

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.2

Боримська К.П., магістр

Житомирський державний технологічний університет

РОЗВИТОК РАХУНКОВИДНОСТІ: ІСТОРІЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Досліджено розвиток основних аспектів рахунковидності, сформульовано перспективи подальшого розвитку науки про бухгалтерський облік в XXI ст.

“У тих господарствах, де немає рахунковидності, немає обліку, – немає і бути не може будь-якого управління: таке господарство приречене на загибель.”
Г.А. Бахчисарайцев, 1926 р.

Постановка проблеми. Ступінь розвитку науки визначається рівнем вивчення її історії. Це стосується й такого важливого елементу методу бухгалтерського обліку як рахунки бухгалтерського обліку. Ще з давніх часів велася реєстрація фактів господарського життя на рахунках. Спочатку виникла практична діяльність (рахівництво), пов'язана безпосередньо з веденням записів на рахунках та їх відображенням у відповідних книгах. Лише згодом на основі рахівництва з'явилися наукові розробки і бухгалтерський облік почав формуватися як сукупність теоретичних знань (рахунковидність).

Історично професія бухгалтера склалася як практична діяльність, тому наукова основа бухгалтерського обліку залишається незрозумілою і багатьом сучасним бухгалтерам. Саме спроби осмислити логічні парадокси в господарському житті підприємств, – на думку проф. Я.В. Соколова [24, с. 48], – дали початок науці про бухгалтерський облік.

Метою дослідження є вивчення розвитку основних аспектів рахунковидності, які формувалися в межах облікових шкіл, і формулювання на основі цього перспектив розвитку науки про бухгалтерський облік в XXI ст.

Для виконання поставленої мети сформульовано наступні **завдання**:

1) проаналізувати еволюцію рахунковидності, починаючи з кінця XIX ст. і до

сьогодні шляхом дослідження розвитку теоретичних уявлень в різних облікових школах;

2) окреслити основні внески різних облікових шкіл у розвиток рахунковидності;

3) виявити шляхи подальшого розвитку науки про бухгалтерський облік в умовах глобалізаційних перетворень у світовій економіці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Починаючи з XIX ст., тобто з епохи розвиненого капіталізму, бухгалтерський облік перетворюється з мистецтва ведення книг на науку, пов'язану з обґрунтуванням ведення системи рахунків.

Ретроспективний аналіз. У 1884 р. італійський вчений В. Джітті, виступаючи з доповіддю на тему “Минуле і майбутнє рахівництва”, висловив наступну думку про завдання, які стояли перед рахунковидністю на той час: “Нашому століттю випало на долю два важливих завдання: одне – практичне – організація на великих підприємствах рахівництва, спроможного задовольняти нові потреби, інше – теоретичне – встановлення наукових принципів, які виводять рахівництво з емпіричної сфери та остаточно спрямовують його на шлях прогресу” [14, с. 61]. З того часу пройшло більше століття, проте й сьогодні виникають дискусії з приводу того, що бухгалтерський облік підлягає впливу емпіризму і традицій.

Аналіз концептуальних основ національних систем обліку показує, що історію бухгалтерського обліку можна представити як схему послідовно домінуючих теоретичних уявлень. З XV до XVII ст. превалювала **італійська** бухгалтерія, в межах якої були сформовані основні облікові категорії: баланс, рахунки, подвійний запис, сальдо і т.д.

Поява рахунку одночасно з подвійним записом обумовлена, перш за все, вузьким практицизмом, прагненням звести весь облік до форми. Характерними ознаками цього періоду в історії бухгалтерського обліку була відсутність теоретичних узагальнень, напрацьованих практикою, невміння авторів розібратися в сутності явищ, які мали місце, у взаємозв'язку з економічним життям тієї чи іншої держави. На думку видатного російського вченого А.М. Галагана, все це зводило весь облік господарських операцій до безжиттєвого формалізму [7, с. 174].

Видатні представники італійської школи Ф. Вілла, Ф. Марчі, Дж. Россі, Дж. Чербоні та інші виходили з того, що бухгалтер обліковує не цінності, як такі, а права і зобов'язання матеріально-відповідальних осіб (їх називали агентами), а також права та зобов'язання юридичних і фізичних осіб, з якими підприємство проводить розрахунки (їх називали кореспондентами). Таким чином, стверджувалося, що бухгалтер фіксує не гроші в касі, не матеріали на складі і т.д., а відповідальність касира, комірника і т.д. Кожний рахунок персоналізувався, тобто за ним завжди стояла певна особа, а подвійний запис пояснювався правилом Е. Дегранжа: той, хто видає, – кредитується, той, хто отримує, – дебетується.

