мінова, логічна), їх значення в обліку.
3. Історія розвитку бухгалтерського обліку й контролю в Росії в період громадянської війни.
4. Розвиток російської радянської школи обліку в соціалістичному суспільстві.
5. Особливості розвитку російської школи обліку в період непу й після грошової реформи.
6. Розвиток обліку в період Великої Вітчизняної війни (1941-1945) і в повоєнний час (1945-1991 рр.).
7. Сучасні напрямки розвитку російської та української бухгалтерських шкіл.
8. Вплив західних світових бухгалтерських шкіл на формування української школи обліку.

#### **4.4. Контрольні питання**

1. У чому сутність облікових теорій та їх функцій?
2. Пояснити класифікацію облікових теорій за Я.В. Соколовим і М.С. Помазковим.
3. Охарактеризуйте теорії аналітичного характеру: мінову теорію й логічну теорію.
4. Які сучасні юридичні та економічні теорії ви знаєте?
5. Які характерні особливості італійської школи бухгалтерського обліку?

6. У чому полягає внесок представників французької класичної школи в розвиток обліку?
7. Навести аргументи, що вказують на вплив німецької школи на розвиток бухгалтерського обліку в інших країнах.
8. Вказати, у чому полягає внесок вчених англо-американської школи в розвиток бухгалтерського обліку.
9. У чому полягають відмінності між Московською та Санкт-Петербурзькою школами?
10. Назвати представників української школи бухгалтерського обліку, в чому полягає їх внесок у розвиток обліку.

#### **4.5. Тестові завдання для перевірки знань**

1. Сучасний юридичний напрям облікових теорій представлений такими теоріями:
  - а) податкова, правова, біхевіористична, етична;
  - б) правова, психологічна, етична, логічна;
  - в) податкова, правова, біхевіористична, мінова;
  - г) мінова, філософська, одного ряду рахунків, двох рядів рахунків.
2. Учення про відкриття та ведення рахунків („економологія”), що пояснювало подвійний запис, виходячи з логічного закону причинно-наслідкового зв'язку: запис по кредиту – це причина, по дебету – наслідок, запропонував:
 

а) М.С. Лунський;	в) А.М. Вольф;
б) Л.І. Гомберг;	г) Є.Є. Сіверс.
3. Теорія обліку, відповідно до якої по всіх рахунках однаково відображають зміни на дебетовій стороні статті зі знаком (+), а на кредитовій – зі знаком (-), отримала назву:
  - а) теорія трьох рядів рахунків;
  - б) теорія одного ряду рахунків;
  - в) теорія двох рядів рахунків.
4. Професор М.С. Помазков всі облікові теорії поділяв на:

- а) економічні, юридичні, філософські;
  - б) персоналістичні й матеріалістичні;
  - в) теорії одного ряду рахунків, двох рядів рахунків, трьох рядів рахунків;
  - г) теологічні, метафізичні, позитивні.
5. Представники якої школи спробувати поєднати юридичні та економічні аспекти обліку:
- а) венеціанської; б) тосканської; в) ломбардської; г) туринської.
6. Основний напрямок німецької школи:
- а) економічний; б) юридичний; в) процедурний; г) статистичний.
7. Які дві альтернативні течії - школи сьогодні виділяють в англomовній обліковій думці:
- а) інституалістська та позитивістська;
  - б) інституалістська та персоналістична;
  - в) позитивістська та персоналістична;
  - г) персоналістична та матеріалістична.
8. В якій школі бухгалтерського обліку найпоширенішим напрямком розвитку обліку був позитивізм:
- а) німецька;                      в) італійська;
  - б) французька;                г) англо-американська.
9. Представники якої з течій російської школи вимагали відображення всіх активів тільки на балансових рахунках:
- а) Московської;
  - б) Саратовської;
  - г) Санкт-Петербурзької.
10. Назвіть вченого англо-американської школи, який був засновником системи „стандарт-кост”:
- а) Ч. Кларк;                      в) Ч. Гаррісон;
  - б) Р. Антоні;                    г) Д.О. Мей.
11. Представниками московської школи були:

- а) А.М.Вольф; Є.Є. Сіверс; М.А. Блатов;
- б) М.С. Лунський, Г. Бахчисарайцев, Ф.І. Бельмар;
- в) П.П. Німчинов, Г.Г. Кірейцев, Ю.І. Осадчий.

12. Автором балансової теорії, відповідно до якої бухгалтерський баланс є наслідком подвійного запису, є:

- а) О.М. Галаган;                      в) Е. Шмаленбах;
- б) М.С. Лунський;                    г) І.Ф.Шер.

13. Яка школа розглядала баланс, як рівність прав і обов'язків господарюючих суб'єктів:

- а) німецька;                              в) французька;
- б) італійська;                            г) англо-американська.

14. До основних представників Санкт-Петербурзької школи належать:

- а) А.М. Вольф, Є.Є. Сіверс, М.А. Блатов, Л.І.Гомберг;
- б) М.С. Лунський, Г. Бахчисарайцев, Ф.І. Бельмер, Р.Я. Вейцман;
- в) Л.І.Гомберг, І.Р. Ніколаєв, М.С. Лунський, Р.Я. Вейцман.

15. Однією з основних відмінностей німецької школи від італійської та французької є:

- а) вивчення бухгалтерського обліку від балансу до рахунків;
- б) трактування бухгалтерії як частини юриспруденції;
- в) визначення метою бухгалтерського обліку управління ресурсами.

16. Біхевіористичний підхід в американському трактуванні бухгалтерського обліку в ХХ ст. полягав у тому, що:

- а) обліковий процес розглядали як процес поведінки бухгалтерів;
- б) мета обліку полягала в калькулюванні собівартості продукції;
- в) основним завданням обліку вважалося складання фінансової звітності;
- г) мета обліку полягала в забезпеченні інформацією процесу управління.

17. Засновником Московської школи бухгалтерського обліку був:

- а) М.С. Лунський;                      в) К.І. Арнольд;

б) Є.Є. Сіверс; г) Л.І. Гомберг.

18. Українську бухгалтерську школу започаткував:

а) П.П. Німчинов; в) Ю.Я. Литвин;  
б) І.В. Малишев; г) Ф.Ф. Бутинець.

19. До представників української школи бухгалтерського обліку належать:

а) Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, Я.В. Соколов, М.Т. Білуха;  
б) В.Ф. Палій, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, О.С. Бородкін,  
в) Я.В. Соколов, Т.М. Малькова, І.В. Малишев, Н.М. Малюга.

20. Створення систем обліку витрат: „стандарт-кост”, „директ-костинг”, „центри відповідальності”, „диференційна система” було досягненням:

а) російської школи; в) німецької школи;  
б) англо-американської школи; г) французької школи.

### *Література*

2-9, 20, 25, 27, 32, 43-45, 48-50.

## **ТЕМА 5. РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КРАЇНАХ СВІТУ В ХХ-ХХІ СТ. ТА НАЦІОНАЛЬНІ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### *5.1. Методичні вказівки*

#### *Англомовні країни*

Вивчаючи розвиток обліку в англомовних країнах в ХХ ст., слід з'ясувати, що в цей час вплив англомовних країн на світову облікову думку значно збільшився завдяки стрімкій експансії англо-американської школи.

У США характерними особливостями обліку були:

- визнання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку;
- розвиток законодавчих норм, що регулюють діяльність та облік корпорацій;
- введення стандартів бухгалтерського обліку.

Зверніть увагу на те, що на початку ХХ ст. діяльність вчених з обліку була пов'язана з розробкою принципів бухгалтерського обліку. Перші



спроби введення принципів бухгалтерського обліку належать таким спеціалістам, як В.Е. Патон, Сандерс, Г.Р. Хетфілд, Мор, А.Ч. Літлтон. Наприклад, В.Е. Патон запропонував одинадцять бухгалтерських постулатів: 1) самостійно господарюючого суб'єкта; 2) функціонуючого підприємства й безперервності; 3) рівності сукупної вартості майна загальній вартості капіталу; 4) бухгалтерського балансу як засобу відображення фінансового стану підприємства; 5) постійної грошової одиниці виміру; 6) витрат як вихідної оцінки; 7) витрат як оцінки продукції; 8) нарахування; 9) пріоритетності вирахування збитків із накопиченого прибутку; 10) прибутку як джерела виплат акціонерам; 11) ФІФО як методу оцінки матеріальних запасів.

Сандерс, Хетфілд і Мор запропонували наступні групи принципів: загальні, звіту про прибутки й збитки, балансу, консолідованого балансу, коментарів і додатків.

Пізніше дослідження стали набувати колективного характеру. В основу таких досліджень було покладено емпіричний підхід. Зверніть увагу на те, що в 1936 р. Американською бухгалтерською Асоціацією було опубліковане Тимчасове положення про принципи бухгалтерського обліку, у якому розглядалися питання визначення витрат, вартостей, оцінки прибутку, розподілу капіталу і його приросту. Не дивлячись на те, що Тимчасове положення піддали критиці, усе ж таки воно поклало початок процесу обговорення принципів обліку та їх подальшому вдосконаленню.

При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що в цей період також відмічається вдосконалення організаційно-правової структури обліку. На відміну від Великобританії, де організаційно-правова структура бухгалтерського обліку була представлена обмеженим законодавством про компанії, США зробили основний внесок в організаційну та методологічну перебудову системи обліку - із загальної системи бухгалтерського обліку було виділено управлінський облік. Із цього часу бухгалтерський облік набуває оперативності та аналітичності. Крім того, значну увагу бухгалтери

стали приділяти обліку витрат на виробництво, обліку фактичного обсягу виробництва, оцінці виконання виробничих програм не лише всього підприємства, а і його підрозділів.

Слід також зазначити, що в США в цей період виникає необхідність у розробці ідей облікової політики. Це пов'язано з тим, що саме в США облік найменш регулюється державними органами. У подальшому це суттєво змінило статус бухгалтера.

Зверніть увагу, що в США багато уваги приділялося створенню професійних організацій. Так, у 1917 р. створюється Американський інститут присяжних бухгалтерів, який і сьогодні є провідною професійною недержавною організацією США. Також створюється Інститут управлінського обліку (1972), який надавав спеціальну освіту для фахівців з управлінського обліку.

Характеризуючи сучасні економіко-правові основи системи обліку в США слід відмітити, що сьогодні ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на законі про цінні папери й фондові біржи, однак регулювання фінансового обліку здійснюється „Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку”.

У Великобританії в ХХ ст. рівень професійної освіти також підвищується. Поширюється діяльність таких бухгалтерських організацій, як: Інститут корпоративних бухгалтерів Шотландії (1854), Інститут корпоративних бухгалтерів Англії та Уельсу (1870), Корпоративний інститут державних фінансів і бухгалтерського обліку (1891), Корпоративна асоціація дипломованих бухгалтерів (1919), Корпоративний інститут бухгалтерів з управлінського обліку (1970). [13]

Особливістю сучасного обліку у Великобританії є те, що державне регулювання зведено до мінімуму, а розвиток методології бухгалтерського обліку здійснюється незалежними професійними бухгалтерськими організаціями. Загальні вимоги до системи обліку відображені в Законі про компанії.

### *Німеччина*

При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що в Німеччині в цей час актуальними питання обліку були:

- співіснування двох видів балансу: податкового й комерційного;
- вивчення руху економічних вартостей та їх впливу на фінансові результати (В. Томс);
- дискусії щодо найбільш раціональних форм обліку, введення карткових форм В. Бах, А. Шимер (1914) і відмова від Журналу як реєстру (Макс Шенвандт (1925));
- питання щодо раціональних способів побудови номенклатури витрат на виробництво й вибору методів розподілу непрямих витрат: бухгалтерського (О.Р. Шнутгаузен), математично-статистичного (Д.Р. Лонгман і М. Шиф, К. Руммель, А. Вольтер) і планового.

У цей період фінансова діяльність підприємств Німеччини підлягала жорсткому зовнішньому контролю, який проводився з боку фінансових органів і господарських контролерів, а також державному регулюванню. Слід також відмітити, що значна увага приділялася професійній практичній підготовці бухгалтерів і аудиторів. З'являється Інститут кваліфікованих аудиторів (1932 р.). Поширюється діяльність професійних податкових консультантів.

У другій пол. ХХ ст. у Німеччині почали впроваджувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що давали значно краще уявлення про фінансовий стан, ніж німецькі правила.

Сьогодні ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на Комерційному та Торговому кодексах, законі про податок на корпорації, законі про баланси.

### *Франція*

Зверніть увагу, що у Франції в першій половині ХХ ст. набув широкого розповсюдження не тільки традиційний для Франції економічний, але й юридичний напрямки розвитку обліку. Видатними представниками юридичного напрямку були Л. Батардон, А. Бомон, А. Лефевр, Р. Лефор,

Ж. Мейєр, Р. Саватьє, Л. Совегрєн, Ж. Фламмінк, Г. Фор. Вони вважали, що сутність обліку в праві, а предметом права є люди та їх господарська діяльність (Р. Лефор, А. Бомон); стверджували, що кожний рахунок – це „спостережувальне гніздо” за одним або декількома господарюючими суб’єктами (Г. Фор). Прихильниками економічного напрямку були: Ш. Пангло, Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнісьєн, Р. Делапорт. Вони виводили облік з поняття капіталу (Ш. Пангло); стверджували, що предметом обліку є оцінка і вартість (Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнісьєн), виводили облік із господарських операцій або фактів господарського життя (Рене Делапорт).

Слід з’ясувати, що в другій половині ХХ в обліку досліджувалися також такі питання: теорія можливого запасу для використанні облікових даних при розрахунку статистичних відхилень (Марсель Марі, 1945); класифікація інформації на торговельну, промислову й фінансову (Жерар Лерой, 1957); класифікація економічних потоків агентом (Ж. Мейєр, 1962).

У цей період французькі вчені розробляли принципи обліку, на яких ґрунтувалася організація обліку у Франції. До таких принципів слід віднести такі: механізацію обліку, економію часу, скорочення термінів, безпечність (самоконтроль, ревізія), чіткість.

Також слід зазначити, що велика увага приділяється контролю за діяльністю державних підприємств. Внутрішній контроль забезпечували фінансові контролери підприємств, адміністрації, державні бухгалтери та Генеральна інспекція фінансів, а зовнішній - Облікова палата та її регіональні підрозділи.

У другій половині ХХ - початку ХХІ ст. зростає роль професійної підготовки бухгалтерів. Були створені такі професійні організації, як: Орден експертів-бухгалтерів (1942), Асоціація керівників бухгалтерських фірм (1992) та ін.

Сучасний бухгалтерський облік во Франції жорстко контролюється державою. Крім того, облік регламентується на державному рівні торговим кодексом, законом про виробничо-торгові компанії (1966), законом про

національні компанії (1970) та податковим законодавством. Методологія обліку має яскраво виражений національний характер, але відповідає міжнародним стандартам у консолідованій звітності.

### *Росія*

Вивчаючи дане питання, детально розгляньте історичні етапи розвитку обліку в Росії у ХХ ст., які висвітлюються в економічній літературі в працях Я.В. Соколова [48-50], В.А. Маздорова [28], Ф.Ф. Бутинця [5], М.С. Пушкаря [44-45]. Зверніть увагу на найбільш ґрунтовну періодизацію обліку в Росії, яку запропонував Я.В. Соколов [48]:

1917 – 1918 рр.- адаптація традиційних методів обліку до нової системи рахівництва;

1918 – 1921 рр. - розвал старої системи й форм бухгалтерського обліку;

1921 - 1929 рр. - реставрація традиційної системи обліку;

1929 - 1953 рр. - деформація принципів бухгалтерського обліку;

1953 - 1984 рр. - удосконалення виробничого обліку, аналіз його організаційних структур і поширення механізованої обробки економічної інформації;

1984 - 1991 рр. - перебудова соціально-економічних відносин та спроба відродження класичних принципів бухгалтерського обліку.

Починаючи з 1991 р. відбувається перехід від соціалізму (1917- 1991 рр.) до ринкової економіки. Цей період характеризується використанням і змішуванням старих форм та методів обліку з новими, що були характерні для західних країн, а також зі значним осмисленням завдань обліку. Серед видатних вчених цього періоду слід назвати: В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, Т.М. Малькову, В.В. Ковальова, С.О. Стукова, С.М. Бичкову та ін.

Зверніть увагу на те, що в кінці 1990-х – на початку 2000-х рр. у галузі бухгалтерського обліку й звітності в Російській Федерації відбулися значні зміни, зумовлені Програмою реформування бухгалтерського обліку, затвердженою постановою Уряду Російської Федерації від 6 березня 1998 р. № 283. [13] Зміни в системі бухгалтерського обліку й звітності були

направлені на забезпечення зацікавлених користувачів необхідною інформацією про фінансовий стан і фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів. Як основний інструмент реформування обліку й звітності були взяті Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Серед основних проблем, що гальмують сучасний розвиток російського обліку й аудиту, слід назвати незавершеність реформування, непослідовність проведення гармонізації національного бухгалтерського обліку із МСФЗ, а також переважання фіскальних інтересів при підготовці бухгалтерської звітності. Тільки своєчасне вирішення вказаних проблем може забезпечити значний прогрес бухгалтерського обліку й аудиту в Росії.

Зверніть увагу на те, що суть подальшого розвитку обліку в Росії полягає в:

- удосконаленні базових принципів і правил бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для складання індивідуальної й консолідованої фінансової звітності;
- зближенні правил податкового і бухгалтерського обліку;
- подальшому вдосконаленні системи підготовки й підвищення кваліфікації кадрів, у тому числі користувачів бухгалтерської звітності;
- розвитку міжнародної співпраці в області бухгалтерського обліку, звітності й аудиторської діяльності;
- подальшому підвищенні ролі професійних суспільних об'єднань у розвитку й регулюванні бухгалтерської й аудиторської професії;
- розширенні сфери контролю за якістю бухгалтерської звітності.

### ***Національні системи обліку***

Зверніть увагу, що в ХХ ст. у багатьох країнах формуються національні системи бухгалтерського обліку. Під системою обліку слід розуміти сукупність елементів обліку, пов'язаних між собою й об'єднаних у єдине ціле, якій притаманні свої методи оцінки основних засобів і нарахування зносу, методи оцінки виробничих запасів, порядок відображення в звітності

операцій, виражених в іноземній валюті, підходи щодо до складання форм звітності, способи контролю за діяльністю підприємств тощо [5].

Слід добре з'ясувати, що на формування національних систем обліку вплинули як зовнішні, так і внутрішні фактори. До внутрішніх факторів слід віднести: стадію економічного розвитку країни, рівень законодавчої та нормативної бази, рівень системи оподаткування, рівень інфляції, національні особливості та культурні відносини. До зовнішніх факторів можна віднести: рівень іноземних інвестицій, вплив транснаціональних корпорацій, наявність кризових явищ у світі та інші.

