

Основні засоби відіграють одну із головних ролей в необоротних активах підприємства, що зайняті у виробничо-господарській діяльності. Тому прозора і достовірна інформація щодо основних засобів має велике значення для управлінського складу при аналізі оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

1. Сопко В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / В. Сопко, В. Карев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 11–15.

2. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11–18.

3. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 13–17. – Ст. 112. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. П(С)БО 7 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

5. МСБО 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Затверджені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30 верес. 2003 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 10. – С. 3–13.

Х. Гбур, О. Греля

Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СВІТОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ

Бухгалтерський облік - один із небагатьох предметів, становлення і розвиток якого довгий час базувалося лише на практичному досвіді і не мало власної, чітко розробленої теорії. Теорії бухгалтерського обліку, яку можна назвати наукою, менше двохсот років.

У галузі бухгалтерського обліку можна виділити декілька історичних етапів розвитку визначальних облікових наукових шкіл, які найбільше вплинули на формування світової облікової думки, у тому числі в Україні:

– XIX ст. – італійська облікова наукова школа;

– XIX ст. – французька облікова наукова школа;

– перша половина XX ст. – німецька облікова наукова школа, друга половина XX ст. і до наших днів – американська облікова наукова школа.

Італійська школи рахівництва, об'єднала в собі ломбардську, тосканську й венеціанську облікові школи.

Ломбардська школа пов'язана з ім'ям Франческо Вілли (1801-1884), який об'єднав юридичну й економічну мету обліку і розглядав облік з точки зору адміністративного права. Саме з його іменем пов'язано виникнення обліку як теоретичної дисципліни. 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.

Представники ломбардської школи виділяли в обліку: теорію обліку (економіко-адміністративні відносини); правила ведення реєстрів та їх практичне використання; організацію управління (у т.ч. ревізію рахунків).

Організація управління – частина адміністративного права, вона здійснюється не шляхом контролю цінностей, а за допомогою контролю діяльності працівників підприємства, з яких вирішальну роль відіграють матеріально відповідальні особи – зберігання, як їх називав Ф. Вілла.

Зберігання, отримуючи цінності, брали на себе відповідальність перед власником, яка збільшується при надходженні і зменшується при списанні цінностей.

Ф. Вілла писав, що усі рахунки в обліку повинні відкриватися зберігачам (особам, які працюють усередині підприємства) і кореспондентам (особам, стороннім щодо підприємства).

Оскільки управління передбачає постійне переміщення прав і зобов'язань між зберігачами і кореспондентами, виникає необхідність безперервного збільшення відповідальності в одних і зменшення її в інших осіб. Таку координацію прав і зобов'язань здійснює подвійний запис. Особа, чия відповідальність збільшується, – дебетується, а та чия відповідальність зменшується, – кредитується.

Таким чином, Ф. Вілла перейшов від персоніфікації рахунків до їх персоналізації. При цьому об'єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні і грошові цінності, що зумовлюють ці відносини.

Систему рахівництва Ф. Вілла поділяв за типами господарств. Частинами цієї системи були три групи рахунків: депозитні (майнові); особисті (розрахунків) та підсумкові (рахунок "Прибутки та збитки", рахунки вступного та заключного балансу).

Ф. Вілла вважав, що для того, аби бухгалтерія піднялася до рівня науки, вона має досліджувати свої принципи й категорії. Головна праця Ф. Вілли вийшла у світ у 1840 р., і цей рік можна вважати початком народження науки про бухгалтерський облік.

Засновником тосканської бухгалтерської школи вважається Франческо Марчі (1822-1871), який був переконаним прихильником персоналізації рахунків і розвивав юридичний напрям в обліку. Згідно з Ф. Марчі, суть підприємства – в людях, які в ньому працюють. Тому необхідно виділити чотири групи осіб – агентів (матеріально-відповідальних осіб), кореспондентів (осіб, з якими проводяться розрахунки), адміністратора і власника. Він вважав, що за кожним рахунком стоїть певна персона, тому свою теорію називав персоналістичною. Всі особи, пов'язані з підприємствами, перебувають у певних юридичних відносинах, зміст яких розкривається в обліку. Кожен факт господарського життя зводиться до зміни юридичних відносин між учасниками господарського процесу. Цей підхід привів Ф. Марчі до формулювання правила подвійного запису. [1, с. 134]

Згодом тосканську бухгалтерську школу очолив творець логісмографії Джузеппе Чербоні (1827-1917). Логісмографія – це багатоступінчаста класифікація, що забезпечує нескінченну аналітичність обліку, в якому всі рахунки персоніфіковані, при цьому аналітичний поділ рахунків називається декомпозицією або диференціацією, а синтетичне узагальнення – композицією або інтеграцією.