Уже в XX ст. неодноразово піднімалося питання про створення спеціальної галузі юриспруденції – бухгалтерського права, адже бухгалтер і є суддею, який застосовує на практиці норми державного права. “Облік – алгебра права”, – писав відомий французький діяч П. Гарньє [19, с. 250].

Таким чином, на етапі зародження бухгалтерської науки облікова теорія

сформувалася навколо категорій подвійного запису і рахунку. Саме вони визначали парадигму бухгалтерського обліку протягом тривалого часового інтервалу – до другої половини XIX століття.

З XVII до XIX ст. отримує розвиток **французька** облікова школа, яка подарувала світу ідеї синтетичного та аналітичного обліку, колації, систему форм рахівництва. З'явилася ідея відношення до обліку як до науки про управління одиничним підприємством і до частини політекономії [23, с. 16-17].

Видатні представники французької школи Ж. Бурнисьєн, Ж.Б. Дюмарше, А. Гільбо, Ф. Карпантьє, Р.П. Коффі, Ж. Курсель-Сенель, Е. Леоте, Г. Фор та ін. вбачали завдання обліку, насамперед, в обчисленні ефективності господарської діяльності підприємства, а не в контролі за збереженням цінностей, як більшість їх італійських колег. Бухгалтер – економіст, а не охоронець чужого майна. Він за допомогою спеціальної методології відображає рух капіталу, ресурсів, цінностей, а не їх юридичні “тіні” у вигляді прав і зобов'язань. Звідси й інше пояснення природи подвійного запису. “Немає надходження без витрачання”, – вчили представники цієї школи. Такий погляд підсумував Ж. Прудон, який вважав, що бухгалтерський облік і є справжньою політичною економією. На його думку, дуже багато економістів – погані бухгалтери, які нічого не розуміють у надходженні, витрачанні та веденні книг.

На думку Г. Фора, кожний рахунок – “спостережне гніздо” за одним або декількома суб'єктами господарювання. Кількість рахунків повинна залежати від кількості осіб, які мають зобов'язання перед підприємством. Вони класифікують осіб, яку беруть участь в господарському процесі, і дозволяють сортувати факти господарського життя. Рахунки, таким чином, стають центральною категорією бухгалтерської науки, яку Фор пропонував перейменувати в **контологію**, тобто науку про рахунки.

Перша половина ХХ століття продемонструвала панування німецької бухгалтерської школи. В її рамках виникло балансознавство, отримав розвиток економічний аналіз, створено децимальні плани рахунків, положення про калькуляцію собівартості, про централізацію та децентралізацію обліку, розроблено прийоми трансформації облікових показників в умовах інфляції. В цей період у більшості країн Європи починає формуватися бухгалтерське законодавство, складовою частиною якого був бухгалтерський баланс і звіт про прибутки та збитки.

Для німецької школи характерний перехід від балансу до рахунку, а не від рахунку до балансу, як це було прийнято в італійській та французькій школах. Якщо дві останні школи трактували дебет і кредит будь-якого рахунку як якісно однорідні поля (теорія одного ряду рахунків), то німецькі автори вказували на те, що значення дебету і кредиту змінюється залежно від того, чи мова йде про активний чи пасивний рахунок (теорія двох рядів рахунків).

В цей же період з'являються такі нові галузі рахункознавства, як **логісмологія** (вчення про рахунки), **статмологія** (вчення про баланс), **леммалогія** (вчення про залишки), вчення про собівартість та інші. Спостерігається очевидне розмежування кола окремих питань рахункознавства, які досліджували вчені різних облікових шкіл [7, с. 193].

Характерним для цього періоду в історії рахункознавства є той інтерес, який стали в цей час проявляти представники економічних і юридичних наук до рахункознавства. В Німеччині ряд економістів, таких як К. Бюхер, Еренберг, Ван-дер Боргт, Зомбарт та ін., надають рахункознавству великого значення при вивченні економіки господарства. У Франції питання про юридичну природу балансу зацікавило таких видатних юристів, як Савінії, Шарпантьє, Гарвен та ін.