Зверніть увагу, що національні системи бухгалтерського обліку різних країн суттєво відрізняються між собою. Це пов'язано з їх історичним і економічним розвитком, політичною системою, відмінностями законодавчої бази, загальним рівнем облікової освіти в кожній країні, культурними цінностями, традиціями тощо. Разом із тим, облікові системи одних країн можуть впливати на облікові системи інших. Це може бути зумовлено політичною або економічною залежністю, географічним положенням. Наприклад, завдяки географічній близькості й тісним економічним зв'язкам, США значно впливають на облікову політику Канади. Значний вплив на розвиток теорії та практики у світі також здійснює Великобританія. Про це свідчить той факт, що майже всі колишні англійські колонії ведуть облік за британською моделлю (Південна Африка, Пакистан, Індія, Малайзія, Австралія, Нова Зеландія). Значно меншою мірою порівняно Великобританією впливають у сфері обліку на свої колишні колонії Німеччина та Франція.

У країнах зі схожими соціально-економічними умовами системи обліку мають багато спільного. Тому вчені багато уваги приділяли питанням класифікації національних систем обліку. Крім того, класифікації систем обліку можуть допомогти в закріпленні в певній країні бухгалтерської справи й вибрати систему, яка є найбільш придатною для даної країни.

Класифікації систем обліку залежать від того, яку ознаку покладено в основу класифікаційного групування.

Зверніть увагу на те, що в обліково-економічній літературі найбільш поширеною класифікацією систем обліку є класифікація за суб'єктивно-географічною ознакою, за якою облікові системи поділяються на такі: англо-американську, континентальну й південноамериканську [5, 13, 51].

Англо-американська система обліку охоплює такі країни, як США, Великобританія, Австралія, Гонконг, Ізраїль, Ірландія, Ісландія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, Центральна Америка та інші. Характерними рисами цієї системи є: наявність великої кількості транснаціональних корпорацій; наявність розвинутого ринку цінних паперів; орієнтація ринку на потреби інвесторів і кредиторів; високий рівень професійної бухгалтерської підготовки.

Континентальна система включає такі країни, як Австрія, Алжир, Бельгія, Греція, Єгипет, Іспанія, Італія, Люксембург, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швеція, Швейцарія, Японія. Характерні особливості цієї системи: сильний вплив ЄС, орієнтація обліку і звітності на інтереси державного управління оподаткуванням; тісний зв'язок із банками, детальна юридична регламентація обліку і звітності.

Південноамериканська система обліку: Аргентина, Бразилія, Болівія, Парагвай, Перу, Чилі, Еквадор. Характерні риси цієї системи: суворо визначена облікова політика, уніфікація принципів обліку; високий рівень інфляції; жорсткий контроль доходів фірм і населення.

Слід також зазначити, що, виходячи із трактування обліку вчені виділяють чотири основні варіанти його трактування, які можуть пояснити існуючі системи обліку й звітності: макроекономічний (Швеція), мікроекономічний (Нідерланди), незалежний (США, Великобританія), одноманітний (Франція, Німеччина).

Зверніть увагу на те, що за сферами впливу на розвиток облікової практики в країнах світу виділяють такі моделі обліку:



1) британську модель, яка впливає на розвиток обліку в Австралії та Індії;

2) американську модель, розповсюджену в Мексиці й у цілому ряді латиноамериканських країн, Ізраїлі та Японії;

3) французьку модель, яка існує в Південній Європі, районах Середземномор'я й у деяких південноамериканських країнах.

Також слід зазначити, що при розгляді питання організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах виділяють три моделі обліку:

1) англо-американську модель, що практикується більшістю американських, англійських, японських, канадських та голландських підприємств і є, безумовно, домінуючою у світі;

2) французьку модель (вчені називають її франко-німецькою), що широко розповсюджена в Європі;

3) змішану модель, яка поєднує в собі дві попередні домінуючі моделі.

Отже, з'ясування питання класифікацій національних облікових систем, їх складових і особливостей дозволяє обрати оптимальну концепцію розвитку бухгалтерського обліку країни. Крім того, це дозволяє використати значний міжнародний досвід з організації бухгалтерського обліку на національному рівні з максимальним урахуванням соціально-економічних особливостей конкретної країни.

## ***5.2. Термінологічний словник***

**Гармонізація бухгалтерської практики** – приведення національних бухгалтерських принципів та стандартів у відповідність до міжнародних.

**Комерційний баланс** – баланс, який визначається як зіставлення на певний момент витрачених підприємством власних і залучених коштів, як частка фінансування й господарського застосування їх у той же момент, у якості діючих складових часток майна; складається з рахунків поточного обліку.

**Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку** – сукупність правил, методів і процедур обліку, які розробляються Комітетом із міжнародних стандартів обліку та рекомендуються до застосування країнами світу.

**Національна система бухгалтерського обліку** - облікова система певної країни, що включає сукупність елементів обліку, пов'язаних між собою й об'єднаних у єдине ціле, якій притаманні свої методи оцінки активів, підходи щодо до складання форм звітності, способи контролю за діяльністю підприємств.

**Національні стандарти бухгалтерського обліку** – це нормативи з бухгалтерського обліку, які видаються для використання всередині певної країни, і які не суперечать Міжнародним стандартам.

**Облікова політика** – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

**Податковий баланс** - баланс, що будується на основі комерційного, і передбачає рівномірний розподіл результатів діяльності між звітними періодами.

**Постулати обліку** – загальні базові положення обліку, очевидність яких не піддається сумніву.

**Принципи бухгалтерського обліку** – правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

**Професійні організації з обліку** – об'єднання бухгалтерів певних країн із метою підвищення статусу та престижу бухгалтерської професії, проведення науково-дослідної роботи в сфері бухгалтерського обліку, здійснення контролю за професійною відповідністю і якістю роботи бухгалтерів, підготовки нормативних актів з обліку, чи розробки бухгалтерських стандартів.

**Стандарт ведення бухгалтерського обліку** - комплекс документально оформлених правил ведення обліку, що визначають термінологію, методи, засоби, сутність обліку при відображенні того чи іншого явища.

### ***5.3. Темі рефератів***

1. Фактори формування обліку в різних країнах світу в ХХІ ст.
2. Вплив професійних організацій на розвиток обліку в різних країнах світу в ХХ ст.
3. Комерційна освіта та підготовка облікових працівників у країнах світу (ХХ ст.).
4. Історичний розвиток та принципи побудови планів рахунків різних країн світу.
5. Вплив зарубіжних моделей обліку на розвиток облікової практики в країнах світу в ХХІ ст.
6. Міжнародні стандарти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

### ***5.4. Контрольні питання***

1. Розглянути характерні особливості обліку у в англomовних країнах у ХХ ст.
2. Виділити актуальні питання розвитку обліку в Німеччині в ХХ ст.
3. Пояснити, в чому полягали напрямки розвитку обліку у Франції в ХХ ст.
4. Які основні періоди розвитку обліку в Росії в ХХ –ХХІ ст.?
5. Перелічити фактори, що вплинули на формування національних систем обліку в ХХ ст.
6. У чому полягають відмінності між основними національними системами бухгалтерського обліку?
7. В яких країнах з'являються перші стандарти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності?

### ***5.5. Тестові завдання для перевірки знань***

1. Видатними представниками юридичного напрямку у Франції в ХХ ст. були:
  - а) Ш. Пангло, Ж.Б. Дюмарше, Ж. Бурнисьєн, Р. Делапорт;

- б) Л. Батардон, А. Бомон, Р. Лефор, Л. Совегрэн;
- в) Р. Делапорт, Ж.Б. Дюмарше, А. Лефевр, Г. Фор.

2. Тимчасове положення про принципи бухгалтерського обліку було опубліковане:

- а) Інститутом присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (1880);
- б) Американською бухгалтерською Асоціацією (1936);
- в) Канадським комітетом зі стандартів бухгалтерського обліку (1973).

3. У США характерними особливостями обліку в ХХ ст. були:

- а) введення карткових форм, співіснування двох видів балансу: податкового й комерційного;
- б) впровадження подвійної бухгалтерії, уніфікація планів рахунків;
- в) розвиток законодавчих норм, що регулюють діяльність та облік корпорацій і введення стандартів бухгалтерського обліку.

4. За суб'єктивно-географічною ознакою облікові системи поділяються на:

- а) англо-американську, французьку, змішану;
- б) англо-американську, континентальну, південноамериканську;
- в) англо-американську, ісламську, французьку.

5. Характерні риси англо-американської системи обліку:

- а) сильний вплив ЄС, орієнтація обліку й звітності на інтереси державного управління оподаткуванням, тісний зв'язок із банками, детальна юридична регламентація обліку й звітності;

- б) суворо визначена облікова політика, уніфікація принципів обліку, високий рівень інфляції, жорсткий контроль доходів фірм і населення;

- в) наявність великої кількості транснаціональних корпорацій, наявність розвинутого ринку цінних паперів, орієнтація ринку на потреби інвесторів і кредиторів, високий рівень професійної бухгалтерської підготовки.

6. До континентальної системи обліку належать такі країни:

- а) Австрія, Алжир, Бельгія, Греція, Єгипет, Іспанія, Італія, Люксембург, Норвегія, Франція, Німеччина, Швеція, Швейцарія, Японія;
- б) Аргентина, Бразилія, Болівія, Парагвай, Перу, Чилі, Еквадор;

в) США, Великобританія, Австралія, Гонконг, Ізраїль, Ірландія, Ісландія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, Центральна Америка.

7. Провідною професійною недержавною організацією США в сучасних умовах є:

- а) Американський інститут присяжних бухгалтерів;
- б) Інститут присяжних бухгалтерів державних фінансових організацій;
- в) Управління зі стандартів бухгалтерського обліку Канади.

8. Провідною професійною організацією спеціалістів у сучасній Росії є:

- а) Інститут професійних бухгалтерів Росії;
- б) Інститут державних бухгалтерів- експертів;
- в) Московське товариство бухгалтерів.

9. Перехід від соціалістичного обліку до ринкових методів і форм обліку в Росії відбувається:

- а) з 1991 р.;                      в) з 1945 р.;
- б) з 1965 р.;                      г) з 1932 р.

10. Національні стандарти бухгалтерського обліку - це:

- а) правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності;
- б) загальні базові положення обліку, очевидність яких не викликає сумніву;
- в) нормативи з бухгалтерського обліку, які видаються для використання всередині певної країни й не суперечать Міжнародним стандартам.

### *Література*

2, 5, 6, 8, 9, 13, 34, 40, 46, 48 - 50, 51, 54-55.

## **ТЕМА 6. ЕВОЛЮЦІЯ ЕЛЕМЕНТІВ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### *6.1. Методичні вказівки*

Вивчаючи дану тему, слід з'ясувати, що бухгалтерський облік має свій метод, який враховує такі елементи: рахунки, подвійний запис, документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію, звітність і баланс. Розуміння саме цих елементів бухгалтерського обліку формувалось протягом тривалого часу як результат широкої наукової дискусії. Усі елементи методу органічно пов'язані між собою. Їх не можна розглядати окремо, бо вони перестають виконувати свої функції в бухгалтерському обліку. Особливість методу бухгалтерського обліку полягає в тому, що сукупність його елементів забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов'язане, документально обґрунтоване, у вартісній оцінці відображення об'єктів, що обліковуються.

### *Рахунки й подвійний запис*

Зверніть увагу на те, що перші уявлення про рахунки бухгалтерського обліку належать до періоду, коли почалася реєстрація фактів господарського життя, тобто приблизно шість тисяч років тому. Із цього часу бухгалтерія існує як практична діяльність – рахівництво.

Слід відмітити, що саме за часів існування первісного суспільства склалися матеріальні передумови виникнення рахунків. У цей час не тільки розпочалося здійснення підрахунку основних облікових об'єктів, але й була закладена обчислювальна основа обліку. У первісному суспільстві існував господарський облік, який здійснювався тільки в кількісному вимірі. Це було пов'язано з відсутністю в первісному ладі товарно-грошових відносин.

У країнах Стародавнього світу (Стародавньому Єгипті, Стародавній Греції, Шумері й Вавилоні) ми знаходимо перші паростки виникнення бухгалтерських рахунків.

Зверніть увагу на те, що хоча рахунки з'явилися як один із перших прийомів бухгалтерського обліку, тим не менш про них можна й потрібно говорити тільки в зв'язку з розповсюдженням подвійної бухгалтерії, яка перетворила всі рахунки в єдину замкнену систему, пов'язану подвійним записом.

Вперше визначення рахунку, застосування понять «дебет» і «кредит», пояснення подвійного запису наводяться в науковій праці Луки Пачолі - «Про рахунки та записи» [41]. Крім того, викладені в трактаті правила відкриття й закриття рахунків та запису операцій, дослідження замкненої системи рахунків із рахунком «Капітал» в центрі, запропоновані групування рахунків вплинули на подальші дослідження вчених епохи Середньовіччя та Відродження в Іспанії: Д. дель Кастіло; в Італії: Д. Манчіні, А. ді Піетро, А. Казанова, Л. Флорі, Ф. Гаратті; у Голландії: Я. Імпіна, С. ван Стевіна, А. де Граафа, К. Гезеля; у Франції – М. де ла Порта, Ж. Саварі, Б. Ф. Баррема, Е. Дегранжа; у Німеччині: І. Готліба, Ф. Гельвіга.

Зверніть увагу на те, що пояснюючи природу подвійного запису, науковці завжди розходились між собою в поглядах. Залежно від того, який аспект господарських фактів превалював у поясненні подвійного запису, виникло й декілька напрямків у теорії обліку. У кінці ХІХ - на початку ХХ ст. виникають школи бухгалтерського обліку, які по різному трактували рахунки й подвійний запис.

Італійська школа бухгалтерського обліку відрізнялась різноманітністю поглядів на рахунки. Прихильники юридичного напрямку (Ф. Марчі, Дж. Чербоні, Н. де Анастасіо, К. Белліні, Дж. Россі) вважали, що на рахунках обліковуються права і обов'язки господарюючих суб'єктів. Усі рахунки пояснювалися як особові. Прихильники економічного напрямку (Дж. Кріппа, Ф. Беста) вважали, що на всіх рахунках обліковуються матеріальні цінності, а особових рахунків не існує. Стверджували, що всі рахунки відкриваються не для окремих осіб, а, навпаки, незалежно від осіб за видами майна.

Французька школа (Ж.Г. Курсель-Сенель, Е.П. Леоте, А. Гільбо, Г. Фор, Ж.Б. Дюмарше, П. Гарньє) розглядала рахунки як елементи балансу за видами засобів і процесів, без зв'язку з особами, що стоять за ними. Для цієї школи характерним є розвиток складної системи операційних рахунків. В основу системи рахунків покладено рівність між рахунками власника та рахунками третіх осіб. Вводили регулюючі рахунки до Балансу, і тим самим

створили два баланси: „нетто” із регулюючими рахунками й „брутто” без них. Підкреслювали народногосподарське значення рахунків та рахівництва.

Представники німецької школи (Ф. Гюглі, І.Ф. Шер, Е. Шмаленбах, Ф. Ляйтнер, М. Берлінер) вважали основою обліку не рахунки (як дві попередні школи), а баланс, і тому наполягали, щоб факти господарського життя вивчались не від рахунку до балансу, а від балансу до рахунку. Вони поділяли всі рахунки по відношенню до балансу на активні та пасивні. Зазначали, що кореспонденція рахунків існує тільки для взаємозв'язку між частинами балансу. Створили й використовували в практиці змішані проводки. Запропонували теорії одного ряду рахунків (М. Берлінер), двох рядів рахунку (Ф. Гюглі) та трьох рядів рахунку (Ф. Ляйтнер), удосконалювали плани рахунків.

Англо-американська школа мало цікавилася теорією рахунків. Представники цієї школи (Е.Т. Джонс, Ч.Е. Шпруг) вважали, що набір рахунків у Головній книзі замінює всі правила й постулати, в той час як міркування про предмет і метод змушували їх утримуватися від подібних знань.

Значний внесок у розвиток категорії „рахунок” було зроблено представниками російської бухгалтерської школи. Для Московської школи (М.С. Лунський, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган, О.П. Рудановський, М.А. Кіпарісов, Я.М. Гальперін) було характерним визначення рахунків як елементів балансу та уявлення про те, що система рахунків задана балансом, а вивчати облік потрібно від балансу до рахунку. Представниками цієї школи була висунута теза про незалежність інвентаря від плану рахунків.

Представники Санкт-Петербурзької школи (Є.Є. Сіверс, М.О. Блатов, А.М. Вольф, Л.І. Гомберг, Е.О. Мудров, Ф.В. Єзерський, П.І. Рейнбот) стверджували, що баланс – наслідок системи рахунків, тому вивчення фактів господарського життя слід вести від рахунку до балансу. Вони також зазначали, що баланс опирається тільки на рахунки й пов'язаний з інвентарем.



Серед радянських вчених категорія „рахунок” розглядалась в працях П.П. Німчинова і В.Ф. Палія.

Слід також зазначити, що історію розвитку рахунків і подвійного запису досліджували російські вчені Я. В. Соколов [48], Т. М. Малькова [31] і українські вчені - Ф.Ф. Бутинець [5], М.С. Пушкар [44] та ін.

Зверніть увагу на те, що серед сучасних представників української школи бухгалтерського обліку, які досліджували рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку в підручниках із теорії обліку, слід відмітити таких вчених, як Ф.Ф. Бутинець [7], М.В. Кужельний [24], В.Г. Лінник [24], М.Т. Білуха [1], В.В. Сопко [52], О.В. Лишиленко [26], Г.Ф. Шепітко [59], Н.М. Грабова [17], С.М. Гольцова [15] та ін.

### *Документація*

На протязі всього періоду існування обліку документ був, і залишається традиційним носієм бухгалтерської інформації.

Вивчаючи дану тему, зверніть увагу на те, що на ранніх етапах розвитку в господарському обліку реєстр не відокремлювався від первинного документу. Із часів існування країн Стародавнього Світу й до кінця XIX ст. документація господарських операцій була предметом вивчення, головним чином, торгового права.

Слід засвоїти, що в роботі В. Котрулі „Про торгівлю і досконалого купця" (1458 р.) та в науковій праці Л. Пачолі „Про рахунки і записи" (1494 р.), як і в торговому праві того часу, ще не існувало поняття документу, відокремленого від поняття реєстр.

Таке поєднання знайшло також і законодавчу підтримку в першому кодексі торгового права - „Комерційному кодексі" (Ордоннанс, 1673 р.). Слід зазначити, що всі наступні законодавства в цій галузі були пов'язані також із веденням облікових реєстрів. Про це свідчать торгові кодекси багатьох країн (Франції, Бельгії, Італії). У цей час купці використовували велику кількість облікових книг, серед яких: Інвентар, Журнал і Головна книга.