На тверде переконання Д. Чербоні, ведення обліку передусім має вивчати людину. Бухгалтер реєструє тільки зовнішні факти, але "зовнішні факти, – писав Д. Чербоні, – є лише наслідками внутрішніх рухів нашої душі".

Усю наукову роботу в галузі обліку він поділив на чотири етапи: 1) дослідження фактів господарського життя, з метою розкриття, з одного боку, дії об'єктивних законів, що регулюють господарську діяльність підприємства, а з другого – суб'єктивних вчинків адміністраторів і тих результатів, до яких ці вчинки приводять; 2) дослідження господарської структури, функцій та їх ефективності в загальній системі управління підприємством; 3) вивчення математичних методів з метою вибору апарату опису фактів господарського життя; 4) логісмографічне дослідження фактів шляхом їх координування з метою виявлення юридичної та економічної сутності, а також впливу на господарство в цілому.

У логісмографії слід розрізняти теорію і форму рахівництва. В основі теорії лежать два принципи: персоналістичності – за кожним рахунком неодмінно має стояти особа або група осіб (без особи немає рахунку), і дуалістичності – окреме сальдо рахунку власника та окреме сальдо сукупного рахунку агентів і кореспондентів.

Принцип дуалістичності відомий як постулат Д. Чербоні. Сума кредиторської заборгованості підприємства його власникові завжди дорівнює сальдо розрахунків цього підприємства зі своїми агентами і кореспондентами.

Засновником венеціанської школи був Фабіо Беста (1845-1923), який вважав, що облік як засіб господарського контролю вивчає рух цінностей, який, своєю чергою, пов'язаний з діями людей з управління і контролю. Йому належить розроблення теорії капіталу – концепції, згідно з якою об'єктом обліку є не цінності як такі, а їхня вартість. Теорія капіталу – вчення про управління і контроль, яке ґрунтується на вартісній інтерпретації бухгалтерського балансу, де загальний обсяг вартості є капіталом, вкладеним у підприємство, котрий складається з окремих елементів, кожний з яких має свій рахунок.

Венеціанська школа бухгалтерського обліку розвивала економічний напрям, згідно з яким облік має вивчати не кількісну і якісну структуру господарських цінностей, а їх вартість. Тобто основою обліку має бути не реєстрація юридичних відносин, а зміни у складі матеріальних цінностей. Звідси факти господарського життя, які не викликають змін вартості, не потрібно відображати на бухгалтерських рахунках.

Спроби синтезувати ідеї венеціанської облікової школи зробив Еммануель Пізані (1845-1915) у своїх працях, присвячених статмографії (від грец. статмо – баланс і графія – опис). Статмографія – це вчення про баланс, яке впливає з механістичного розуміння обліку, в якому методи обліку розробляються логічним (від балансу до рахунку), а не історичним (від рахунку до балансу) шляхом.

Е. Пізані уподібнював господарський процес механізму, в якому бухгалтерія вивчає три види операцій: динамічні (майнові рахунки), статичні (рахунки чистого майна) і статико-динамічні.

Зовні статмографія відрізнялася від логісмографії тим, що в логісмографії дні, за які виконується реєстрація, зазначені по горизонталі таблиці, а рахунки, в яких проводять реєстрацію – по вертикалі. У статмографії, навпаки, рахунки, в яких проводять реєстрацію – по горизонталі, а дні, за які виконується реєстрація, зазначені по вертикалі таблиці.

Оцінюючи праці Е. Пізані, сучасники підкреслювали, що він перебував під впливом своїх попередників і вважав, що бухгалтер констатує об'єктивно існуючі категорії подібно до того, як інженер винаходить машини.