Саме з цього періоду починає свій бурхливий розвиток і **вітчизняна** облікова думка, яка сформувалася, основним чином, під впливом європейської облікової думки.

Так, ще на початку ХІХ ст. зіткнулися два впливи на вітчизняний облік: французький та німецький, в результаті чого переміг німецький. Цьому сприяло те, що певний час німецький капітал відігравав досить важливу роль в економіці, викладачами комерційних дисциплін були переважно німці. Вплив французької школи був досить слабким і до середини ХІХ ст. взагалі зник. Італійський вплив на вітчизняний облік був нетривалим і неглибоким, а британо-американського впливу, по суті, не було аж до 90-х рр. ХХ ст. Проте національні традиції не були забуті, вітчизняна облікова думка відповідала рівню світових стандартів, а в багатьох випадках і переважала їх.

“Слід відмітити, – писав Н.Р. Вейцман, – що вже на початку ХХ ст. бухгалтерія, як предмет вивчення, знайшла доступ до вищої школи. Курс бухгалтерського обліку читався в Петербурзькому політехнічному інституті (проф. Зазерським) та в Московському комерційному інституті (проф. Лунським), а також в комерційних інститутах в Петербурзі, Києві та Харкові” [6, с. 28].

На початку ХХ ст. багато відомих бухгалтерів дозволяли суперечливі висловлювання, підтримували то одну, то іншу теорію, а іноді декілька різних теорій, причому навіть в межах однієї праці. А іноді деяких з них охоплював песимізм, і вони заявляли не лише про відсутність теорії, але і про неможливість вивести її в найближчому майбутньому [26, с. 224].

Так, В.Д. Белов – активний учасник кола “Счетоводства” і, на думку Я.В. Соколова, перший російський справжній теоретик обліку, кваліфікуючи бухгалтерію як дедуктивну науку, в одній зі своїх статей писав: “Будь-яка дедукція прямує до висновку як кінцевого результату. Таким висновком є в математиці шукана величина, в логіці – висновок. Бухгалтерія, будучи дедукцією,

також прямує до висновку. Висновком є Рахунок Балансу. Цей рахунок панує над усіма рахунками...” [2, с. 35-36].

В інших своїх статтях він висловлював зовсім інші точки зору: “Закон подвійності рахунку, відкриттям якого закінчився весь процес розвитку рахівництва, опинився тим всеохоплюючим верховним законом, далі за який йти немає куди і який, тому, вичерпує весь обсяг знання...” [3, с. 392]. “...Основний закон подвійності обліку базується на рівності дебету і кредиту; ця рівність є тим надійним фундаментом, на якому побудована уся бухгалтерська наука...” [5, с. 211-212].

Основним законом бухгалтерії, її фундаментом В.Д. Белов називав подвійний запис. Цей закон, на його думку, настільки гарний та всеохоплюючий, що поглинає собою всю бухгалтерію. Проте сутність подвійного запису В.Д. Белов в жодній статті так і не розкрив.

У 1893 р. В.Д. Белов висловив протилежну точку зору, дещо песимістичну: “Що таке рахівництво, що таке бухгалтерія, чи це одне і теж, чи два різні поняття?... Проте немає потреби далеко ходити за прикладами, усі бухгалтерські знання знаходяться біля одного центрального поняття: рахунку. Проте спробуйте точно визначити це основне поняття, і я впевнений, що і багатьом поважним бухгалтерам буде важко дати відповідь. ...Запитується, що ж ми після цього знаємо?” [4, с. 50-51].

Судячи з цієї статті, жодної теорії бухгалтерського обліку як не було, так і немає. А як же закон подвійного запису на рахунках? І дедуктивне начало бухгалтерії – рахунок Балансу?

Як бачимо, В.Д. Белов змінював свою позицію. Теоретичним фундаментом бухгалтерії він називав або подвійний запис, або баланс. Також у нього була думка, що жодної теорії бухгалтерського обліку взагалі не існує.

Досить суперечливою була також полеміка російських вчених наприкінці XIX ст. – на початку XX ст. щодо розуміння і призначення рахунків бухгалтерського обліку.

Цю полеміку вели представники московської і петербурзької облікових шкіл.