Зверніть увагу на те, що одним із перших вчених, хто усвідомив різницю між документами й реєстрами, був І.Ф. Шер. У книзі „Бухгалтерія й баланс" один із розділів має назву „Документи як основа бухгалтерії" [48]. У ньому він вперше формулює, що основою бухгалтерських записів є документи. Для відкриття записів слугують інвентаризаційні описи, для поточної реєстрації - первинні виправдні документи. І.Ф. Шер зазначав: „В сущности ведение книг заключается в хронологической й систематической обработке документов. Ибо последние являются историческими источниками бухгалтерии" [48]. Розповсюдження первинних документів зробило непотрібним Пам'ятну (чернову) книгу.

Зверніть увагу на те, що російська школа зробила суттєвий внесок у розвиток документації. Серед російських вчених необхідно відмітити таких як: С.М. Барац і Є.Є. Сіверс, які у своїх облікових працях значну роль відводили виправдовуючим документам та їх класифікації.

О.П. Рудановський звернув увагу на необхідність скорочення строків представлення до бухгалтерії виправдовуючих документів. Зазначав, що будь-яка затримка встановлених строків порушує інтереси підприємства. Він першим звернув увагу на той факт, що обліковується не сама господарська діяльність, а тільки інформація про неї.

Питання документації досліджувались також в працях Р.Я. Вейцмана, М.А. Кіпарісова, О.М. Галагана, М.О. Блатова. В радянські часи проблеми документації також вивчали В.Г. Макаров [29], В.Ф. Палій [39], Г.Г. Жуйков.

Зверніть увагу на те, що документація як елемент методу бухгалтерського обліку розглядається в підручниках таких відомих сучасних українських вчених, як: М.Т. Білуха [1], Ф.Ф. Бутинець [7], Т.А. Бутинець [3], С.М. Гольцова [15], В.Г. Горелкін, Н.М. Грабова [17], Г. Кім, В.В. Сопко [52], М.В. Кужельний [24], В.Г. Лінник [24], Л.М. Герасим, Г.П. Журавель, Г.Ф. Шепітко [59].

### *Інвентаризація*

Оскільки інвентаризація є складовим елементом методу бухгалтерського обліку, її здебільшого розуміють значно ширше - як засіб, за допомогою якого виявляють все те, що не підлягає щоденному обліку, тобто як засіб приведення у відповідність даних поточного обліку з фактичною наявністю майна, коштів, фінансових зобов'язань.

Слід з'ясувати те, що інвентаризація є одним із перших прийомів бухгалтерського обліку й має свою давню історію. У країнах Стародавнього світу (Стародавньому Єгипті, Китаї, Стародавній Греції) саме інвентаризація була основним обліковим прийомом.

Зверніть увагу на те, що в епоху Середньовіччя та Відродження питанням інвентаризації приділялась достатня увага. У трактаті Л. Пачолі “Про рахунки та записи” (1494 р.), перша частина якого іменується „Інвентарем”, розповідається, що таке „інвентар” і як слід складати купцям „інвентаризаційний опис”.

А. ді Піетро - представник італійської бухгалтерської думки XVI ст. і послідовник Л. Пачолі запропонував вчення про інвентаризацію, вперше класифікував інвентаризацію на переоблік нерухомого, рухомого майна й цінних речей.

Й. Готліб – представник німецької бухгалтерської думки XVI ст., пропонував замість складання опису (відомості або книги майна) виконувати записи про натуральні залишки прямо в товарних книгах, в кредит відповідних рахунків. Оскільки на цих рахунках показувався рух товарів, то такий порядок дозволяє бухгалтеру відразу, автоматично, виконувати функції, які забезпечувала порівняльна відомість.

Зверніть увагу на те, що вчені різних світових шкіл бухгалтерського обліку досліджували проблеми інвентаризації. Наприклад, П. де Альвізе – представник італійської школи, послідовник економічного напрямку в Італії, в 1934 р. надав повну класифікацію інвентаризації, виділив такі класифікаційні ознаки щодо інвентаризації: за обсягом (повні, часткові); за належністю (майно на підприємстві, поза підприємством); за метою (вступні, подальші,

при передачі цінностей, ліквідаційні); за послідовністю (від об'єкта до реєстру, від реєстру до об'єкта); за суб'єктом (ординарні – за ініціативою власника і екстраординарні – за ініціативою зовнішніх органів: судових, фінансових); за використанням даних (інформативні – вирішують економічні задачі, доказові – юридичні); за формою описів (усні, письмові, на механічних носіях).

Е.П. Леоте та А. Гільбо - представники французької школи брали за основу експериментальну оцінку, допускали в книжковому інвентарі переоцінку лише на основі угод, на особливих рахунках порядку та методу, тобто вимагали резервування переоцінок. Вчені вимагали дотримуватися принципу перманентності інвентарю, при використанні якого вплив суб'єктивізму в оцінці завершується в момент укладання угоди й не може проявитися в новій угоді взагалі. Проте принцип перманентної оцінки заперечувався не лише практиками, які вважали такий облік практично не здійсненним, але й представниками італійської бухгалтерської школи, зокрема Ф. Бестою, який вважав таку оцінку небезпечною та такою, що дозволяє зберегти в балансі первинну вартість, яка далеко відступала від дійсності. [ ]

Німецька вчені ХХ ст. (Ф. Гюглі, Е. Шмаленбах, І.Ф. Шер, Г. Нікліш, А. Кальмес, Г. Хольцер, В. Ле-Курт) дотримувались принципу необмеженості в праві оцінки, допускали та визнавали різні методи оцінки, подібно до італійської школи. Поряд з книжковим інвентарем, що підлягає обліку, німецька школа ставила завжди не книжковий (поза обліковий, натуральний) інвентар, який міг вимагати будь-якого відступу від книжкового за даними суб'єктивної натуральної оцінки. [ ]

Зверніть увагу на те, що російські вчені також багато уваги приділяли дослідженню категорій „інвентар” та „інвентаризація”.

Л.І. Гомберг - автор вчення економіології (наука про відкриття та ведення рахунків), в якому він визначив та систематизував бухгалтерські категорії та економічні процеси. Один із розділів вчення про економіологію

присвятив інвентаризації. Він писав, що мета інвентаризації – встановити „хозяйственную силу предприятия”. [ ]

М.С. Лунський, який очолював московську школу, ввів в теорію обліку такі категорії як „суттєве” і „належне”. Категорії „суттєве” відповідає інвентар, „належне” – баланс. Він зводив інвентар до балансу, і будував баланс на інвентарі, перетворюючи належне в суттєво.

У той час Є.Є. Сіверс, який очолював Петербурзьку школу, визнавав автономне значення цих двох категорій.

О.П. Рудановський виступав проти віднесення інвентаризації до методів бухгалтерського обліку. У своїх ранніх розробках до елементів методу бухгалтерського обліку він відносив реєстрацію, систематизацію й координацію. Але в подальших своїх працях вчений виділяв такі елементи методу: систематизація, координація, оцінка. [ ]

П.І. Савічев приділив увагу інвентаризації незавершеного виробництва.

Питання інвентаризації досліджували також відомі українські вчені: Ф.Ф. Бутинец, Ю.С. Цал-Цалко, Л.Л. Гайдай, О.А. Шпіг, С.В. Бардаш.

Зверніть увагу на те, що інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку розглядається в багатьох підручниках з теорії обліку таких авторів, як Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Н.М. Грабова, О.В. Лишиленко, Г.Ф. Шепітко, М.В. Кужельний і В.Г. Лінник, С.М. Гольцова.

### ***Оцінка***

Зверніть увагу, що перші уявлення про оцінку пов'язані з системою облікових реєстрів Стародавнього Риму. Давньоримський архітектор Вітровій при оцінці споруд у будівництві планував щоденно зменшувати їх вартість на одну вісімдесяту частину первісної вартості. Таким чином, при продажу будівель розраховували рівномірний (прямолінійний) знос. [33]

В епоху Середньовіччя використовувалися різні види оцінки. У трактаті „Про рахунки та записи” (1494 р.) Л. Пачолі існують дві протилежні рекомендації щодо оцінки: оцінка за продажними максимально високими цінами і за собівартістю. Застосування оцінки за продажними максимально

високими цінами призводило до систематичного завищення величини капіталу й зменшення суми прибутку, що відображався в звітах. Оцінку за собівартістю Л. Пачолі пропонував застосовувати в поточному обліку. Саме в цей період формується поняття оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку.

Слід з'ясувати, що у ХІХ ст., коли зароджуються школи обліку, проблеми оцінки цікавили багатьох вчених бухгалтерського обліку.

Представники італійської школи, які досліджували економічні аспекти обліку (Дж. Кріппа, Ф. Беста, Р.П. Коффі), визначали оцінку головним фактором обліку, вимагали проведення оцінки за поточними ринковими цінами.

Зверніть увагу на те, що французька школа дотримувалася лише експериментальної оцінки, що ґрунтувалася на даних фактичних зовнішніх угод. Вчені вимагали відокремлення обліку від впливу суб'єктивізму оцінок, збереження оцінки первинних угод аж до нових угод. Представники французької школи (Е.П. Леоте та А. Гільбо) допускали в книжковому інвентарі переоцінку лише на основі угод, на особливих рахунках порядку та методу, тобто вимагали резервування переоцінок. Пропонували всі цінності оцінювати тільки за собівартістю. [ ]

Вивчаючи цю тему, зверніть увагу на те, що для німецької школи був характерний суб'єктивістський підхід щодо оцінки. Представник німецької школи В. Ле-Кутр зазначав, що не може бути єдиної оцінки всіх об'єктів, в залежності від ролі об'єкта в господарстві, його цінності для підприємства може мінятися і оцінка (наприклад, для основних засобів пропонується ціна придбання, для товарів – поточні ринкові ціни, для готової продукції – собівартість; а в необхідних випадках можливі експертні оцінки). Інший представник німецької школи І. Крайбіг також розвивав суб'єктивну оцінку і вважав, що кожна стаття балансу повинна оцінюватися за тими принципами, які в найбільшій мірі підходять для неї. Пропонував основні засоби,

сировину та матеріали оцінювати за собівартістю, товари та предмети, що призначені для реалізації, - за продажною ціною. [ ]

Видатний німецький вчений І.Ф. Шер зазначав, що проблема оцінки розглядається в літературі як одна з найважливіших проблем всієї балансової справи. Він вважав правильним застосовувати оцінку за поточними цінами. Однак рекомендував оцінку за принципом мінімальних цін (якщо собівартість вище продажної ціни, то обирається остання, якщо продажні ціни вище собівартості, то вона й служить для оцінки). Хоча зазначав, що подібна оцінка, а також створення багато чисельних резервів призводили до появи прихованих джерел.

Е. Шмаленбах запропонував динамічний баланс, основну роль якого бачив у відображенні результатів і виявленні прибутку. Допускав оцінку основних засобів за ціною придбання, матеріалів і готової продукції – за нижчою ціною.

Ф. Ляйтнер запропонував класифікацію методів оцінки, згідно з якою ціни поділяв на абсолютні (поточні й продажні, останні можуть бути договірними й ринковими) і відносні (облікові, номінальні, калькуляційні, преїскурантні, за середніми цінами, за собівартістю). Перші засновані на суто абсолютних даних, другі вводяться штучно з метою успішного функціонування бухгалтерського обліку.

Зверніть увагу на те, що в англо-американській школі в другій половині XIX ст. вчені А.Ч. Літлтон, Р. де Рувєр, Б.С. Ямей застосовували переважно принцип інвентарної оцінки (переоцінки цінностей) та балансовий метод. Але в кінці XIX ст. - на початку XX ст. виникла необхідність подальшого вирішення проблеми оцінки, стала застосовуватися оцінка за ринковою вартістю.

Серед представників цієї школи слід відмітити також Ф. Пікслея, який виступав за оцінку за собівартістю. Він підкреслював, що незмінність оцінки (перманентність інвентарю) призводить до утворення прихованих резервів, але це виправдано двома причинами: 1) не можна вважати фінансовим

результатом те, що не виявлено в грошах; 2) підприємство має користуватись фінансовою автономією.

І. Фішер вперше чітко визначив ідею бухгалтерського номіналізму – оцінку за собівартістю. Зазначав, що всі об'єкти бухгалтерського обліку повинні бути виражені в грошовому виразі однакової купівельної сили, а засобами переоцінки повинні бути індекси цін. Отже, передбачалась постійна переоцінка цінностей, відображених в обліку.

Е. Купер дав найбільш повне теоретичне обґрунтування принципу інвентарної оцінки (переоцінки цінностей). Розглядав прибуток як приріст активу, після того як його вартість одержить справедливу й несуперечливу закону оцінку. Таким чином, трактував прибуток як такий, що не впливає з бухгалтерських документів, а пояснювався як реальний приріст багатства – власності підприємства.

Г. Свіней стверджував, що оцінка залежить від цілей господарської діяльності підприємства. Зазначав, що неважливо, скільки заплатили за той чи інший предмет тепер або в минулому. Вважав важливим те, яка ефективність використання цього предмета в майбутньому. Для цього рекомендував використовувати штучно визначену ціну виробництва.

Зверніть увагу на цікаві погляди російських вчених на проблеми оцінки. Засновник російської школи К.І. Арнольд пропонував оцінку за поточними цінами. Він виступав проти оцінки товарів за купівельними цінами або за собівартістю.

Е.О. Мудров і О.П. Рудановський відстоювали метод оцінки за собівартістю як єдиний правильний метод у бухгалтерському обліку.

Л.І. Гомберг пов'язував оцінку із цілями обліку. Дав одну з перших класифікацій видів оцінок (первісна, ринкова, відновлювальна, номінальна, експертна, pro tempore (для пам'яті), залишкова, правова). Зазначав, що єдино правильною може бути оцінка матеріальних цінностей за їх собівартістю.



І.Р. Ніколаєв зазначав, що ні оцінка за поточними ринковими цінами, ні оцінка за ціною придбання (собівартістю) точного уявлення про майновий стан господарства на даний момент часу дати не можуть. Стверджував, що при застосуванні мінімальної (найменшої) оцінки можна одержувати баланс, який перевертає дійсність.

Питання оцінки активів широко обговорювалися й у радянському бухгалтерському обліку, в якому застосовували оцінку майна за первісною вартістю (фактичною собівартістю). Оцінка за собівартістю розвивалася в бухгалтерському обліку з кінця ХІХ і до початку ХХ ст.

Слід також зазначити, що поряд з оцінкою майна за фактичною собівартістю в поточному бухгалтерському обліку використовувались облікові ціни, зокрема планова собівартість, преїскурантні ціни, фактурні ціни постачальників. Це зазначають у своїх підручниках із бухгалтерського обліку такі вчені: В. Макаров [29], Т.С. Мітюшкін [35], Н. Чембер [56], В. В. Сопко [52], В. Ф. Палій [39] та ін.

Зверніть увагу на те, що питанням еволюції оцінки приділяли увагу такі вчені, як Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, Н.М. Малюга та ін. Сучасні проблемні питання оцінки досліджуються в роботах багатьох російських вчених: В.В. Григор'єва [18], А.П. Ковальова [21], А.Н. Козирева [22]. Їх теоретичні розробки характеризуються важливістю запропонованих рішень для практичної діяльності.

Сьогодні в Україні застосовуються в основному такі види оцінки: за первісною вартістю; за чистою вартістю реалізації (П(С)БО 10); за приведеною вартістю; за справедливою вартістю (П(С)БО 7, 8, 9, 30, 32).

Зверніть увагу на те, що оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку розглядається в сучасних підручниках із теорії бухгалтерського обліку та інших наукових працях багатьох українських вчених.: Ф.Ф. Бутиця, Н.М. Малюги, О.С. Бородкіна, А.М. Герасимовича, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, Л. Янчевої, С.М. Гольцової.

### *Калькуляція*

Зверніть увагу, що необхідність в обліку і контролі витрат виникла ще в Стародавньому світі. У Стародавньому Єгипті та Вавилоні здійснювалося нормування витрат. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом. Особливістю обліку витрат було те, що при будівництві храмів і пірамід враховувалися тільки предмети споживання – продукти, тобто розраховувалося, скільки видано продуктів людям, що були зайняті на будівництві. Облік здійснювався в натуральному вимірнику. Хоча калькуляції в ті часи ще не було, усе ж таки облік витрат здійснювався на господарському й державному рівнях.

Зверніть увагу на те, що перший крок у розвиток теорії калькуляції належить французьким вченим. Так, наприклад, відомий французький вчений Ж. Саварі (XVII ст.) розробив перші описи методики складання торговельних калькуляцій.

Видатний французький вчений Л. Сей (XIX ст.) наполягав на максимально детальному обчисленні собівартості. Стверджував, що кожний продукт має “свою ціну” - собівартість.

Представник французької бухгалтерської школи XIX ст. Ж.Г. Курсель-Сенель розробив вчення про облік витрат і калькуляцію. Уперше сформував відмінності між обліком витрат і розрахунком собівартості. Підкреслював, що метою обліку витрат є розрахунок собівартості, до якої включав прямі і непрямі витрати.

Зверніть увагу на те, що калькуляція як прийом обліку виникла разом із подвійною бухгалтерією й розвивалась зі зростом народного господарства. Однак відповідне визнання як елемент методу отримала тільки в XX ст.

Найбільший внесок у розвиток калькуляції зробили вчені англо-американської, німецької та російської шкіл.

Представник англо-американської школи Р.Н. Антоні вказував, що калькуляція може проводитися: 1) за центрами відповідальності – для контролю за технологічними процесами і діяльністю осіб, зайнятих у них; 2) за видами виробів (повна собівартість) – для калькуляції цін; 3) за видами

виробів (часткова собівартість) – для контролю за використанням вільних виробничих потужностей. Написав роботу „Основы управленческого учета” (1977).

Американський вчений Ч. Гаррісон теоретично узагальнив і втілював у бухгалтерський облік систему „стандарт-кост”, що передбачає попередню калькуляцію й жорстке нормування майбутніх витрат. Написав праці „Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта” (1931), „Учет себестоимости в помощь производственнику” (1935). Ці роботи суттєво вплинули на формування теорії калькуляції в інших країнах.

Представник німецької школи А. Кальмес займався розробкою теорії калькуляції. Зазначав, що суть бухгалтерії зводиться до нарахування собівартості, прагнув обчислювати собівартість кожного предмету, який знаходиться на підприємстві. Розподіляв все виробництво на основне й допоміжне. Виділяв витрати комерційного відділу, які не включались до собівартості й загальні витрати, які були частиною собівартості основної продукції. Написав праці, присвячені калькуляції, серед них: „Фабричная бухгалтерия” і „Фабричное предприятие”.