Представник венеціанської школи бухгалтерського обліку Дж. Л. Кріта розвивав економічний напрям в обліку, трактував облік як економічну науку, мета якої – виявлення результатів діяльності підприємства. Подвійний запис він розглядав як наслідок змін у складі цінностей: дебет указує на їх збільшення, а кредит – на зменшення. Прихильниками економічного напрямку у цій школі були також В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальоне, А. Стабіліні, які стверджували, що на рахунках обліковуються саме матеріальні цінності, і називали свою теорію матеріалістичною.

За всього розмаїття поглядів італійську школу можна розглядати як єдине ціле. Її представників об'єднує цілеспрямоване змістовне трактування основних категорій науки бухгалтерського обліку. Навіть відмінності між юридичним (тосканська школа) та економічним (венеціанська школа) напрямками несуттєві. І тосканці, і венеціанці в дусі ломбардської школи розглядали облік як засіб управління, тільки перші трактували мету обліку як управління людьми, а другі – як управління ресурсами – цінностями, які беруть участь у господарському процесі. В останньому випадку облік перетворювався на науку про контроль господарської діяльності.

Представників італійської школи об'єднувало трактування обліку як функції управління. Деякі історики-науковці вважають, що бухгалтерський облік як наука був започаткований саме у рамках італійської облікової наукової школи.

Наприкінці XIX – на початку XX ст. бухгалтерський облік досяг у Франції свого значного розвитку. Французька школа рахівництва запровадила суто економічний напрям у бухгалтерській науці. Представники французької школи Жан Густав Курсель-Сенель, Р.П. Коффі, Жан-Батист Дюмарше, а також Ежен П'єр Леоте і Адольф Гільбо, Л. Сей є фундаторами економічного напрямку у французькому і світовому рахівництві.

Вони вважали, що бухгалтерський облік – політична економія підприємства. Крім того, наголошували на необхідності 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).

Е.П. Леоте і А. Гільбо створили суто економічний напрям спочатку у французькій, а потім і у світовій бухгалтерській науці. Чітко відмежовуючи науку про облік від бухгалтерської практики, представники школи вважали, що теорія рахівництва має бути незалежною від розподілу рахункових функцій. Цим вони вперше проголосили незалежність облікових ідей від вузьких практичних завдань.

Учені цього напрямку бачили мету обліку перш за все у визначенні ефективності господарської діяльності підприємства, а не в контролі за збереженням цінностей, як вважала більшість італійських обліковців. Кредо цієї школи: "Бухгалтер – це економіст, а не сторож чужого добра". За допомогою спеціальної методики він відображає рух самого капіталу, ресурсів та цінностей.

Якщо юридична теорія італійців виходила в поясненні подвійного запису з правила Е. Дегранжа "Той, хто одержує, – дебетується, той, хто видає, – кредитується", і тому намагалася тлумачити всі рахунки як рахунки особисті, то економічне трактування французької школи пояснювало всі рахунки як рахунки засобів і процесів (операційних). Трактування подвійного запису було таким: "Немає надходження без витрат".

Американські вчені (зокрема, Р. Антоні) розробили цілком новий підхід до обліку - психологічний. Психологічний підхід розглядає облік як соціальну науку, як знаряддя управління підприємством, де показники звітності виконують роль стимулів, які викликають певну реакцію зацікавлених осіб. Таким чином, бухгалтерський облік, отримавши психологічне забарвлення, став соціальною наукою. Подальший розвиток англо-американської облікової школи привів до виникнення управлінського обліку. Бухгалтерський облік з історії бізнесу перетворився на інформаційний потік, що використовується в різних управлінських цілях. [2]

У цей час англо-американська школа стала найвпливовішою у цілому світі, але, як слушно зазначає проф. Я. В. Соколов, її поширення пов'язане не лише з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американського капіталу і поширенням англійської мови. Широке розповсюдження англо-американської школи рахівництва пов'язане не стільки з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американського капіталу і поширенням англійської мови.

1. Остапюк М.Я. *Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб.* / М.Я. Остапюк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – [2-ге вид., випр. і доповн.] – К.: Знання, 2009. – 278 с.

2. Грачова Р. *Бухгалтерський облік: від ремісництва до теорії* // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://dtki.com.ua/show/1cid0458.html>