Основна відмінність ідей цих двох облікових шкіл полягала в тому, що представники петербурзької школи вважали що баланс – наслідок системи рахунків, тому вчити слід від рахунку до балансу. Представники московської школи відстоювали думку про те, що рахунки – це елементи балансу, що система рахунків задана балансом, тому вчити необхідно від балансу до рахунку. На думку представника московської школи Н.С. Лунського, “Будь-яке зіставлення двох сукупностей, створених за якимось ознаками в формі двох таблиць ... це родове поняття балансу” [12, с. 24].

Лунський Н.С. вперше у своїх працях запропонував класифікацію рахунків за їх відношенням до балансу: “За місцем, яке посідає сальдо в балансі, розрізняють рахунки: активні, пасивні та активно-пасивні (змінні)” [13, с. 3].

Ще одним представником московської школи був Г.А. Бахчисарайцев (1875-1926). Починаючи з доповіді, прочитаної ним 7 грудня 1908 р. в Московському товаристві бухгалтерів, він розвивав ідею балансової теорії обліку [1; 11]. Його положення були сформульовані в тридцять одній тезі.

“Баланс є єдиним обліковим фундаментом підприємства, – писав Г.А. Бахчисарайцев, – балансом починається життя будь-якого підприємства. Він існує незалежно від закону подвійного запису, з яким всі його чомусь пов’язують, називаючи його наслідком з цього закону” [26, с. 210]. На думку вченого, вихідною точкою бухгалтерії є баланс, як кінцева мета бухгалтерії, а не подвійний запис, що є методом побудови балансу. Пояснювати і розуміти бухгалтерію слід від балансу. Усі теоретичні категорії бухгалтерії, включаючи поняття факту господарського життя, повинні виводитися з балансу. Цей принципово новий теоретичний підхід, висловлений з усією визначеністю та зрозумілістю, став поворотним моментом в розвитку вітчизняної облікової думки.

Заслужують на увагу схвальні відгуки А.Г. Бахчисарайцева на роботу свого колеги, представника петербурзької школи, – Е.Е. Сіверса, – який висловлював зовсім протилежні думки. Так вчений писав, що “Єдиною працею, серед сірої маси, яка надала розрізненим елементам бухгалтерії солідне... обґрунтування, є праця Е.Е. Сіверса “Общее счетоводство”. Даною працею наше суспільство може пишатися: нічого більш ціннішого з бухгалтерії Західна Європа не знає... [26, с. 208].

Саме Е.Е. Сіверс вперше у 1893 році розвинув положення мінової теорії. Мінова теорія Е.Е. Сіверса у свій час викликала поштовхулену полеміку і гарячі дискусії. Основними доказами критиків теорії Е.Е. Сіверса були важкість пояснення бухгалтерської природи фінансового результату, операцій недостач і втрат від стихійних лих і т.д. Не зважаючи на це, дана теорія була однією з найбільш досконалих облікових теорій [14, с. 86-87].

Слід відзначити, що Е.Е. Сіверс вперше запропонував наукову частину бухгалтерського обліку називати рахункознавством, визначаючи тим самим пріоритетність рахунків над балансом.

Радянська епоха принесла в бухгалтерську науку багато напрацювань і теоретичних здобутків. У розвиток теорії радянського бухгалтерського обліку великий внесок зробили П. Василенко, Р.Я. Вейцман, Я.М. Гальперін, М.В. Дембінський, М.А. Кіпарісов, М.А. Леонтєв, В.Г. Макаров, І.В. Малишев, А.Ш. Маргуліс, П.П. Німчинов, А.І. Сумцов та ін. Заслуга їх полягає в тому, що вони обґрунтували та розвинули загальні чи окремі питання теорії бухгалтерського обліку.

Важливим досягненням радянського обліку можна назвати повну уніфікацію первинних документів та звітності, розробку єдиного для всієї країни та галузевих Планів рахунків бухгалтерського обліку, які виступали найважливішим методологічним прийомом регулювання бухгалтерського обліку.

Отже, в першій половині ХХ ст. існувало уже декілька десятків облікових теорій, –

як писав К.Ю. Циганков “так много, что всех их не знал уже никто, даже теоретики специализировавшиеся на этой тематике” [26, с. 200].

Друга половина ХХ століття виявила найбільш сильний вплив **британо-американської** школи, яка розглядає бухгалтерський облік як інструмент управління людьми і через людей – підприємством. Психологічно бухгалтерська інформація – це стимул для адміністраторів, які повинні на цей стимул відреагувати. Якщо реакція неможлива, то і інформація є некорисною (надлишкова інформація).