Німецький вчений І.Ф. Шер вважав калькуляцію однією з важливих складових частин бухгалтерії. Сформулював такі правила: 1) необхідне суворе розмежування між виробничими і збутовими витратами: перші входять до напівфабрикатів і готових виробів, останні – тільки до реалізованої продукції; 2) всі калькуляції діляться на попередні, фактичні і наступні; 3) чим більша частка прямих витрат, тим точніша калькуляція; 4) непрямі витрати повинні розподілятися пропорційно раніше визначеній базі. Визначав, що розподіл надає кінцевій калькуляції приблизний характер. Вважав, що цю приблизність можна звести до мінімуму шляхом вибору спеціальної бази для кожного виду витрат. Розробив методику поділу витрат на постійні й змінні, а також прийом, який назвав „мертвою точкою”, що дозволяє встановити момент (дату), з якої підприємство окупує свої

витрати й починає одержувати прибуток. Написав працю „Калькуляція і статистика в господарстві споживчих товариств”.

Слід також зазначити, що російські вчені багато уваги приділили питанням калькуляції, наведеним у *додатку Д*.

Зверніть увагу на те, що історія радянської калькуляції пов'язана з розповсюдженням нормативного обліку. Основними джерелами формування радянського нормативного обліку були ідеї А.П. Рудановського про нормування собівартості й система стандарт-кост, що узагальнена американським вченим Ч. Гаррісоном та впроваджена російськими бухгалтерами в теорію і практику обліку. Найбільш вагомий внесок в розвиток теорії калькуляції в цей період зробили Р.Я. Вейцман (ототожнив поняття планова та нормативна собівартість), М.Х. Жебрак (пропонував організувати та вдосконалити синтетичний облік в умовах застосування нормативного методу обліку витрат), В.І. Стоцький (розробив класифікацію калькуляцій, поділив витрати на прямі та непрямі, основні та накладні).

Зверніть увагу на те, що в другій половині ХХ ст. праці багатьох російських вчених були присвячені питанням застосування господарського розрахунку, обліку витрат і калькулюванню собівартості готової продукції в різних галузях народного господарства. Серед них такі: А.Ф. Аксененко, Е.К. Гільде, М.І. Баканов, П.С. Безруких, І.О. Ламикін, О. Д. Ларіонов, А.Ш. Маргуліс, П.П. Новиченко, В.Ф. Палій, М.З. Пізенгольц, Й.І. Поклад, О.Д. Трусов.

Слід з'ясувати те, що представники української школи в ХХ ст. також достатньо уваги приділяли питанням калькуляції. Найбільша кількість наукових праць була присвячена проблемним питанням калькуляції собівартості продукції сільськогосподарських підприємств. Внесок української школи в розвиток калькуляції наведено у *додатку Е*.

Крім того, наприкінці ХХ - на початку ХХІ ст. також вийшло багато наукових робіт, присвячених проблемам обліку витрат і калькуляції, серед

яких наукові праці Ф.Ф. Бутинця, В.В. Сопка, Л.К. Сука, А.М. Герасимовича, Б.М. Литвина, Л.В. Нападовської, С.В. Голова.

### *Звітність і баланс*

Зверніть увагу на те, що в Стародавньому Єгипті, Шумері та Вавилоні поточний облік завершувався складанням звітності. Звіти складали за певний проміжок часу (місяць, півріччя, рік, декілька років) за різноманітними показниками: збір зерна, кількість продуктів та інших цінностей на державних складах, доходи господарства, використання робочої сили тощо. Дані у звітах наводились у натуральних вимірниках. Звітність мала публічний характер. Характерною особливістю звітності була її деталізація. За структурою звіти нагадували прибутково-видаткові рахунки. Метою складання звітності був контроль державних ресурсів та їх розподіл. Уся звітність надавалась у вищі державні органи.

Вивчаючи дану тему, зверніть увагу на те, що перші уявлення про баланс пов'язані з балансом державного господарства – книгою „бrevarium”, яку складали в Стародавньому Римі в I-II ст. до н.е. Так називали реєстр бюджетного обліку, у якому відображались кошторисні асигнування та їх виконання як в масштабі всієї держави, так і в окремих провінціях.

Слід з'ясувати, що в епоху Середньовіччя термін „баланс” вперше з'явився в працях В. Котрулі „Про торгівлю і досконалого купця” (1458 р.) і Л. Пачолі „Про рахунки та записи” (1494 р.). В. Котрулі вимагав складати баланси хоча б кожні сім років. У свою чергу Л. Пачолі запропонував щорічне складання балансу і трактував його двояко: як „бланк” (лист) і як технічний прийом. Баланс являв собою „складений в довжину папір, на якому перераховані з правого боку всі довірители, а з лівого – всі боржники...” [42]. Л. Пачолі також зазначав, що баланс є наслідком подвійного запису.

Зверніть увагу на те, що ідеї, викладені в „Трактаті”, вплинули на розвиток обліку в інших країнах, були розвинені та доповнені вченими.

Так, А. ді Піетро (XVI ст.) трактував баланс як рахунок, яким закриваються всі рахунки Головної книги. Пропонував нову Головну книгу також починати з рахунку „Баланс”.

А. Казанова (XVI ст.) зазначав, що не рахунок є частиною балансу, а навпаки, баланс є рахунком, який подається в системі рахунків. Запропонував вести рахунки вступного і заключного балансу.

Д.А. Москетті (кінець XVI ст. - початок XVII ст.) негативно оцінив запропонований Казановою рахунок „Баланс” й визначив баланс як компендіум рахунків.

Цікавим був погляд іспанського вченого Д. дель Кастіло (XVI ст.) на категорію „баланс”. Визнаючи предметом бухгалтерії договори, трактував баланс як такий, що включав всіх осіб, з якими були укладені договори, і відображав обсяг прав і вимог, які впливають із цих договорів.

Серед французьких вчених, що значно вплинули на розвиток цієї категорії, слід назвати таких вчених XVII ст., як Ж. Саварі і Р. Делапорт.

Ж. Саварі поділяв кінцевий баланс на інвентарний і конкурсний. Інвентарний передбачав оцінку за собівартістю, а конкурсний - за продажними цінами на день складання балансу. Він також зазначав, що баланс впливає з інвентарю, і разом вони повинні служити засобом для переоцінки майна, вимог і зобов'язань.

Р. Делапорт розрізняв два види балансу: 1) Bilan, який представляв собою перевірочний баланс тільки оборотів по рахунках без відображення сальдо рахунків тут; при цьому ніяких записів у Головній книзі не робилось 2) Balance, який ототожнювався з інвентарем, складався при закритті рахунків і записувався по Головній книзі. [ ]

Зверніть увагу на те, що в XVIII ст. ще не існувало оборотних відомостей. Їх заміняли пробні баланси, у яких порівнювалися обороти по дебету й кредиту Головної книги. Б.Ф. Баррем запропонував форму пробного балансу, в якій назва рахунків вказувалася по середині таблиці, а суми дебетових і кредитових оборотів наводились зліва і справа. Пробний баланс,

так саме як і інвентарний баланс, пропонував складати в кінці кожного місяця.

У кінці XIX ст. формуються різні світові школи бухгалтерського обліку, які трактували баланс по-різному. Про це йдеться у *додатку Ж*.

Зверніть увагу на те, що світові бухгалтерські школи мали різні погляди на баланс як елемент методу. Представники італійської школи трактували баланс як рівність прав і обов'язків господарюючих суб'єктів. Вчені французької школи стверджували, що баланс – це рівність доходів і витрат. Не дивлячись на це, вчених цих двох шкіл поєднувала думка про те, що баланс є наслідком подвійного запису, і він заданий системою рахунків. Представники німецької школи вважали, що основою обліку є не рахунки, а баланс, і тому стверджували, що облік починається з балансу, з якого випливають рахунки. Усередині німецької школи тривали дискусії серед прихильників статичного, динамічного й статико-динамічного балансу. Представники англо-американської школи не пов'язували баланс із рахунками, а трактували його як рівність засобів із кредиторською заборгованістю й капіталом, розглядали баланс як засіб обчислення прибутку.

Зверніть увагу, що значний внесок у розвиток категорії „баланс” було зроблено вченими російської бухгалтерської школи, що наведено в *додатку З*. Засновник російської школи К.І. Арнольд трактував баланс як об'єктивно існуюче майнове співвідношення, рівновагу між власним майном і кредиторською заборгованістю. Усередині російської школи існували різні погляди на бухгалтерський баланс як елемент методу. Представники московської школи (М.С. Лунський, Г.А. Бахчисарайцев, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган) стверджували, що вивчати факти господарського життя необхідно від балансу до рахунку і від рахунку до документа. На їх думку, баланс – це перетворений інвентар. Крім того, вони наполягали на тому, щоб баланс відображав тільки майно, що знаходиться у власності підприємства. Представники петербурзької школи (Є.Є. Сіверс, А.М. Вольф, О.І. Гуляев, М.О. Блатов) стверджували, що баланс є наслідком ведення рахунків і основою

для складання балансу є рахунки. Зазначали, що баланс не залежить від інвентарю. Вчені цієї школи пропонували відобразити в балансі все майно підприємства, зокрема й те, що не знаходиться у власності підприємства, а тільки перебуває в його володінні (орендовані основні засоби; товари, прийняті на комісію тощо).

Крім того, проблеми радянського балансового обліку розглядали в своїх працях В.Г. Макаров, А.О. Афанасьєв, М.В. Дмитрієв, С.О. Щенков.

Слід з'ясувати, що історичні аспекти категорії „баланс” досліджували такі російські вчені: В.Ф. Палій [39], Я. В. Соколов [48], Т. М. Малькова [31] а також українські вчені Ф.Ф. Бутинець [5], М.С. Пушкар [44], Н.В. Гавришко [44], Р.В. Романів [44] і Л.В. Чижевська [57] та інші.

Зверніть увагу на те, що баланс і звітність як елементи методу бухгалтерського обліку розглядаються в багатьох підручниках з теорії обліку таких українських вчених: М.Т. Білухи [1], Ф.Ф. Бутинця [7], С.М. Гольцової [15], О.В. Лишиленка [26], М.В. Кужельного [24], В.Г. Лінника [24], Г.Ф. Шепітка [59] та інших.

## ***6.2. Термінологічний словник***

**Баланс-брутто** - бухгалтерський баланс, що містить регулюючі статті.

**Баланс-нетто** – бухгалтерський баланс без врахування регулюючих статей.

**Бухгалтерська звітність** – це система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства на визначений період.

**Бухгалтерський баланс** – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання й власний капітал на певну дату.

**Бухгалтерський документ** – письмовий доказ фактичного здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення.



**Виправдовуючі документи** – документи, що оформляються після здійснення операції і підтверджують її здійснення.

**Документація** - це спосіб суцільного і безперервного відображення об'єктів бухгалтерського обліку шляхом використання бухгалтерських документів.

**Документообіг** – рух документів в обліковому процесі з моменту їх складання на підприємстві або надходження від інших підприємств і до здачі до архіву.

**Інвентаризація** – спосіб перевірки відповідності фактичної наявності активів та фінансових зобов'язань даним бухгалтерського обліку.

**Калькуляція** – 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу; 2) спосіб обчислення в грошовому виразі фактичної собівартості виготовленої одиниці продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також придбаних товарів і виробничих запасів.

**Метод бухгалтерського обліку** – система способів і прийомів, що забезпечують суцільне, безперервне й взаємопов'язане відображення та економічне узагальнення в грошовому виразі об'єктів бухгалтерського обліку з метою охорони права власності й контролю за процесом отримання прибутку, його руху та розподілу.

**Модифікація** – вид господарської операції, яка впливає на валюту балансу.

**Нормативний облік витрат виробництва** – регламентована система обліку витрат у межах норм, при якій витрати понад встановлені норми відносяться на витрати виробництва.

**Оцінка** – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству.

**Первинний документ** – документ, що відображає господарську операцію в момент її здійснення.

**Пермутація** – вид господарської операції, яка викликає зміни або тільки в активі, або тільки в пасиві балансу, і не впливає на валюту балансу.

**Подвійний запис** – принцип тотожного відображення господарських операцій на рахунках, що зумовлює рівність оборотів по дебету й кредиту кореспондуючих рахунків.

**Рахунки бухгалтерського обліку** – це спосіб групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за наявністю за змінами засобів та джерел їх утворення в процесі господарської діяльності.

**Статмологія** – учення про бухгалтерський баланс, створене італійськими вченими на початку ХХ ст.

### ***6.3. Темі рефератів***

1. Еволюція планів рахунків в історії обліку.
2. Форми обліку, що застосовувались за радянських часів та використовуються в Україні.
3. Еволюція категорій “дебіторська” та “кредиторська” заборгованість в історії бухгалтерського обліку.
4. Еволюція форм бухгалтерського обліку.
5. Еволюція категорії “амортизація”.
6. Статутний капітал: історичні проблеми обліку.
7. Перші згадки про статутний капітал, порядок відображення його на рахунку “Капітал”.
8. Сучасний етап розвитку фінансової звітності.

### ***6.4. Контрольні питання***

1. Розкрити історичні аспекти виникнення категорії «рахунки».
2. Які історичні передумови виникнення подвійного запису та основні етапи його розвитку?
3. Визначити історичні етапи документації як елемента методу бухгалтерського обліку.

4. Які історичні аспекти інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку ви знаєте?
5. Пояснити, в чому полягає історичний аспект оцінки в бухгалтерському обліку.
6. Які етапи виникнення калькуляції як елемента методу бухгалтерського обліку ви знаєте?
7. Пояснити, для чого потрібно розглядати категорії „звітність” і „баланс” в історичному аспекті.

### ***6.5. Тестові завдання для перевірки знань***

1. Твердження, що основою обліку є рахунки, а вивчення фактів господарського життя необхідно здійснювати, рухаючись від рахунків до балансу, належить вченим:
  - а) французької школи;
  - б) італійської школи;
  - в) німецької школи;
  - г) англо-американської.
2. Наука про відкриття й ведення рахунків називається:
  - а) економологія;
  - б) логісмографія;
  - в) статмологія.
3. Перша спроба побудувати єдиний план рахунків була здійснена:
  - а) А. де Граафом;
  - б) Е. Дегранжем;
  - в) І.Ф. Шером.
4. Одним із перших вчених, хто усвідомив різницю між документами й регістрами, був вчений:
  - а) І.Ф. Шер;
  - б) Ф.Ф. Буțineць;
  - в) В.Г. Горелкін.
5. Представники італійської школи пропонували проводити оцінку матеріальних цінностей за:
  - а) собівартістю;

- б) поточними ринковими цінами;
  - в) інвентарною оцінкою;
  - г) преїскурантними цінами.
6. Одну з перших класифікацій видів оцінок (первісна, ринкова, відновлювальна, номінальна, експертна, про методіе (для пам'яті), залишкова, правова) надав:
- а) Л.І. Гомберг;                      в) Е. Шмаленбах;
  - б) О.П. Рудановський;            г) В. Ле-Кутр.
7. Панівним видом оцінки в радянському бухгалтерському обліку була оцінка:
- а) за первісною вартістю (фактичною собівартістю);
  - б) справедливою вартістю;
  - в) за мінімальними цінами.
8. Найбільш вагомий внесок у розвиток теорії калькуляції здійснили:
- а) Ф.В. Єзерський; І.П. Шмельов; В.В. Ісаков;
  - б) Р.Я. Вейцман; М.Х. Жебрак, В.І. Стоцький;
  - в) М.А. Кіпарісов; І.В. Малишев, М.Т. Білуха.
9. Система „стандарт-кост” передбачає:
- а) врахування в складі собівартості лише прямих виробничих витрат;
  - б) ідентифікацію та збір інформації про витрати за кожним видом діяльності підприємства;
  - в) попередню калькуляцію й жорстке нормування майбутніх витрат.
10. Висловлення, що основою обліку є не рахунки, а баланс, і тому облік починається з балансу, з якого впливають рахунки, належить вченим:
- а) німецької школи;                      в) французької школи;
  - б) італійської школи;                    г) московської школи.
11. Відомий німецький вчений, який в основу балансу поклад рівняння капіталу:  $A - П = К$ , а сам баланс трактував як засіб для розкриття стадій кругообігу капіталу, - це:
- а) Е. Шмаленбах;                      в) Г. Хольцер;

б) Г. Нікліш; г) І. Шер.

12. Французькі автори виводили подвійний запис з:

а) балансу; в) документів, що надходять до бухгалтерії;  
б) рахунків; г) результатів інвентаризації.

13. План рахунків, що ґрунтується на ідеї балансового групування, запропонував:

а) І.Ф.Шер; в) Е. Леоте;  
б) Е.Шмаленбах; г) А. Гільбо.

### *Література*

1, 2, 3, 5, 7, 9, 10, 12, 14, 15, 17, 18, 21, 22, 24, 26, 29, 31, 33, 35, 37-39, 44, 45, 48, 50, 52, 55-60.

## **ТЕМА 7. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

### *7.1. Методичні вказівки*

Вивчення цієї теми слід розпочати із з'ясування першоджерел виникнення обліку. Систематизація облікової літератури з питань історії України та історії розвитку обліку на її території дозволили розглянути основні історичні етапи розвитку облікової культури в Україні, що наведені нижче.

Зверніть увагу на те, що, починаючи з VIII ст. до н.е. на узбережжях Чорного та Азовського морей сучасної України почали створюватися грецькі колонії. Вони справили істотний вплив на навколишнє місцеве населення, вели торгівлю з народами, що тут проживали, заснували ряд міст-колоній. Облік у грецьких колоніях був організований за тими ж принципами, що й у самій Греції. [5]

Перші згадки про слов'ян на території сучасної України дають античні автори I-II ст. На території, що за античними джерелами окреслюється як слов'янська, археологи виділяють декілька культур, серед яких найголовніші

зарубинецька й черняхівська [30]. Щодо обліку в цих культурах, то точних відомостей майже немає.

Зверніть увагу на те, що у VII-IX ст. відбувається формування ранньофеодальної держави - Київської Русі. Бухгалтерський облік України-Русі IX-XIII ст. за своїм походженням і характером був європейським, але зі значним впливом облікової культури Сходу. Україна-Русь підтримувала різносторонні зв'язки з багатьма країнами, але засвоювала передусім більш розвинену візантійську культуру й через неї – досвід і надбання європейської і східної облікових культур.