Еволюція бухгалтерського обліку в ХХ ст., виходячи з об’єктивних причин, проходила під впливом комерційної та політичної експансії США. Саме зростання економічного потенціалу країни і післявоєнний період, концентрація промислового капіталу, розвиток колективних форм власності збільшили попит на послуги бухгалтерів, що і призвело до швидкого розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку.

Перші спроби впровадження принципів бухгалтерського обліку зроблені окремими спеціалістами, пізніше дослідження почали набувати колективного характеру. Ці праці, як правило, не були спрямовані на певну облікову діяльність, а охоплювали проблему в цілому. В основі досліджень лежало спостереження практики обліку (емпіричний підхід), а не приписки норм (нормативний підхід). Отримані результати розглядалися як частина бухгалтерського обліку, що замикало цикл дослідження “практика – теорія – практика”. Крім того, в працях не було ні критичної оцінки практики, ні аналізу методів дослідження, тому нові покоління бухгалтерів навчалися на тому ж рівні, що, очевидно, не сприяло розвитку бухгалтерського обліку.

Найбільш відомими індивідуальними дослідниками першої половини ХХ ст. були В.А. Патон (1922 р.), Т.Н. Сандерс, Х.Р. Хатфілд та У. Моор (1938 р.), С. Гілман (1939 р.) [14, с. 140]. Колективні дослідження проводилися в межах університетів та

професійних організацій. Американська бухгалтерська асоціація (ААА) в 1936 р. опублікувала Тимчасові положення про принципи бухгалтерського обліку. Положення коментували спеціалісти і критикували як представники науки, так і бухгалтерські практики; тим самим збільшували обсяг спеціальної літератури.

Метою будь-якої комерційної організації – відповідно до вчення британо-американської облікової школи – є отримання прибутку. Перед бухгалтерами поставлено завдання не лише своєчасно та точно визначати фінансовий результат, але й забезпечувати управлінський персонал інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. Максимізація прибутку в умовах ринкової економіки, коли ціна визначається співвідношенням попиту і пропозиції, можлива лише при ефективному управлінні витратами. Тому другим напрямом розвитку обліку стає виробничий облік, який повинен був забезпечити інформаційні потреби управління [14, с. 143]. В управлінському обліку британо-американською школою розроблені теорії “стандарт-кост” і “директ-кост”.

Таке підпорядкування бухгалтерського обліку цілям управління призвело до того, що у США бухгалтерський облік стали розділяти на фінансовий облік та управлінський. Вперше їх розмежування сформулював Чарльз Хорнгрен в середині ХХ ст.

Найбільш гарячі дискусії були пов’язані з трактуванням **рахунків** капіталу, прибутків і збитків. Від розуміння капіталу та фінансових результатів залежить будова і зміст відповідних бухгалтерських звітів. Група вчених, яка вкладала в розуміння капіталу і фінансових результатів економічний зміст, отримала назву інституціоналістів. Представники бухгалтерської науки, які вважали капітал юридичною категорією, належали до персоналістів.

За таких умов **рахунок** бухгалтерського обліку є однією із ланок, яка дає **можливість обчислити фінансовий результат** діяльності підприємства, **жодного теоретичного навантаження дана облікова категорія немає**.

Це пояснюється тим, що протягом багатьох століть британо-американська облікова школа характеризувалася нерозробленістю теоретичних проблем, а сьогодні пропонується як апогей наукових звершень.

“Хоча, – як зазначає Н.М. Малюга, – в останні два десятиріччя вчені США та Заходу зрозуміли, що без розвитку теорії бухгалтерського обліку обґрунтована практика неможлива, а тому активно розпочали розробку теоретичних основ бухгалтерського обліку. І їх досвід є корисним [15, с. 37].

В ХХ ст. активно почала розвиватися **ісламська** облікова школа, для якої характерним є значний вплив мусульманської релігії та монотеїзму. Бухгалтерський облік в країнах ісламу є соціально спрямованим, розкриває інформацію з метою задоволення будь-яких запитів користувачів, які не суперечать шаріату.

Проте соціальна спрямованість не є ознакою лише ісламської облікової школи, а, скоріш за все, даниною часу – у ХХ ст. облік стає соціальним явищем. Зміст бухгалтерського обліку постійно змінюється відповідно до вимог суспільства. Для забезпечення інтересів зовнішніх користувачів формуються принципи фінансового обліку та фінансової звітності. Для задоволення інформаційних потреб управління та прийняття ефективних управлінських рішень починає активно розвиватися управлінський облік. Саме зміни соціального середовища виступають факторами розвитку бухгалтерського обліку та звітності. Це традиційна точка зору, проте існує альтернативний погляд. Теорія, висунута Е. Зомбартом в 1924 р., передбачає, що розвиток подвійної бухгалтерії був настільки важливим, що привів до зростання капіталізму. Так чи інакше, взаємовідносини між бухгалтерським обліком і суспільством об’єктивно існують. Тому правильне ведення записів на рахунках бухгалтерського обліку є запорукою справедливо організованого ведення соціального обліку.

Порівнюючи послідовну зміну панування різних облікових шкіл, професор Я.В. Соколов робить ряд висновків [23, с. 442]: “У світі панує школа, яка базується на найбільш розвинутій економіці; інерція у розвитку шкіл полягає в тому, що із втратою економічного панування бухгалтерська школа досягає найвищої точки свого розвитку, свого апогею; розглянуті школи не суперечать одна одній, вони виходять з різних цілей; під назвою “бухгалтерський облік” приховані чотири самостійні науки, які вивчають однакові явища та факти господарського життя, але відрізняються за сутністю, за цілями, за конкретними рішеннями. Одна галузь – право, інша – економіка, третя – системний аналіз, четверта – психологія; найважливіше завдання бухгалтерів полягає в інтеграції поглядів і напрямів, у створенні загальної чи “чистої” теорії обліку”.

Тому не даремно починаючи з кінця XIX ст., тобто періоду становлення бухгалтерського обліку як науки, рахункознавство досить тісно переплітається з іншими сферами життя суспільства, іншими галузями наукових знань: економікою, статистикою, управлінням, соціологією, психологією, філософією, кібернетикою, синергетикою і т.д.

У свій час відомий український вчений-економіст Михайло Туган-Барановський на основі аналізу взаємодії наук дійшов висновку про те, що “в дійсності всі науки утворюють не просту лінію, а колесо, в якому кожна точка з’являється рівночасно і початком і кінцем ... Система наук являє собою таким чином не драбину, а живий організм, в якому кожнісінька окрема частина, кожнісінький орган служить іншим частинам і органам і разом з тим користується їми, – з’являється рівночасно, і засобом і метою” [9, с. 14].

Видатний український економіст-статистик Дмитро Журавський, класифікуючи науки, писав, що в природі не існує ні фізики, ні хімії, ні ботаніки, ні зоології, ні політичної економії, ні теорії, ні

емпірії, ні синтезу, ні аналізу. Таку впорядкованість вносить людина, бо вона не здатна своїм розумом досягнути весь складний навколишній світ. Вчений виділив науки, що вивчають природу та людину, позитивно оцінивши політичну економію, соціальну фізику і статистику. Крім того, Д. Журавський розглядав статистику в тісному зв’язку з іншими науками. Він піддав критиці англійських авторів, які спрощено тлумачили взаємодію освіти і моралі, радив не переймати зарубіжні теорії без належної науково-критичної оцінки. Ці поради варто би мати на увазі сучасним українським ученим, які часто сприймають теорії зарубіжних авторів без належного науково-критичного аналізу.

Ще один український вчений Павло Чомпа у передмові до книги “Нариси економетрії і на національній економії побудованої природної теорії бухгалтерії”, яка заклала основи економетрії – нової науки XX ст. – передусім піддав критиці тогочасну методологію складання балансів [9, с. 146-147]. Зокрема економіст зазначив, що різні види майна оцінюються не однаково. Наприклад, товари оцінюються інакше, ніж валюти, інакше рухоме, ніж нерухоме майно. Це стосується майна одноосібного власника торговельного підприємництва, майна члена товариства з обмеженою відповідальністю і т.п. Все це є наслідком, на думку дослідника, відсутності належної наукової основи в обліку.