Вивчаючи дану тему, зверніть увагу на те, що розвиток обліку на Русі піднявся на новий щабель після прийняття християнства в 988 р. Слід зазначити, що християнство стало ідеологічним підґрунтям феодальних відносин, сприяло входженню України-Русі в європейський культурний простір. Осередками облікової освіти були храми й монастирі, останніх в XIII ст. було 50, 17 із них – у Києві [20]. У монастирях здійснювалась відповідна підготовка людей, які займались обліком. У цей період в Україні переважала проста бухгалтерія, хоча вже почали з'являтися паростки подвійного запису. Облік у монастирях був організований за принципами камеральної бухгалтерії. Об'єктами обліку була готівка, доходи, видатки, а також дебіторська й кредиторська заборгованість.

Зверніть увагу на те, що про розвиток бухгалтерських і юридичних знань свідчить поява збірника законів України-Русі "Руська правда" Я. Мудрого (середина XI ст.). „Руська правда” закріпила недоторканість приватної земельної власності.

Монголо-татарська навала (1237-1241 рр.) на деякий час загальмувала розвиток обліку країни. Період монголо-татарської навали призвів до занепаду Київської держави й перенесення центру східнослов'янської культури до Галицько-Волинського князівства. Змінилися облікові правила, з'явилося подушне оподаткування.

Слід зазначити, що українська культура Польсько-Литовської доби є невід'ємною складовою духовного розвитку Європи в епоху Відродження. У ці часи в Польщі та Литві почалося культурне піднесення завдяки поширенню ідей гуманізму, Відродження та Реформації в Європі. Усе це мало вплив на розвиток української облікової культури. Спираючись на ідеї антропоцентризму й гуманізму, головним предметом обліку вважали людину.

Кінець XV - перша половина XVII ст. - надзвичайно складний період в історії України-Русі, який характеризується рядом подій, що значно наблизили її облікову культуру з обліком Західної Європи. Особливо на це вплинула Люблінська унія (1569), за якою українські землі стали частиною Речі Посполитою. Після Люблінської унії традиційна освіта в Україні-Русі почала занепадати, кріпосницькій гніт в Україні посилювався. Зростала роль латинських шкіл, католицьких навчальних закладів, які були здебільшого закриті для православних. Справу освіти під свою опіку взяли єзуїти, які з'явилися в Польщі в 1560 р. для боротьби з реформацією і які рішуче виступали проти православної церкви.

Детально розгляньте наступні події: заснування Іваном Федоровим друкарні у Львові (1572-1573 рр.), Берестейська церковна унія (1596 р.), що проголосила перехід православної церкви під зверхність папи римського; розвиток науки і вищої школи, заснування Києво-Могилянської колегії (1632 р.); поділ України по Дніпру між Річчю Посполитою та Московською державою (1667 р.), які значно вплинули на формування нових напрямків в розвитку обліку. Слід зазначити, що в ті часи в Європі поширювалася подвійна бухгалтерія, запроваджена італійськими вченими. В Україні також найбільш поширеними працями серед обліковців були добре відомі в Європі праці В. Котрулі „Про торгівлю і досконалого купця” і Л. Пачолі „Про рахунки та записи”. Отже, починаючи з XVI і до середини XVII ст. в Україні переважала італійська бухгалтерія.

Зверніть увагу, що ренесансний процес в Україні відбувався під впливом козацтва, яке виступило в ролі духовного лідера народу, захисника православної церкви. Основним центром козацтва була Запорозька Січ, яка була заснована в 1550 р. на Хортиці.

Отже, друга половина XVII - XVIII ст. – період козацько-гетьманської держави. З'ясуйте те, що розвиток обліку в цей час відбувався за таких обставин:

- активізація національно-визвольної боротьби українського народу на чолі з Богданом Хмельницьким проти панування шляхетської Польщі (1648-1657 рр.);

- створення та існування Української держави та особливого соціально-політичного устрою на землях Гетьманщини (1648-1782 рр.).

Зверніть увагу на характерні особливості обліку в Запорізькій Січі: детальне й окреме введення спеціальних книг обліку доходів і видатків, обліку касових операцій і матеріальних цінностей, облік козацьких державних фінансів підпорядковувався гетьманові й не відокремлювався від його особистого майна. За часів гетьманства І. Мазепи (1687-1689 рр.) на рівні держави панували ідеї французького обліку, у монастирському господарстві - переважав російський облік.

Найбільші складнощі в обліковій культурі України з'явилась наприкінці XVIII ст., на що суттєво вплинуло зруйнування царськими військами Запорозької Січі (1775 р.) і прийняття указу Катерини II про закріпачення селян Лівобережної України (1783 р.).

Слід добре з'ясувати, що наприкінці XVIII ст. українські землі перебували в складі двох імперій – Російської та Австрійської. У складі Австрійської імперії перебували Закарпатська Україна, Східна Галичина й Північна Буковина. Більша частина корінних земель на сході України входила до Росії. Тому на заході України найбільш популярними були ідеї німецької бухгалтерської школи, а на сході - російської. [36]



Також слід зазначити, що XVIII ст. увійшло в історію суспільного життя як епоха Просвітництва. Ідеї, народжені європейською культурою цієї епохи, поширились і в Україні. Крім просвітництва, на подальший розвиток обліку вплинули ідеї Великої французької революції та ідеї слов'янського відродження.

Зверніть увагу, що на формування обліку в XIX ст. вплинув український національно-визвольний рух на західноукраїнських землях (1848-1849 рр.), внаслідок якого була скасована феодальна залежність селян Галичини (1848 р.), Буковини (1849 р.), Закарпаття (1853 р.). Революційні події 1848 р., селянська реформа (1861р.) породили багато прогресивних ідей в обліку: відродження національного обліку, пошук реформаторських течій, початок наукової розробки питань обліку.

У першій половині XX ст. вагомими чинниками подальшого розвитку обліку були такі події: утворення Української Центральної ради (3-4 березня 1917 р.), проголошення незалежності УНР (11 січня 1918 р.), утворення СРСР (30 грудня 1922 р.), голодомор в Україні (1932-1933 р.), початок Другої світової війни (1 вересня 1939 р.). Видатні вчені цього періоду: О.М. Галаган, Р.Я. Вейцман, М.С. Лунський, Г.А. Бахчисарайцев, Ф. Бельмер, О.П. Рудановський, І.Р. Ніколаєв.

Після нападу Німеччини на Радянський Союз і боротьби з гітлерівською Німеччиною (22 червня 1941 р. – 8 жовтня 1944 р.) відбувається відновлення народного господарства, а разом із ним - обліку.

Вивчаючи дану тему, зверніть увагу на те, що етапи розвитку обліку в СРСР із 1945 по 1991 р. детально висвітлені в працях В.А. Маздорова [28], Я.В. Соколова [48-50], Ф.Ф. Бутинця [48]. У цей час значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили також П.П. Німчинов, М.Г. Чумаченко, А.Н. Кузьмінський та ін.

Починаючи з 1991 р. у зв'язку із проголошенням Верховною Радою УРСР розпочалося формування національної системи бухгалтерського обліку та пошук незалежних шляхів його розвитку.

З 1998 р. в Україні відбулося реформування національної системи бухгалтерського обліку. Головним завданням реформування системи бухгалтерського обліку було приведення її відповідно до вимог ринкової економіки й міжнародних стандартів обліку. Із цією метою в 1998 р. була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку, а також передбачено її фінансування в 1999-2001 роках. У межах програми був прийнятий новий план рахунків, нові реєстри обліку та форми звітності.

Важливою подією в економіці та обліку України стало прийняття 16 липня 1999 р. Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", відповідно до якого бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який здійснюється підприємствами. Крім того, фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Слід з'ясувати, що сучасний етап розвитку обліку передбачає теоретичне обґрунтування нових підходів до застосування існуючих облікових знань. Основне завдання розвитку методології національного бухгалтерського обліку, економічного аналізу й контролю в сучасних умовах глобалізації економіки й реформування вищої професійної бухгалтерської освіти полягає в підвищенні наукового рівня обліку, аналізу й контролю, орієнтації на розвиток науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, контрольної, регулюючої та прогностичної функцій. Подальший розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися в напрямку постійного перегляду й вдосконалення теоретичних основ обліку з урахуванням найкращих наукових здобутків представників різних національних шкіл обліку.

Тенденції та закономірності розвитку обліку в Україні, а також питання його прогнозування на довгострокову перспективу (до 2025 р.) детально висвітлені в роботі М.С. Пушкаря [45].

Сьогодні до провідних вчених з бухгалтерії слід віднести Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білуху, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, Н.М. Малюгу, М.С. Пушкаря, М.Я. Дем'яненка, С.Ф. Голова та ін.

### ***7.2. Термінологічний словник***

**Антропоцентризм** - світогляд, за яким людина є центром Всесвіту і метою всіх подій, що відбуваються у світі.

**Берестейська Унія** – злука католицької церкви та православних єпископій України та Білорусі на умовах визнання католицької догматики про чистилище, походження Духа Святого від Бога-Отця та Бога-Сина, додержання візантійського обряду та юліанського календаря, що була підписана у 1596 р.

**Люблінська Унія** – угода про об'єднання Польщі й Литви в одну державу – Річ Посполиту, що була підписана 28 червня 1569 р.

**Просвітництво** – громадський рух, що являв собою невід'ємну складову формування модерної української нації, ставши засобом впливу національної інтелігенції на селянські та робітничі маси шляхом здійснення пропаганди найновіших здобутків світової науки, техніки, культури.

**Реформація** – соціально-політичний та ідеологічний рух у більшості країн Західної та Центральної Європи XVI ст., спрямований проти католицької церкви. В Україні поширилася з кінця першої половини XVI ст., була направлена також і проти православної церкви.

**"Руська правда"** – перший давньоруський писаний збір норм світського права, в основі якого лежать правові норми часів панування родоплемінного устрою, виданий Ярославом Мудрим у 1016 р.

### ***7.3. Теми рефератів***

1. Розвиток бухгалтерського обліку на західно-українських землях у першій половині XX ст.
2. Історичний процес становлення бухгалтерського обліку в незалежній Україні.

3. Сучасні напрямки та перспективи розвитку української бухгалтерської школи.
4. Підготовка бухгалтерських кадрів в Україні.
5. Зарубіжний та український облік в умовах розгортання науково-технічної революції.

#### **7.4. Контрольні питання**

1. Які особливості розвитку обліку України-Русі в IX-XIII ст.?
2. Вказати на характерні риси обліку в Запорізькій Січі.
3. Пояснити, форми й методи якої бухгалтерії переважали в обліку України, починаючи з XVI і до середини XVII ст.
4. Які історичні події вплинули на формування обліку України в XVIII ст.?
5. У чому полягали основні напрямки розвитку обліку в XIX ст.?
6. Які основні етапи розвитку бухгалтерського обліку в Україні в XX ст.?
7. Перелічити видатних вчених України та зазначити їх внесок у розвиток української бухгалтерської школи в XX – XXI ст.

#### **7.5. Тестові завдання для перевірки знань**

1. Формування національної системи бухгалтерського обліку в незалежній Україні розпочалося:
  - а) у 1999-2001 рр.;
  - б) у 1945-1991 рр.;
  - в) починаючи з 1991 р.
2. На розвиток обліку України-Русі в IX-XIII ст. значно вплинули:
  - а) облікова культура Сходу;
  - б) облікова культура та мистецтво Європи;
  - в) облікова культура Японії.
3. Починаючи з XVI до середини XVII ст. в Україні переважала:
  - а) німецька бухгалтерія;
  - б) французька бухгалтерія;
  - в) італійська бухгалтерія.
4. Характерними особливостями обліку в Запорізькій Січі були:

а) детальне й окреме введення спеціальних книг обліку доходів і видатків, касових операцій і матеріальних цінностей;

б) відокремлення обліку козацьких державних фінансів від особистого майна гетьмана;

в) складання звіту, що подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

5. Факторами, що гальмували розвиток обліку в Україні в різні часи, були такі історичні події:

а) прийняття християнства (988 р.);

б) монголо-татарська навала (1237-1241р.);

в) національно-визвольний рух на західноукраїнських землях (1848-1849 рр.);

г) прийняття указу Катерини II про закріпачення селян Лівобережної України (1783 р.).

6. Облік у монастирях України в XIII ст. був організований за принципами:

а) подвійної бухгалтерії;

б) простої бухгалтерії;

в) камеральної бухгалтерії.

7. В Україні з XVI до середини XVII найбільш поширеними працями серед обліковців були праці:

а) В. Котрулі „Про торгівлю і досконалого купця” і Л. Пачолі „Про рахунки та записи”;

б) М. де ла Порта „Керівництво для купця і бухгалтера”; І. Готліба „Німецька бухгалтерія доступна для господарів або товаришів: за італійським способом”;

в) А. ді Піетро „Керівництво для господарів”, А. Граафа „Керівництво по веденню італійської бухгалтерії”.

8. Сучасними видатними представниками української школи обліку є:

а) Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, М.С. Пушкар, М.Я. Дем'яненко;

б) О.М. Галаган, Р.Я. Вейцман, М.С. Лунський, І.Р. Ніколаєв;

в) Я.В. Соколов, Т.М. Малькова, М.С. Помазков, М.І. Баканов.

9. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" був прийнятий:

- а) 26 січня 1993 р.;
- б) 20 жовтня 1998 р.;
- в) 16 липня 1999 р.

10. Пріоритетними напрямками розвитку обліку в Україні є:

а) наближення бухгалтерського й податкового обліку; удосконалення теоретичних основ обліку з урахуванням найкращих наукових здобутків вчених світових шкіл обліку;

б) поділ обліку на фінансовий та управлінський; широке використання нормативного методу обліку витрат; посилення ролі калькуляції в ціноутворенні; в) використання в обліку високих технологій, включаючи всі форми комп'ютерних систем, робототехніку та біоінженерію; використання наукових прогнозів в обліку.

### *Література*

3, 5, 6, 11, 16, 19, 20, 25, 27, 28, 30, 32, 33, 36-37, 44- 45, 53, 58, 60.

**ЗРАЗКИ ЗАВДАНЬ  
ДЛЯ ПОТОЧНОГО МОДУЛЬНОГО КОНТРОЛЮ  
ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ**

**Варіант 1**

*1. Дайте розгорнуті відповіді на питання:*

1. Порівняти основні напрямки розвитку подвійної бухгалтерії в Італії й Франції в XVI-XVIII ст.

2. Розглянути категорію „рахунок” в трактаті Л. Пачолі „Про рахунки та записи” за такими напрямиами:

- поняття „рахунку”;
- побудова рахунку: поняття „дебет” (дебіторська заборгованість), „кредит” (кредиторська) заборгованість;
- поняття подвійного запису, подвійної бухгалтерії, чим відрізняється від простої бухгалтерії;
- сутність принципу „персоніфікації” рахунків;
- постулати й правила Л. Пачолі;
- класифікація рахунків в трактаті Л. Пачолі „Про рахунки і записи”.

*2. Скласти таблицю за вказаним завданням*

Скласти порівняльну таблицю 2.1 „Перші принципи та прийоми обліку в країнах Стародавнього Сходу” за наведеним нижче зразком. Порівняти особливості застосування основних принципів та прийомів обліку в Стародавньому Єгипті та Вавилоні. Зробити висновки.

*Таблиця 2.1*

**Перші принципи та прийоми обліку в країнах Стародавнього Сходу**

<b>Країна</b>	<b>Період</b>	<b>Перші принципи обліку</b>	<b>Перші прийоми обліку</b>
Стародавній Єгипет			
Вавилон			

### 3. Дайте правильну відповідь на питання в тестах

1. Перше свідоцтво повної системи подвійної бухгалтерії знайдено в муніципальних записах Генуї в XIII ст.:

*а) так; б) ні.*

2. Французька школа пропонувала оцінювати активи за собівартістю:

*а) так; б) ні.*

3. Є.Є. Сіверс зазначав, що баланс є наслідком записів на рахунках і не залежить від інвентарю:

*а) так; б) ні.*

4. Представниками української школи бухгалтерського обліку є: Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, Я.В. Соколов, М.Т. Білуха, Є.В. Мних:

*а) так; б) ні.*

5. Прихильники юридичного напрямку стверджували, що на рахунках обліковуються матеріальні цінності, і називали свою теорію матеріалістичною:

*а) так; б) ні.*

6. Економічний напрям обліку давав пояснення лише подвійному запису, враховуючи те, що всі рахунки трактувались як особові, тобто ґрунтувався на персоналістичному підході:

*а) так; б) ні.*

7. Основний напрям німецької школи називався процедурним:

*а) так; б) ні.*

8. Чи застосовувався в XV-XVII ст. принцип подвійного запису в Росії?

*а) так; б) ні.*

9. Трактат Л. Пачолі „Про рахунки та записи” поділяється на дві частини - інвентар і диспозицію:

*а) так; б) ні.*

10. Бухгалтерські школи були сформовані:

*а) до виникнення товарно-грошових відносин;*

*б) в епоху Відродження;*



в) в кінці XIX ст. – на початку XX ст.

## Варіант 2

### 1. Дайте розгорнуті відповіді на питання:

1. Порівняти основні напрямки розвитку подвійної бухгалтерії в Німеччині та Великобританії в XVI-XVIII ст.
2. Пояснити сутність „староіталійської” форми обліку, що описана в трактаті Л. Пачолі „Про рахунки та записи” за такими напрямками:
  - поняття „форми обліку”;
  - призначення Меморіалу, Журналу та Головної книги;
  - взаємозв’язок Головної книги та Балансу;
  - сутність контрольної функції форми обліку;
  - принципові відмінності між „староіталійською” формою обліку та „новою” італійською формою.

### 2. Скласти таблицю за вказаним завданням

Скласти порівняльну таблицю 2.2 „Перші принципи та прийоми обліку в Античному світі” за наведеним нижче зразком. Порівняти основні принципи та прийоми обліку в Стародавній Греції та Стародавньому Римі. Зробити висновки.

Таблиця 2.2

### Перші принципи та прийоми обліку в Античному світі

Країна	Період	Перші принципи обліку	Перші прийоми обліку
Стародавня Греція			
Стародавній Рим			

### 3. Дайте правильну відповідь на питання в тестах

1. Виникнення рахівництва як практичної діяльності вчені пов’язують з епохою Відродження:
  - а) так;
  - б) ні.