Головною причиною відсутності правильної теорії балансів є, на думку П. Чомпи, те, що вона не спирається на політичну економію. Обмежуючись синтезом і уникаючи ґрунтового аналізу, дотеперішні теоретики балансів доходять хибних висновків і практичних рекомендацій, їх автори вже відчують, що “...науковий характер теорії бухобліку можна знайти лише з допомогою політекономії при підтримці юриспруденції і математики”. У цих міркуваннях П. Чомпа сформулював свою теоретичну позицію, завдяки якій передбачалося проникнути у внутрішній зміст

явищ і процесів під час складання балансів. Запропонована теорія побудована на теорії вартості. Хоч це теорія подвійного рахунку, проте вона принципово відрізняється від алгебраїчного методу. Якщо останній виходить з алгебраїчного рівняння майна, вільного від боргів, то ця теорія побудована на новому економетричному рівнянні. Якщо перша теорія знає бруто-майно, то економетрична теорія принципово розрізняє майно і капітал. Важливе наукове надбання становить запропонована вченим класифікація рахунків.

Про тісний зв'язок рахункознавства з іншими науками також свідчать дослідження вчених, які за свої відкриття були удостоєні Нобелівської премії [16].

Італійський бухгалтер XIX ст. Дж. Мальоне вивчав застосування теорії ймовірностей у рахункознавстві: "Теорія ймовірності не є чимось відірваним, оскільки вона отримує у рахункознавстві безпосереднє використання при складанні кошторису. В кошторисі, при наявності відомих причин, завжди передбачаються відомі наслідки. Неможливо встановити а ргіогі вплив різноманітних змінюваних причин на промислове або торговельне підприємство, не склавши попередньо точного кошторису, для приблизного визначення тих кінцевих цілей, які передбачається досягнути" [17, с. 5]. Він пропонував відносити бухгалтерський облік до соціальних наук, аргументуючи це тим, що бухгалтерський облік, спираючись на економічні теорії, відображає появу нових багатств і таким чином сприяє покращанню добробуту. Ці погляди базуються на глибокому усвідомленні соціального значення бухгалтерського обліку. Процес привласнення відображається у бухгалтерському обліку, а тому останній є показником національного багатства країни. Питання про соціальне значення бухгалтерського обліку і місце в ньому рахунку ще потребує подальшого вивчення і удосконалення методології обліку задля отримання соціального ефекту.

Річард Стоун (1984 р.) присвятив свою роботу національним рахункам – галузі *статистики*, яка має безпосереднє відношення до бухгалтерського обліку.

Рональд Коуз (1991 р.) присвятив своє дослідження трансакційній економіці. Традиційна економічна теорія не використовувала поняття "трансакційні витрати", вважаючи, що відносини між контрагентами відбуваються без будь-яких витрат. До них належать, наприклад, витрати на збір інформації про ціни, про переваги споживачів і наміри конкурентів, витрати на ведення переговорів та юридичне їх забезпечення, що також стосуються і сфери бухгалтерського обліку.

Австрієць за походженням, Річард фон Хайек в 1974 року був удостоєний Нобелівської премії з економіки, хоча активно вивчав антропологію, палеонтологію, психіатрію, філософію, ботаніку, технічні здобутки. Р. фон Хайек – прихильник вільної економіки без втручання держави, коли конкуренція сама встановлює порядок і створює необхідну рівновагу. З позицій того, що перед бухгалтерським обліком як складовою інформаційної системи підприємства стоїть першочергове завдання – забезпечити потреби користувачів, можна говорити, що погляди Хайєка є цінними з точки зору вивчення руху економічної інформації. Причому, як зазначає Е. Терехуха: "частка бухгалтерської інформації в економічній інформації складає близько 68 %" [27, с. 138].

Глобалізаційний період. Починаючи з середини 70-х років XX ст. зростає роль інтернет-економіки, інноваційних технологій в усіх сферах діяльності. Економічна проблематика вимагає трактування економічних процесів через призму органічного розвитку людини і довкілля. Глобалізація економічних відносин разом зі зниженням виробничих витрат і застосуванням новітніх систем управління призводить до зміни самої філософії ринкових відносин.

По-перше, втрачає вагоме значення основний двигун економічного розвитку – конкуренція. Глобалізація економіки призводить до глобальної монополізації економіки. Транснаціональні корпорації (ТНК), що мають колосальні фінансові і технологічні ресурси, не дають жодних шансів для розвитку більш дрібним підприємствам і державам, що розвиваються. ТНК стають головними суб'єктами світогосподарських відносин і формою, що втілює в собі, як правило, усі види сучасного міжнародного бізнесу.