2. Облік у Стародавньому Єгипті був лише немайновим і орієнтувався на реєстрацію прав та зобов'язань, що виникали в процесі торгівлі:

*а) так; б) ні.*

3. Основними джерелами формування радянського нормативного обліку були ідеї А.П. Рудановського і Ч. Гаррісона:

*а) так; б) ні.*

4. Поняття контокоренту вперше з'явилося в Іудеї:

*а) так; б) ні.*

5. Персія відома тим, що в ній зародилися елементи документування руху запасів:

*а) так; б) ні.*

6. Творцем і винахідником подвійної бухгалтерії був відомий математик Лука Пачолі:

*а) так; б) ні.*

7. Засновником економічного напрямку вважається:

*а) Дж. Чербоні; б) Дж. Кріппа; в) Ф. Марчі.*

8. Елементи прибутково-видаткового обліку вперше виникли у:

*а) Вавилоні;*

*б) Єгипті;*

*в) Китаї.*

9. Перша форма бухгалтерського обліку з'явилась в:

*а) I-II ст. до н.е.;*

*б) XV ст.;*

*в) кінці XIX - початку XX ст.*

10. Систему безготівкових розрахунків у своїй діяльності вперше почали застосовувати:

*а) давньогрецькі банки;*

*б) єгипетські банки;*

*в) іудейські банки.*

## ДОДАТОК А

## Внесок вчених італійської школи в розвиток обліку

Видатні вчені	Внесок у розвиток обліку
Ф. Марчі (1822-1871)	Розвинув юридичний аспект обліку. Широко використовував персоніфікацію в обліку. Вважав, що за кожним рахунком стоїть людина. Сформулював правило подвійного запису: „Той, хто отримує цінність, або стає боржником, - дебетується, той, хто видає цінність, або стає позикодавцем, - кредитується”.
Дж. Чербоні (1827-1917)	Основна праця – „Перший досвід логісмографії” (1873 р.). Зміст логісмографії – в послідовній персоналізації рахунків, мета – в контролі діяльності агентів і кореспондентів господарства, предмет – права і зобов’язання фізичних і юридичних осіб, метод – реєстрація. Стверджував, що бухгалтерський облік – наука адміністративних функцій і адміністративних дій. Створив вчення про синтетичне об’єднання та аналітичний поділ рахунків.
Ф. Вілла (1801-1884)	Поєднав юридичні та економічні цілі обліку. Стверджував, що бухгалтерський облік – комплекс економіко-адміністративних понять, які пропонуються до ведення рахунків і книг. Його мета – контроль організації господарства і майна. Вважав об’єктом обліку не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв’язку з якими виникають ці відносини. Предметом обліку вважав договір. Написав працю „Рахівництво в його застосуванні до приватних і суспільних господарств” (1840 р.). Пропонував способи застосування камерального рахівництва для обліку будь-яких матеріальних благ.
Дж. Россі (1845-1921)	Автор шахової форми рахівництва (1889 р.), яка дозволяла фіксувати факти господарського життя в матрицях. Розклав шаховий баланс на окремі картки. Розвивав вчення про бухгалтерський баланс (статмологію). Прирівнював підприємство до живого організму, де клітинки складають його сутність.
Ф. Беста (1845-1923)	Вважав предметом обліку цінності. Стверджував, що об’єктом обліку є цінність матеріальних благ, тому рахунки повинні бути інструментом, за допомогою якого було б можливим відмітити усі зміни господарських цінностей. Ототожнював бухгалтерський облік з господарським контролем. Автор багатьох праць, зокрема: „Теория текущих счетов” (1882 р.), „Курс счетоведения” (1882-1883 рр.), „Торговое счетоводство” (1884 р.), „Бухгалтерия” (1922 р.) та ін.
В. Альфієрі (1863-1930)	Прихильник економічного напрямку, очолював Венеціанську школу обліку. Критикував логісмологію, розглядав проблеми обліку кошторису, ґрунтуючись при цьому на принципі, що кошторис є вираженням „передбачення економічної діяльності”.

## ДОДАТОК Б

## Внесок вчених французької школи в розвиток обліку

Видатні вчені	Внесок у розвиток обліку
П'єр Жозеф Прудон (1809 – 1865)	Перший вказав на важливість та значення облікового мистецтва для рахівництва, як засобу наукового спостереження дійсного життя підприємств. У 1888 р. в журналі «Счетоводство» № 16 була надрукована стаття «Прудон о счетоводстве», де наводилися слова, що «бухгалтерія є політичною економією, а рахівництво – наука і вона повністю заслуговує цю назву». Вказував на аналітичні функції бухгалтера – «тільки він один може сказати, який прибуток дасть та чи інша машина».
Адольф Гільбо (1819-1895) і Ежен П'єр Леоте (... - ...)	Створили суто економічний напрям спочатку у французькій, а потім і в світовій бухгалтерській літературі. Запропонували визначення: «Рахунковедення як додаток математики до вивчення економічних кількостей є наукою про рахунки, що відносяться до творів праці і до перетворень капіталу» а також доктрина 3-х функцій обліку: 1) рахівничої, яка пов'язана з класифікацією об'єктів; 2) соціальної, яка поєднує класові інтереси; 3) економічної, яка дозволяє за допомогою облікової інформації здійснювати управління господарськими процесами. Стверджували, що баланс є наслідком подвійного запису, який заданий рахунками. Пропонували всі цінності оцінювати за собівартістю, ввели терміни „уніграфічна” та „диграфічна” системи обліку. Підкреслювали народногосподарське значення рахівництва і вимагали щорічного складання Балансу народного багатства та загального рахівництва народного господарства. Основна праця - «Общие руководящие начала счетоводства» (1924 р.)
Жан Батіст Дюмарше (1874 – 1946)	Вважав, що облік - це частина політекономії, тому облік - суто економічна, а не юридична наука. Предмет обліку - оцінка. Тільки оцінка (вартість) притаманна всім об'єктам, поза оцінкою немає обліку. Зазначав, що факти господарського життя викликають в балансі чотири види змін (активні і пасивні пермутації та компенсаційні та результатні модифікації). Сформулював нове положення: «Рахунок, зміни якого входять до балансу з позитивним знаком, - дебетується; рахунок, зміни якого входять до балансу з від'ємним знаком, - кредитується». У 1944 р. створив міжнародний герб бухгалтерів, який складається з 3-х фігур: сонце - бухгалтерський облік освітлює господарську діяльність; ваги – баланс; крива Бернуллі - символ того, що облік, одного разу виникнувши, буде існувати вічно, та девіз: «Наука, довіра, незалежність».

Видатні вчені	Внесок у розвиток обліку
Жан Густав Курсель-Сенель (1813 – 1892)	Розглядав облік як прикладну економіку, що відображає господарські процеси і виступає як метод управління ними. „Рахівництво – це складова частина управління окремим підприємством.” Уперше створив вчення про широку й вузьку амортизацію. Широка амортизація передбачала поширення її сфери практично на весь актив, кожна стаття служила підставою для формування амортизаційного фонду, на кожную статтю встановлювалась спеціальна норма. А вузька амортизація була пов’язана лише з основними засобами, які обліковувались на рахунках Споруд (нерухомості) і Машин (устаткування). Основна праця - «Курс бухгалтерського обліку» (1878 р.)
Леон Сей (1826 – 1896)	Займав видатні пости в державній ієрархії,- міністра фінансів, президента сенату, академіка, жодного дня не працював у бухгалтерії, але наполягав на максимально детальному обчисленні калькуляції собівартості. Говорив, що «будь-який прибуток є предметом оцінки, і, діючи досить чесно, можна або легко знайти його там, де його взагалі немає, або ж обчислити його в сумах, які значно відрізняються одна від одної». Всю історію обліку поділяв на 4 етапи: 1) мнемонічний, який розпадався на 2 періоди – усний, коли так званий бухгалтер повинен був все зберігати в пам’яті, і символічний (дописемний), коли записи робились зарубками на бирках, вузлами на мотузках тощо (в обох випадках вже був рахунок, але не було письма); 2) уніграфічний – проста бухгалтерія; 3) диграфічний – подвійна бухгалтерія; 4) логісмографічний.
Рене Делпорт (... – 1942)	Засновник французької форми рахівництва. На його думку, предметом обліку був рух майна в часі й просторі. Для нього «бухгалтерія – наука рахунків, яка застосовується для реєстрації, групування й класифікації циклів будь-яких господарських операцій із метою отримання інформації, необхідної для будь-якої науки, що використовує дані». Вважав за необхідне пов’язати амортизацію з терміном роботи обладнання. Тракував бухгалтерію як комплекс управлінських функцій: 1) статистичні; 2) економічні; 3) фінансові; 4) юридичні; 5) бюджетні; 6) управлінські; 7) контрольні; 8) історичні; 9) реєстраційні; 10) сигналізаційні; 11) порівняльні (аналітичні).

## ДОДАТОК В

## Внесок вчених німецької школи в розвиток обліку

Видатні вчені	Внесок у розвиток обліку
Іоган Фрідріх Шер (1846-1924)	Основні наукові праці: «Рахівництво і баланс», «Техніка банківської справи», «Вчення про торгівлю», «Калькуляція і статистика в господарстві споживчих товариств». Дав математичний опис бухгалтерської процедури, виходячи з формальної теорії двох рядів рахунків. Вважав, що облік починається з балансу, з якого впливають рахунки, а записи за синтетичними рахунками мають більшу переконливість, ніж записи за аналітичними рахунками. Йому належать перші спроби аналізу балансу, зокрема, оборотності засобів, знаходження точки беззбитковості, розробка правил калькуляції, нарахування витратомісткості. Рекомендував карткові форми рахівництва. В основу балансу покладав рівняння капіталу: $A - П = K$ . Баланс трактував як засіб для розкриття стадій кругообігу капіталу (балансова теорія). Розробив перший найбільш повний план рахунків, який ґрунтується на ідеї балансового групування.
Ейген Шмаленбах (1873-1955)	Основні наукові праці: «Рахункові плани», „Динамічний баланс”. Творець теорії динамічного балансу, основою якого є відображення руху капіталу на різних фазах відтворення. Запропонував єдиний план рахунків, який відображав стадії кругообігу засобів, внесених до підприємства, і який поєднував виробничу й торгівельну бухгалтерію. Запропонував постулат: „різниця між сальдо рахунків власних засобів і основних засобів дорівнює різниці між сальдо рахунків оборотних засобів і кредиторської заборгованості”.
Генріх Нікліш (1876-1946)	Запропонував теорію статичного балансу, відповідно до якої баланс дає точне обчислення вартості майна, яке знаходиться у властності підприємства. Це майно повинно бути представлене за ціною можливої реалізації на дату складання балансу, і тільки в тому випадку баланс відобразатиме реальний фінансовий стан підприємства. Основна задача балансу – захист інтересів кредиторів. Розглядав прибуток підприємства як наслідок використання не тільки власного, але й залученого капіталу.
Фрідріх Ляйтнер (... - ...)	Вважав кінцевою метою рахівництва опис його економічного стану шляхом встановлення величини і складових частин капіталу і боргів, а також шляхом виведення результатів від діяльності господарства. Методи оцінки поділяв на абсолютні (поточні і продажні) та відносні. Висунув теорію трьох рядів рахунків. Відзначав умовність розташування дебету і кредиту.

Видатні вчені	Внесок у розвиток обліку
Болдуін Пенндорф (... - ...)	Основні праці: «Методика коммерческой арифметики» та «Фабрична бухгалтерія у зв'язку з калькуляцією і статистикою» (1928). Облік розмежував на два самостійні цикли: промислова і торговельна бухгалтерія. Ввів суттєві зміни до форми „Журнал-Головна”, а саме – рахунок «Різні рахунки» для збирання тих рахунків, які рідко зустрічались. Для обліку амортизації рекомендував застосовувати два способи: прямий (Д-т «Прибутки та збитки», К-т «Основні засоби») і непрямий (Д-т «Витрати», К-т «Амортизація»).
Альберт Кальмес (... - ...)	Основні праці: «Фабричная бухгалтерия» та «Фабричное предприятие». Розробив теорію калькуляції та промислового обліку, яка входила у протиріччя з італійськими авторами. Стверджував, що вся суть бухгалтерії зводиться до нарахування собівартості, складає одну з характерних рис промислового рахівництва. Об'єктом обліку вважав господарську діяльність підприємства в цілому. Виробництво чітко розділяв на основне і допоміжне. Витрати комерційного відділу не включав до собівартості, а загальні витрати - це частина собівартості основної продукції.
Г. Хольцер (... - ...)	Запропонував концепцію «квантифікаційного» балансу. Визначив сутність балансу як знаряддя нарахування вартості. Рахунки поділяв на два ряди: майна і капіталу, звідси впливає подвійний запис. Стверджував, що результат не має самостійного значення, тобто рахунок „Збитки і прибутки” може бути тільки субрахунком до рахунку „Капітал”.
Вальтер Ле-Кутр (... - ...)	Основна праця - «Основи балансоведення» (1925 р.). Запропонував теорію тотального балансу. Підкреслив значення балансу для різних осіб: керівника, власника, кредиторів, товариства в цілому, тобто баланс потрібно будувати і розуміти з точки зору його адресата. Вважав, що в німецькому плані рахунків велика увага приділяється управлінському обліку, але майже не береться до уваги фінансовий.
Йосип Шротт (...- ...)	Був прихильником теорії камеральної бухгалтерії. Вважав рахівництво наукою про систематичний запис і контроль господарських операцій. Бачив мету обліку в попередженні і викритті шкоди, нанесеної господарству його керівником. Застосовував теорію двох рахунків та математичні методи для опису бухгалтерської процедури.

## ДОДАТОК Г

## Внесок вчених англо-американської школи в розвиток обліку

Видатні вчені	Внесок у розвиток обліку
Роберт Н. Антоні (... - ...)	<p>Основна праця – „Основи управлінського обліку» (1977). Створив сучасну форму управлінського обліку. Багато уваги приділив питанням калькулювання та оцінки, пропонував оцінку за собівартістю. Вважав, що саме ця історична оцінка відрізняється реалістичністю, простотою в роботі, позбавляє облік від неминучого в інших випадках суб'єктивізму і складних процедур, пов'язаних із переоцінкою засобів та фінансових результатів. Зазначав, що облік собівартості залежить від цілей управління; указував, що калькуляція може проводитися: 1) за центрами відповідальності - для контролю за технологічними процесами і діяльністю осіб, зайнятих у них; 2) за видами виробів (повна собівартість) - для калькуляції цін; 3) за видами виробів (часткова собівартість) – для контролю за використанням вільних виробничих потужностей. Виділяв три функції управлінського обліку: 1) планування і координація майбутнього розвитку підприємства; 2) оперативне управління; 3) оперативний контроль і оцінка результатів роботи підприємства.</p>
Лоуренс Роберт Діксі (1864-1932)	<p>Уперше обґрунтував той факт, що на підприємстві може бути безгрошовий прибуток (або безгрошовий збиток). Це можливо в результаті зміни цін активів підприємства: якщо ринкова ціна активів стане більшою за облікову, то виникає безгрошовий (потенційний) прибуток, і навпаки, якщо ринкова ціна стає нижчою за облікову – виникає безгрошовий (потенційний) збиток.</p> <p>Вважав, що призначення бухгалтерського балансу полягає в чіткому розподілі фінансових результатів між суміжними звітними періодами і правильному відображенні фінансового стану підприємства.</p> <p>Був першим ідеологом і теоретиком аудиту, обґрунтував теоретичні засади аудиту. У 1892 р. визначив аудит як діяльність, пов'язану з підтвердженням імовірності, правильності та об'єктивності бухгалтерського балансу. На його думку, мета аудиту полягає у виявленні: 1) обманів (фальсифікацій), 2) випадкових помилок, 3) недоліків в організації обліку.</p>



Видатні вчені	Внесок у розвиток обліку
Чартер Гаррісон (1881-...)	<p>Основні праці: „Оперативно-калькуляційний облік виробництва і збуту” (1931); „Облік собівартості на допомогу виробникові” (1935). Один із засновників системи стандарт-кост (1911), яка передбачає попередню калькуляцію і жорстке нормування майбутніх витрат.</p> <p>Вважав, що облік не тільки фіксує дані, але й фільтрує їх із метою рішення управлінських завдань. В результаті співпраці з Г.Емерсоном була створена система стандарт-кост, основною метою якої було визначення ефективності праці підприємства і усунення неефективності шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Ідея „стандарт – кост” у Ч. Гаррісона трансформувалася у два правила: всі витрати повинні бути вказані у зіставленні зі стандартами (нормативами); збільшення і зменшення при порівнянні дійсних витрат зі стандартами повинно бути розмежовано за причинами. Крім того, він пов’язав ідеї „стандарт – кост” з психологією. Основна мета теорії розглядалась „як викликання реакції на відповідний ряд стимулів”.</p>
Генрі Ренд Хетфілд (1866-1945)	<p>Один з авторів Положення про принципи бухгалтерського обліку, прибічник персоналістичного напрямку. Стверджував, що рахунок „Збитки і прибутки” – збірно-розподільчий, за пізнішою термінологією французької школи, рахунок-екран. На ньому протягом року фіксуються деякі дані, які списуються в результаті реформації. Самостійного значення рахунок не мав. Він трактував амортизацію як регулятив, вважав, що вона не має самостійного змісту, а є тільки втраченою частиною вартості, „бо все обладнання знаходиться на безупинному шляху на звалище”.</p>
А.Ч. Літлтон (... - ...)	<p>Прибічник інституалістського напрямку, відокремлював категорію ціни в політичній економії, де вона визначається попитом і пропозицією, і в бухгалтерському обліку, де вона визначається витратами. А.Ч. Літлтон дотримувався думки, що амортизація – основна частина витрат підприємства. При цьому він стверджував, що амортизаційний фонд збільшує капітал, тобто відбувається збільшення власних засобів. Описав передумови розвитку системи подвійного запису, а також визначив історичні передумови виникнення бухгалтерського обліку. Спільно з В.Е. Патеном розробив ряд основних принципів обліку (самостійно господарюючого суб’єкта, безперервності та ін.)</p>

Видатні Вчені	Внесок у розвиток обліку
Роберт Монтгомери (1872-1953)	Представник персоналістичної школи в англomовній обліковій думці, творець сучасного аудиту. В сфері обліку показав, що дивіденди – це частина прибутку, а не витрати підприємства. Обґрунтував необхідність принципу обачності (консерватизму) в оцінці балансових статей; одним із перших висловився за стандартизацію бухгалтерських процедур і тестування даних звітності при проведенні аудиту. Перший запропонував розробити кодекс професійної поведінки осіб облікової професії.
Джордж Олівер Мей (1875-1961)	Очолював інституалістську школу в Америці. Визначав вирішальне значення вартісного вимірника і суттєву роль аналізу господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку. Критерієм для вибору того або іншого методологічного підходу вважав корисність. Був категорично проти нав'язування державою будь-яких облікових принципів. Стверджував, що стандартизація повинна відбуватися знизу, а не зверху, тільки з врахуванням взаємних інтересів всіх учасників господарського процесу може бути досягнуто успіху. Зазначав, що необхідно поповнювати звіти пояснювальними записками, які містять опис принципів оцінки.
Вільям Ендрю Патон (1889-1991)	Запропонував перші американські бухгалтерські стандарти. Вважав, що бухгалтерський облік має дві мети: допомагати в прийнятті управлінських рішень і відобразити інформацію про господарські операції. Скептично відносився до управлінського обліку. Послідовно відстоював персоналістичний підхід, пропонував відобразити на спеціальних рахунках відхилення вартості акцій, які трактувалися як резерви, а не регулятиви. Вимагав переоцінки кожного виду цінностей за поточними ринковими цінами.
Чарльз Езра Шпруг (1842-1912)	Показав важливість і корисність абстрактного викладення бухгалтерських ідей. Написав праці: „Алгебра рахунків” (1880), „Філософія рахунків” (1908). Вважаючи цінності предметом бухгалтерського обліку, він описував їх таким балансовим рівнянням: $A = П + К$ , де: А – те, що я маю, і те, кому я вірю (дебітори), дорівнює П – те, що я повинен, плюс К – те, що я коштую. Це була логічна база для виведення подвійного запису. Ідея Ч.Е. Шпруга вважається вихідною точкою сучасної теорії обліку. Наголошував, що саме баланс розглядається як основа всієї фінансової звітності.

## ДОДАТОК Д

**Внесок вчених російської школи кінця ХІХ - початку ХХ ст.  
у розвиток теорії калькуляції**

<b>Вчений</b>	<b>Внесок у розвиток теорії калькуляції</b>
О.П. Рудановський (1863-1934)	Запропонував термін „собівартість” замість раніше існуючих: „своя вартість”, „загальна вартість”, „власна вартість”, „вартість виробництва”, „фабрична вартість” тощо. Вважав, що необхідно визначити дві собівартості: одну – за фактичними витратами, іншу – нормативну. Пропонував включати до собівартості тільки прямі витрати, відмічаючи, що непрямі витрати відшкодовуються за рахунок доданої вартості продукту і, відповідно, повинні списуватись на дебет рахунку „Прибутки і збитки”. Написав „Руководящие начала (принципы) фабричного счетоведения, вытекающие из понятия о себестоимости» (1925).
М.О. Блатов (1875-1942)	Зазначав, що виробнича калькуляція забезпечує: 1) вивчення всіх фактів, які формують фактичну собівартість продукції; 2) систематичний контроль за виконанням планових завдань щодо зниження собівартості; 3) одержання всіх необхідних даних для планування завдань щодо собівартості; 4) одержання всіх даних для встановлення відпускних цін; 5) визначення результатів госпрозрахункових бригад, цехів і підприємств в цілому; 6) виявлення і ліквідація „вузьких місць” в управлінні підприємством і організації виробничого процесу”. Написав працю, присвячену питанням калькуляції, – «Основы промышленного учета и калькуляции» (1939).
Р.Я. Вейцман (1870-1936)	Розвивав теорію калькуляції. Відстоював думку про те, що калькуляція як бухгалтерська категорія має два значення: 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого процесу (широке розуміння); 2) обчислення собівартості одиниці готової продукції або одноразово наданої послуги (вузьке розуміння). Першим визначив історичну обумовленість калькуляції виробничими відносинами. Написав праці „Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов» (1912), „Курс учета” (1936).

Вчений	Внесок у розвиток теорії калькуляції
Е. Е. Фельдгаузен (... - ...)	Критикував розповсюджені в ті часи методи розподілу загальних витрат пропорційно до ваги готових виробів чи їх вартості, або вартості матеріалів, або заробітної плати. Вважав ці методи недостатніми, оскільки не враховують сукупних зусиль всіх факторів виробництва. Пропонував на всі затрати заздалегідь визначати норми раз на десять років і затверджувати їх особливою радою або комісією експертів. Рекомендував реєструвати в обліку відхилення від цих норм і показувати їх як прибутки і збитки, а загальний розрахунок виконувати раз на місяць. Написав роботу „Нормальная заводская отчетность» (1888).
О.І. Гуляєв (... - ...)	Включав до складу собівартості: матеріали, заробітну плату, витрати механічної й електричної сили, амортизацію, причому два останніх види витрат відносив до собівартості, якщо вони беруть участь у створенні певного виду продукції. Рекомендував розподіляти накладні витрати пропорційно заробітної плати. Пропонував застосовувати рахунок „Випуск готової продукції”, а також вести аналітичний облік за заздалегідь встановленими обліковими цінами, а різницю між фактичною і кошторисною собівартістю відображати на рахунку „Збитки і прибутки”. Захистив кандидатську дисертацію на тему: „Вопросы учета и калькуляции обработки металлов» (1940). Написав працю, присвячену калькуляції, - «Фабрично-заводское счетоводство» (1914).
А.З. Попов (... - ...)	Досліджував ідеї попередньої, напівфабрикатної калькуляції. Пропонував розподіляти накладні витрати пропорційно до заробітної плати. Виступав проти застосування нормативів в обліку, висуваючи наступні аргументи: 1) будь-який результат виробництва є наслідком спільного впливу декількох факторів (витрат), звідси - не можна заздалегідь встановити нормативи витрат; 2) калькуляція в цьому випадку повинна використовувати нормативні ціни, а це призводить до викривлення реальних результатів господарської діяльності; 3) норму заробітної плати встановлювати взагалі неможливо; 4) велика і змінна номенклатура матеріалів і цін на них робить неможливим нормування їх вартісних витрат; 5) нормативні ціни не сприяють контролю за збереженням цінностей; 6) нормативні витрати не дозволяють аналізувати результати господарської діяльності; 7) купівельна сила грошей підтверджена коливанням, а це позбавляє нормативи будь-якого сенсу. Написав працю „Счетное искусство” (1909).

<b>Вчений</b>	<b>Внесок у розвиток теорії калькуляції</b>
В.І. Стоцький (1894 - 1941)	Створив загальну теорію калькулювання. Виділив сучасні види класифікації калькуляції і виробничих витрат. Поділив витрати на прямі та непрямі, на основні та накладні. Застосовував індексний метод для аналізу структури собівартості. Вказав на залежність методики складання калькуляції від цільового призначення. Показав, що нормативний метод не доповнює традиційні методи, а є принципово новим для вирішення ідей, пов'язаних з обліком витрат і обчисленням собівартості. Написав в 1931 р. праці: „Теория и практика калькулирования», «Калькуляция в условиях хозрасчета», «Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости».
І.М. Прокоф'єв (1896 - ....)	Досліджував питання собівартості сільськогосподарської продукції. Написав кандидатську дисертацію „Методика исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции в совхозах» (1939).
М.Х. Жебрак (1889-1962)	Досліджував нормативний метод обліку витрат і калькуляції собівартості. Показав, що адміністрація, аналізуючи витрати, повинна співвідносити їх не з виробами, а з особами, відповідальними за випуск продукції. Пропонував розділити рахунок виробництва на три рахунки: планових витрат на виробництво, відхилень від планових норм і змін норм та розцінок. Написав роботи «Методика калькулирования себестоимости в условиях изменения норм», „Основы планово-нормативного учета» ; Корреспонденция счетов при нормативном учете (1934), „Нормативный учет производства” (1943), „Основы нормативного метода калькуляции” (1948).

## ДОДАТОК Е

**Наукові праці українських вчених, присвячені обліку витрат і калькуляції собівартості (друга половина ХХ ст.)**

<b>Автор</b>	<b>Тема докторської дисертації</b>	<b>Інші наукові праці, присвячені обліку витрат і калькуляції</b>
І.О. Белебеха (... - ...)	„Проблемы учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции в сельском хозяйстве (на материалах УССР)” (1979)	„Учет и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции» (1975)
О.С. Бородкін (1930 - ...)	„Проблемы учета издержек и экономического эффекта новой техники” (1981)	„Учет производственных затрат в промышленности” (1973)
З. В. Гуцайлюк (1950 - ...)	„Учет и контроль в управлении эффективностью производства (методологические и организационные аспекты на примере пищевой промышленности)” (1992 р.)	„Оперативний контроль затрат у цукробуряковому виробництві” (1979)
В. О. Ластовець-кий (1928 - ...)	„Методология и организация учета затрат по факторам производства и центрам ответственности на предприятиях легкой промышленности” (1988)	„Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности” (1988)
В.Г. Лінник (1941 - ...)	„Учет и контроль производственной деятельности при разных формах хозяйствования” (1991)	„ Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств” (1986)
Ю. Я. Литвин (1929-2000)	„Проблемы нормативного метода учета затрат на производство в сельскохозяйственных предприятиях” (1974)	«Нормативный учет издержек на производствах в растениеводстве и животноводстве» (1969), «Нормативный метод учета издержек на производство в сельском хозяйстве» (1973) „Організація нормативного методу обліку витрат на виробництво в сільському господарстві” (1980), „Нормативний метод обліку в сільському господарстві” (1985)

Автор	Тема докторської дисертації	Інші наукові праці, присвячені обліку витрат і калькуляції
В. М. Олійник (1948 - ...)	„Региональные особенности интенсификации сельскохозяйственного производства в новых условиях хозяйствования” (1992)	„Прогресивні методи обліку витрат (вітчизняні і зарубіжні)” (1995)
М.Г. Чумаченко (1925 - ...)	„Проблемы учета и экономического анализа в управлении промышленным производством” (1970)	«Графические методы изучения зависимости между объемом производства и себестоимостью продукции» (1959), «Учет выпуска и реализации готовой продукции» (1962), «Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции» (1965), «Нормативный учет производства в приборостроении» (1967), «Анализ выполнения плана по себестоимости промышленной продукции» (1968) та інш.

## ДОДАТОК Ж

**Внесок вчених світових бухгалтерських шкіл  
(кінець XIX - початок XX ст.) в розвиток категорії „баланс”**

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
<b>Італійська школа</b>	
<i>юридичний напрям</i>	
Дж. Чербоні	Зазначав, що рахунок власника і рахунок агентів і кореспондентів створюють вищий рахунок - господарський баланс, по якому проводяться всі без виключення операції господарства.
К. Белліні	Говорив про необхідність створення двох балансів: один – майновий, другий – фінансовий. Перший відображає відношення власника з агентами та кореспондентами і включає весь традиційний актив, усю кредиторську заборгованість та зміни капіталу. Другий відображає відношення з адміністратором і включає весь перелік результатних рахунків.
Дж. Россі	Розвивав вчення про бухгалтерський баланс, в результаті чого, зароджується окрема наука – статмологія. Запропонував шахову форму рахівництва (1889 р.). Розклав шаховий баланс на окремі картки. Стверджував, що звітність (баланс) є узагальнюючим документом і відображає господарський стан підприємства, поєднуючи три види управлінських функцій: економічні (актив), юридичні (пасив), і адміністративні (звіт про фінансовий стан).
<i>Економічний напрям</i>	
Е. П. Леоте, А. Гільбо	Стверджували, що баланс є наслідком подвійного запису і заданий системою рахунків, є головною категорією обліку. Зазначали, що баланс – „синтез рахунків, які не закрилися”- передбачає вирівнювання двох „мас”: активної і пасивної. До першої пропонували відносити основні і оборотні засоби, витрачені засоби (вкладені в незакінчені процеси), засоби у дебіторів і збитки. До другої – власні засоби, засоби кредиторів і прибутки. Запропонували баланс -”нетто” (з регулюючими рахунками) і баланс – „брутто” (без них). Вимагали щорічно складати баланс народного багатства в межах загального рахівництва всього народного господарства.
Ф. Беста	Поділяв баланс підприємства не тільки по вертикалі, але й по горизонталі. Вимагав проводити оцінку в балансі за поточними цінами.



Продовж. додатка Ж

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
<b>Італійська школа</b>	
<i>Компромісний напрям</i>	
Дж. Дзаппа	Вважав, що мета складання балансу зводиться до відображення взаємозв'язків між його статтями, а сам баланс – наслідок оборотів, відображених у звіті про фінансові результати. Пропонував оцінювати статті балансу за поточними цінами. Вважав, що об'єкт, розміщений в балансі, містить ширшу інформацію, ніж взятий окремо. Зазначав, що актив - це ресурси, призначені для очікування майбутніх прибутків.
<b>Французька школа</b>	
Л. Сей	Висловлювався про баланс у зв'язку з обчисленням прибутку. Підкреслював, що справжня величина прибутку може бути встановлена тільки за період від балансу початкового (відкриття підприємства) до балансу ліквідаційного (закриття підприємства). Піддавав критиці погляди своїх колег на річний баланс як кінцевий. Зазначав, що всі баланси – місячні, піврічні, річні тощо – тільки проміжні, попередні.
Ж.Б. Дюмарше	Першим здійснив типологічний аналіз балансу. Визначав три типи балансу: капітал (K+1), немає капіталу (K0), капітал в активі (K-1). Кожен з них був представлений трьома видами в залежності від характеру сальдо рахунку „Прибутки і збитки”: пасивне сальдо (P+1), немає сальдо (P0), активне сальдо (P-1). Таким чином, виділялось дев'ять основних типів балансу, які потім збільшувались до двадцяти семи шляхом введення динамічних і потенційних елементів – трьох сальдо для кожного з елементів K і P: початкового, кінцевого і потенційного. Зазначав, що факти господарського життя викликають в балансі чотири види змін: 1) активні пермутації, 2) пасивні пермутації, 3) компенсаційні модифікації, 4) результатні модифікації.
Р. Лефор	Зазначав, що баланс - синтез трьох складових: права, цінностей, особи. Суть обліку в праві, а право – суть бухгалтерії.
П. Гарньє	Вважав, що баланс – це наслідок рахунку „Прибутки і збитки”. Запропонував диференційний баланс, який лежить в основі національного рахівництва (макрообліку).
Ж. Бурнісьєн	Писав, що баланс – це „бюлетень здоров'я підприємства”, який представляє ні що інше як порівняльний аналіз маси цінностей, якими володіє підприємство, та прав власності на ці предмети.

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
<b>Німецька школа</b>	
<i>Статичне трактування балансу</i>	
І.Ф. Шер	<p>Вважав основою обліку не рахунки, а баланс, тому зазначав, що облік починається з балансу, з якого випливають рахунки. Писав, що „ баланс початковий і баланс заключний складають альфу і омегу будь-якого рахівництва”. Дав визначення: „баланс - це рівність між активом і пасивом, побудована в формі рахунків в заключний день операційного циклу”. Підкреслював, що „будь-яка бухгалтерія, яка не спирається на вступний баланс, недосконала і не відповідає господарським і юридичним вимогам”. Дав визначення проміжного балансу як такого, що „складається на будь-який момент між початком і кінцем операційного року”. В основу балансу поклад рівняння капіталу: <math>A - П = K</math>, а сам баланс трактував як засіб для розкриття стадій кругообігу капіталу. Вперше спробував аналізувати баланс (шляхом оборотності засобів, знаходження „точки безбитковості” (мертва точка), нарахування витратомісткості тощо). Написав працю „Бухгалтерія і баланс”(1921).</p>
М. Берлінер	<p>Вважав, що баланс господарства повинен відобразити не тільки стан та склад майнової маси, а й те, як і ким готівкова маса майна повинна бути розподілена у випадку припинення діяльності господарства. Стверджував, що в активі балансу представлене майно підприємства, а в пасиві – план його розподілу. Кожний баланс розглядав як ліквідаційний. Написав працю „Бухгалтерская и балансовая теория”.</p>
Г. Нікліш	<p>Створив загальне вчення про статичний баланс, у відповідності до якого баланс – це перетворений інвентар. Пасив включає рахунки власника і кредиторів, рахунки бувають активні і пасивні. Зазначав, що баланс дає точне обчислення вартості майна, яке знаходиться у власності підприємства і яке повинно бути представлене за ціною можливої реалізації на дату складання балансу. Вважав, що основна задача балансу – захист інтересів кредиторів.</p>
Г. Хольцер	<p>Запропонував „квантифікаційний” баланс. Вважав, що баланс - це знаряддя нарахування вартості. Визначаючи сутність балансу, виходив з його зовнішньої форми. Представляв баланс у вигляді двох окремих, рівних по сумі, груп рахунків. Всі рахунки поділяв на два ряди: майна і капіталу, між якими існує певний кореспондуючий зв'язок.</p>

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
В. Ле Кутр	Зазначав, що баланс відображає актив і пасив підприємства в стані миттєвого спокою, і тому вважав його статичним за своєю природою. Запропонував теорію тотального балансу, який будується на двох принципах: ясності і правдивості. Підкреслював значення балансу для різних осіб: керівника, власника, кредиторів, товариства в цілому. Зазначав, що баланс потрібно будувати і розуміти з точки зору його адресата.
<i>Динамічне трактування балансу</i>	
Е. Шмаленбах	Запропонував теорію динамічного балансу, відповідно до якої динамічний баланс – співвідношення активного і пасивного резерву сил, що показує фінансові результати з врахуванням часових відносин між матеріальними і фінансовими оборотами. Визначав актив (за виключенням грошових коштів) як витрати, які ще не стали доходами, а пасив як доходи, які ще не стали витратами. Зазначав, що баланс відображає не стан господарських засобів та їх джерел, а навпаки, рух засобів і джерел. Вважав, що баланс повинен складатися за окремі проміжки часу існування підприємства (проміжний баланс).
Е. Косіоль	Поглибив вчення про динамічний баланс. Виділяв граничні (початковий і заключний баланси, які виступають ніби метрикою про народження і довідкою про смерть підприємства) і проміжні баланси, які складаються за певний проміжок часу роботи підприємства: місяць, рік тощо. Пов’язував поняття балансу з платіжним процесом, в якому виділяв дві вартості (надходження і витрати), рівні між собою. Критикував погляди прихильників статичного напрямку за те, що вони виводили баланс з інвентарю, оскільки такий підхід, на його думку, може призвести до протиставлення активу і пасиву, тоді як актив і пасив є знаряддям обліку руху вартості, а сам баланс – засобом періодичного виявлення результату господарської діяльності. Написав працю „Балансова реформа і єдиний баланс” (1949)
<i>Інші погляди</i>	
П. Герстнер	Написав працю „Анализ баланса” (1926), в якій сформулював п’ять правил для оцінки пасиву і п’ять правил для оцінки активу і одне для оцінки взаємозв’язку пасиву і активу.
Й. Буррій	Висунув концепцію статико-динамічного балансу, синтезуючи вчення Г. Нікліша і Е. Шмаленбаха. Від першого введено тотожність: $a = p$ – актив тотожний пасиву, від другого: $R=P$ – витрати тотожні надходженню. Звідси виводився статико-динамічний баланс: $a+R=p+P$ . Ліва частина балансу показує, як використовуються засоби, наведені в правій частині.

Продовж. додатка Ж

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
Г. Зоммерфельф	Розробив євдинамічний баланс, об'єктом якого є грошовий цикл: гроші – запаси - готова продукція – реалізація – гроші. Синтезував погляди Е. Шмаленбаха і Г. Бідермана.
Ф.Ю.А. Шмідт	Написав працю „Органічний щоденний баланс” (1929). Вважаючи будь-яке підприємство живим організмом, рекомендував складати органічний баланс. Стверджував, що чим швидше знецінюються гроші, тим частіше необхідно складати баланс, який повинен відображати фінансовий стан підприємства і його прибуток. Зазначав, що і баланс, і калькуляція собівартості мають складатися щоденно, а як оцінка повинна використовуватися відновлювальна вартість. Спробував синтезувати динамічне та статичне трактування балансу. Вважав, що облік - це динаміка, баланс - це статика, а аналіз балансу – порівняльна статика.
<b>Англо-американська школа</b>	
Л. Р. Діксі	Вважав, що призначення балансу полягає в чіткому розподілі фінансових результатів між суміжними звітними періодами і правильному відображенні фінансового стану підприємства.
Ф. Пікслей	Стверджував, що баланс слугує внутрішнім цілям управління підприємством, його актив представлений придбаними засобами, адміністрація підприємства повинна знати, скільки коштували підприємству ці засоби, і мати правильно визначений прибуток або збиток (інституалістський напрям). Періодичність складання балансу повинна залежати від господарського циклу, а баланс слід складати для адміністрації підприємства.
Г. Свіней	Стверджував, що баланс відображає витрати, здійснені в одному звітному періоді, а доходи від них будуть показані в іншому (персоналістичний напрям). Говорив, що баланс потрібно складати один раз на рік для зовнішніх користувачів.
І. Фішер	Вважав, що звіт про фінансовий стан – причина, а баланс – його наслідок. Підкреслював, що баланс повинен планомірно впливати із загальної фінансової та економічної політики підприємства. Актив балансу – це капітал підприємства, і його величина визначається не тим, скільки було в нього вкладено, а тим, скільки він може принести прибутку.
Др. Скотт	Вважав, що баланс відображає причину господарської діяльності, а звіт про фінансові результати - наслідок, так як капітал приносить прибуток, а не навпаки. Говорив, що пасив балансу – це капітал, актив – опис майна; майно коштує стільки, скільки за нього було сплачено. Розглядав баланс як основну категорію, що характеризує фінансовий стан фірми.

## ДОДАТОК 3

## Внесок російської бухгалтерської школи в розвиток категорії „баланс”

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
Є.Є. Сіверс	Зазначав, що баланс є наслідком записів по рахунках. Баланс не залежить від інвентарю.
А.М. Вольф	Протиставляв рахунок балансу. Баланс трактував як наслідок ведення рахунків.
П.І. Рейнбот	Трактував баланс як рахунок, що закриває інші синтетичні рахунки. Стверджував, що заповнення балансу повинно передувати складанню інвентарю.
М.О. Блатов	Був прихильником вчення „від рахунку до балансу”. Стверджував, що баланс є наслідком подвійного запису. Поділяв баланс на дві частини: першу частину називав „обліковим аналізом або балансоведенням у вузькому розумінні слова”, а другу частину – „економічним аналізом або балансоведенням у широкому розумінні слова”. Здійснив класифікацію балансів за шістьма ознаками: 1) за джерелами складання (інвентарний, книжковий, генеральний); 2) за строками складання (початковий, операційний, ліквідаційний); 3) за обсягом (простий, зведений, складний); 4) за повнотою оцінки (брутто, нетто); 5) за змістом (оборотний, сальдовий); 6) за формою (двосторонній, односторонній, шаховий). Основні ідеї, щодо балансових теорій, викладені в працях: „Балансоведение” (1930), „Баланс промышленного предприятия и его анализ” (1940).
М.С. Помазков	Розвивав балансову теорію. Написав працю „Баланс как метод учета” (1934).
В.Д. Белов	Проводив межу між інвентарем та балансом. Зазначав, що баланс - це висновок із книг, а інвентар – опис із природи, за допомогою якого можна уточнити баланс. Баланс представляє всю історію руху коштів, інвентар – це статистична робота, яка констатує наявність натуральних залишків. Стверджував, що рахунок „Баланс” переважає над всіма іншими рахунками і зводить їх до однієї структурної системи. Баланс є метою бухгалтерської роботи.
І.Р. Ніколаєв	Відмічав, що вимоги „точного” балансу (відображення в балансі всього того, що має або повинно мати місце в житті) є утопічними. Розвивав реалістичний напрям бухгалтерського обліку. Зазначав, що весь актив і всі сальдо рахунків, які відображені в ньому, є не що інше як раніше здійснені витрати, які для підприємства повинні виступати як витрати майбутніх періодів. Написав працю „Проблема реальности баланса” (1926), „Балансоведение” (1930).

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
М.С. Лунський	Запропонував балансову теорію. Розумів баланс як групування одних і тих самих засобів за двома ознаками: за складом і за джерелами. Ввів у теорію обліку „суттєве„ і „належне”. Категорії „суттєве” відповідає інвентар, „належне” – баланс. Зводив інвентар до балансу і будував його на інвентарі, перетворюючи належне в суттєве. Був прихильником статичного балансу. Вважав, що баланс, за винятком статей каси і поточного рахунку, акумулює витрати і доходи підприємства. Стверджував, що закон подвійності є наслідком закону балансу. Баланс розумів не як кінцевий етап бухгалтерії, а як точку відправлення. Розширив поняття „пасив” і розповсюдив його і на власні засоби. Для розкриття змісту пасиву запропонував слово „джерело”. В 1928 р. видав статтю „Балансовая теория двойного учета”.
Р.Я. Вейцман	Був прихильником балансової теорії подвійного запису. Розумів баланс як синтетичний обліковий показник. Рекомендував всі частини активу розбити на дві групи: „средства в фазе производства” і „средства в фазе обращения”. Розробив наступне групування: для активу - 1) основні засоби, 2) засоби в обігу, 3) засоби поза обігом (відвернені засоби); для пасиву - 1) фонди, 2) кредити, 3) регулюючі статті, 4) результати.
Н.Р. Вейцман	Дослідив структуру та оцінку балансів радянських соціалістичних підприємств в книзі „Курс балансоведения” (1927). Вивчав баланси підприємств США та інших держав з розвинутою ринковою економікою. Досліджував питання аналізу балансу промислового підприємства. Написав праці: „Балансы капиталистических предприятий” (1947), „Балансы капиталистических предприятий и их анализ” (1956), „Как анализировать баланс промышленного предприятия” (1961).
В.І. Стоцький	Трактував баланс за Р.Я. Вейцманом, виходячи з основних передумов балансової теорії. Говорив, що баланс є синтетичним показником фінансового стану, складу засобів і результатів роботи підприємства, який відображений в грошовому вираженні на певний момент часу, але поділяв погляди Є.Є. Сіверса і М.О. Блатова і вважав, що баланс впливає з рахунків і, відповідно, містить у собі всю систему бухгалтерських рахунків. Вважав, що актив впливає з пасиву, тому розпочинав аналіз групування балансових статей справа наліво. Проводив два паралельних розчленування і пасиву, і активу за функціональною ознакою (формування засобів) та за цільовим призначенням. Написав працю „Баланс промышленного предприятия и его анализ” (1941).

Автор	Внесок у розвиток категорії „баланс”
М.А. Кіпарісов	Розвивав і відстоював статичну школу балансу. Використовував досвід німецької бухгалтерської школи. Вважав, що рахунки впливають із балансу. Написав праці: „Основы балансоведения” (1928), „Элементарный курс балансового учета” (1933), „Теория балансового учета” (1937), „Балансовый учет в советской кооперативной торговле” (1938), „Построение бухгалтерского баланса”(1940).
Г. А. Бахчисарайцев	Розвивав ідею балансової теорії обліку. Зазначав, що баланс – рахункове зображення підприємства у вигляді однієї таблиці й у вигляді збірника рахунків. Стверджував, що всі методи прикладної бухгалтерії повинні впливати з поняття про баланс та базуватися на ньому, тому що баланс - це початок та кінець рахівництва. Написав наукові праці, присвячені балансу: „Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и о балансе” (1908), „Первые уроки бухгалтерии в началах моей балансовой теории” (1926).
О.М. Галаган	Стверджував, що об’єктом рахунковедення є баланс конкретного одиничного господарства. Зазначав, що спостереження в бухгалтерському обліку має дві мети: 1) виявлення загального стану господарства на певний момент часу існування (статика господарства) і 2) аналіз поточної роботи господарства.
М.А. Леонтьев	Запропонував власний варіант розмежування балансу, новизною якого було виділення в окремий розділ перерозподілених засобів в активі і зобов’язань по розподіленню в пасиві. Написав працю „Теория бухгалтерского учета (учебный материал)” (1951).
О.П. Рудановський	Виділяв дві аксіоми в моделі бухгалтерського балансу: Л. Пачолі – про рівновеликість дебету і кредиту та Е. Пізані – про рівновеликість сальдо динамічних і статичних рахунків. Досліджував питання статички і динаміки балансу. Виводив балансоведення з математики. Проголошував баланс символом юридичних, економічних і фінансових відносин. Досліджував проблему горизонтального поділу балансу, що призвело до його розкладу на аналітичні баланси, а саме: постачання, виробництва, збуту. Написав праці: „Основания теории учета баланса в условиях падающей валюты» (1923), „Анализ баланса”(1925), „Построение баланса” (1926), „Построение государственного баланса” (1928), „Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета” (1928).

<b>Автор</b>	<b>Внесок у розвиток категорії „баланс”</b>
А.Я. Локшин	Був видатним державним балансознавцем. Під його керівництвом і редакцією були видані перші зведені баланси соціалістичної промисловості. Доповнив існуючу класифікацію балансів (за джерелами складання, за терміном складання, за обсягом, за змістом, за формою) новою класифікацією – за часовою орієнтацією – провізорний (включає орієнтовані дані за останні дні звітнього періоду); перспективний (розраховується на наступний звітний період, включаючи дані, що очікуються); директивний (включає значення директивно заданих показників). Написав працю „Баланс промышленного предприятия и его анализ” (1913).
Я.М. Гальперін	Розробив теорію бухгалтерського балансу. Розглядав баланс як подвійне групування господарських засобів, вважаючи подвійний запис тільки технічним прийомом, який впливає з необхідності безперервного обліку засобів господарства та джерел їх утворення. Пов’язував розділи балансу зі стадіями процесу відтворення. Поділив актив на засоби в трьох сферах: виробництва, обігу та споживання (економічне трактування активу), а пасив - на власні та залучені ресурси. Написав наступні праці: „Основы балансоведения» (1924), „Основы балансоведения» (1925), „Учебник балансоведения (методы учета на основе баланса)» (1926), «Очерки теории баланса» (1929), «Очерки теории баланса, по лекциям, читанным в Тифлисском счетном институте» (1930), «Курс балансового учета» (1934).



## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Білуха, М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с. – ISBN 966-7376-41-9.
2. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
3. Бутинець, Т. А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація [Текст] / Т. А. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 412 с. – ISBN 966-7570-19-3.
4. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – 100 с. – ISBN 966-683-006-X.
5. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. : у 2-х ч. – 2-е вид., доп. і перероб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – Ч. 1. – 512 с. – ISBN 966-683-012-4.
6. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб.: у 2-х ч. – 2-е вид., доп. і перероб. – 2-е вид., доп. і перероб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – Ч. 2. – 512 с. – ISBN 966-683-012-4.
7. Бутинець, Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., допов. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с. – ISBN 966-7570-41-X.
8. Бухгалтерский учет в афоризмах [Текст]. – М. : Современная экономика и право, 2000. – 72 с. – ISBN 5-472-00528-0.
9. Бухгалтерський словник [Текст] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2001. – 224 с. – ISBN 966-7570-85-1.
10. Валдайцев, С. В. Оценка бизнеса и инновации [Текст] / С. В. Валдайцев. – М. : Филинь, 1997. – 336 с. – ISBN 5-900855-74-0.
11. Велика Історія України [Текст]. – К. : Глобус, 1993. – Т. 1. – С. 19.
12. Виговська, Н. Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи [Текст] / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 340 с. – ISBN 966-7440-15-3.

13. Галузіна, С. М. Международный учет и аудит [Текст] / С. М. Галузіна, Т. Ф Пупшис. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с. – ISBN 5-469-01051-1.
14. Гальперин, Я. М. Курс истории бухгалтерського учета [Текст] / Я. М. Гальперин, Н. А. Кипарисов, Н. А. Леонтьев. – М. : Госпланиздат, 1945. – 225 с.
15. Гольцова, С. М. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Суми : Університетська книга, 2007. – 254 с. – ISBN 966-680-360-6.
16. Горелов, И. Д. Развитие бухгалтерского учета и потребительской кооперации дореволюционной России [Текст] / И. Д. Горелов. – М. : Экономика, 1960. – 59 с.
17. Грабова, Н. М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / Н. М. Грабова; під ред. М. В. Кужельного. – 5-те вид., доп і перероб. – К.: А.С.К., 1998. – 223 с. – ISBN 966-539-107-0.
18. Григорьев, В. В. Оценка предприятия: теория и практика [Текст] / В. В. Григорьев, М. А. Федотова. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 320 с. – ISBN 5-86225-289-4.
19. Давня Історія України [Текст] : у 2-х кн. – К. : Либідь, 1995. – Кн. 2. – С. 26.
20. Історія української та зарубіжної культури [Текст] : навч. посіб. / С. М. Клапчук, Б. І. Білик, Ю. А. Горбань [та ін.] ; за ред. С. М. Клапчука. – 6-те вид., випр. і доп. – К. : Знання - Прес, 2007. – 358 с. – ISBN 966-311-056-2.
21. Ковалев, А. П. Оценка стоимости активной части основных фондов [Текст] : учебно-методическое пособие / А. П. Ковалев. – М. : Финстатинформ, 1997. – 175с. – ISBN 5-7866-0015-7.
22. Козырев, А. Н. Оценка интеллектуальной собственности [Текст] / А. Н. Козырев. – М. : Экспертное бюро. – М., 1997. – 289 с. – ISBN 5-86065-018-3.
23. Коршунов, В. І. Організація бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах : монографія / В. І. Коршунов. – Х. : Основа, 1999. – 226 с.

24. Кужельний, М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. В. Кужельний., В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с. – ISBN 966-574-000-8.
25. Лановик, Б. Д. Економічна історія Світу та України [Текст] : підручник / Б. Д. Лановик, З. М. Матисякевич, Р. М. Матейко. – Тернопіль : Економічна думка, 1997. – 479 с. – ISBN 5-11-004629-8.
26. Лишиленко, О. В. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 632 с. – ISBN 966-8568-50-8.
27. Лучко, М. Р. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки [Текст] / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – Тернопіль : Зорепад, 1998. – 151 с.
28. Маздоров, В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР / В. А. Маздоров. – М. : Финансы, 1975.
29. Макаров, В. Теория бухгалтерского учета [Текст] / В. Макаров, М. Белоусов. – М. : Госфиниздат, 1955.
30. Малий словник історії України [Текст] / В. Смолій, С. Кульчицький, О. Майборода [та ін.]. – К. : Либідь, 1997. – 464 с. – ISBN 5-325-00781-5.
31. Малькова, Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? [Текст] / Т. Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 304 с. — ISBN 5-279-00763-3.
32. Малюга, Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [Текст] : навч. посіб. / Н. М. Малюга ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2003. – 476 с. – ISBN 966-683-016-7.
33. Малюга, Н. М. Оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с. – ISBN 5-7763-4592-8.
34. Миддлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений [Текст] : пер.с англ. / Д. Миддлтон ; под ред. И. И. Елисеевой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с. – ISBN 5-85177-001-5.

35. Митюшкин, Т. С. Бухгалтерский учет в МТС [Текст] / Т. С. Митюшкин. – М. : Государственное издательство сельскохозяйственной литературы, 1952.
36. Мних, Є. В. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти) [Текст] / Є. В. Мних, В. Є. Швець, І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2000. – 208 с.
37. Остап'юк, М. Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти) [Текст] : монографія / М. Я. Остап'юк., Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко. – Ужгород : Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.
38. Палий, В. Ф. Финансовый учет [Текст] : учеб. пособ. : в 2 ч. / В. Ф. Палий, В. В. Палий. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. – Ч. 1 – 304 с.
39. Палий, В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета [Текст] / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.
40. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах [Текст] : учеб. пособ. / Д. А. Панков. – Минск : Экоперспектива, 1998. – 238 с. – ISBN 985-6102-19-7.
41. Пачоли, Л. Трактат XI: О счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. – К. : Эксперт-Про, 2000. – 80 с. – ISBN 966-95765-3-9.
42. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. – М. : Статистика, 1974. – 160 с.
43. Помазков, Н. С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи [Текст] / Н. С. Помазков. – Л. : Экономическое образование, 1929. – 242 с.
44. Пушкар, М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності [Текст] : навч. посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 223 с. – ISBN 966-7952-22-3.
45. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, Карт-бланш, 1999. – 422с. – ISBN 966-7411-37-0.

46. Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения [Текст] / Я. В. Соколов, В. Ф. Палий [и др.]. – М. : Книжный мир, 1998. – 208 с.
47. Рувер, Р. Как возникла двойная бухгалтерия [Текст] / Р. Рувер ; пер. с англ. А. Ф. Мухина. – М. : Госфиниздат, 1958.
48. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – ISBN 5-85177-017-1.
49. Соколов, Я. В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
50. Соколов, Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
51. Соловьева, О. В. Международная практика учета и отчетности [Текст] : учебник / О. В. Соловьева. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 332 с. – ISBN 5-16-001948-0.
52. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 1998. – 448 с. – ISBN 996-574-145-4.
53. Субтельний, О. Історія України [Текст] / О. Субтельний. – К. : Либідь, 1992. – С.18. – ISBN 5-325-00451-4.
54. Ткач, В. И. Международная система учета и отчетности [Текст] / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 160 с. – ISBN 5-279-00948-2.
55. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бред ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с. – ISBN 5-279-01669-1.
56. Чембер, Н. Е. Бухгалтерский учет [Текст] / Н. Е. Чембер, Н. Н. Сухова. – М. : Финансы, 1976.
57. Чижевська, Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики [Текст] / Л. В. Чижевська. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 408 с. – ISBN – 966-7570-41-X.

58. Чумаченко, М. Г. Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні та міжнародні стандарти обліку [Текст] / М. Г. Чумаченко. – К. : Інститут фінансових і банківських досліджень академії економічних наук України, 1997. – 300 с.
59. Шепітко, Г. Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посіб. / Г. Ф. Шепітко. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2001. – 269 с. – ISBN 966-7942-38-4.
60. Ярошенко, Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні [Текст] : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, В. Л. Павленко. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – 240 с.