На сьогодні ТНК – це в основному великі за обсягом виробництва та величиною доданої вартості, виключно ефективні з точки зору виробництва і прибутку фірми. Вони мають величезний економічний потенціал. Середньорічний обсяг продаж ТНК становить кілька сотень мільйонів доларів, понад 500 ТНК мають річний обсяг збуту понад 1 млрд дол., а найбільші – десятки мільярдів доларів США [25, с. 5].

У цілому ТНК контролюють 70-90 % ринків товарів, послуг і технологій. Загальний обсяг реалізації 200 найбільших з них уже становить понад 30 % світового валового внутрішнього продукту [25, с. 9].

Деякі ТНК функціонують більше ніж у 100 країнах. Наприклад, фірма “Інтернешнл Бізнес Мешінз” (виробництво електронно-обчислювальної техніки та оргтехнічного устаткування) має філії більше ніж у 80 країнах, “Сіменс” – у 52, концерну “Дженерал Моторс” належить 209 заводів у США, 12 – у Канаді і 32 – в інших країнах. При цьому обсяг виробництва закордонних філій ТНК перевищує обсяг експорту країн їх походження [25, с. 11].

Отже, специфічність діяльності ТНК, які виходять за межі національних економік, підринає тисячоліттями сформовану контрольну функцію бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, призводить до втрати можливості забезпечення справедливості і соціального захисту суспільства за рахунок використання облікової інформації. В таких

умовах в обліку панують неточні формулювання методик визнання, оцінки та відображення об'єктів бухгалтерського обліку на рахунках. А це призводить до визрівання проблеми соціальної несправедливості – диференціації суспільства, спричиненої розривом у доходах управлінців (“білих комірцях”) і працюючих (за статистикою такий розрив подекуди досягає цифри в 260 разів).

По-друге, це формування економіки знань – економіки, в якій домінуючим фактором виступають процеси накопичення та використання знань; спеціалізовані (наукові) знання, як і повсякденні, стають важливим ресурсом, який, поряд з працею, капіталом і природними ресурсами забезпечує зростання та конкурентоздатність економічної системи. Як стверджує проф. Геєць В.М., “в економіці знань визначальним є інтелектуальний потенціал суспільства, на який вона опирається і який є сукупністю повсякденних (буденних) та спеціалізованих (наукових) знань. Вони існують у свідомості людей і матеріалізуються в технологічних способах виробництва” [8, с. 16-17].

Відповідно до підрахунків експертів, у 90-х роках ХХ ст. більше ніж 70 % зростання валового національного продукту постіндустріальних країн обумовлювалося підвищенням освітнього рівня працівників, поширенням нових інформаційних технологій. За словами В.П. Семиноженка, “в постіндустріальному світі люди працюють мозком замість рук, ... комунікаційні технології створюють глобальну конкуренцію, ... нововведення важливі за масове виробництво, ... інвестиції вкладаються скоріше в нові концепції чи засоби їх створення, ніж в нові машини, ... і постійними є лише швидкі зміни” [21, с. 49-50].

Тобто основним ресурсом нової економіки є людський капітал. Економічне зростання набуває нового звучання, коли найбільш ефективною формою накопичення стає розвиток людьми власних здібностей, а найбільш вигідними інвестиціями – інвестиції в людину, її знання і таланти.

По-третє, відбувається докорінна зміна психології виробника індустріальної економіки. Натурально-речова форма товару перестає бути основним елементом економіки. Все більшою мірою відбувається її заміна віртуальною формою інтелектуального товару у вигляді інформації чи послуги. Створюється абсолютно новий ринок, що функціонує за іншими економіко-правовими законами та дозволяє зовсім іншим шляхом будувати виробничі відносини, у тому числі між віртуальними підприємствами.

Ключову роль в трансформаційній економіці відіграє інформація як базовий фактор продуктивних сил і як основний компонент процесів, які відбуваються в суспільстві. Феномен інформації в бухгалтерському обліку потребує глибокого вивчення. Завдяки своїй нематеріальній природі інформація володіє властивостями, що відрізняють її від характеристик матеріальних активів (використання інформації одним із споживачів не вимагає одночасного відчуження від її власника або іншого споживача; до інформації не застосовується категорія фізичного зносу, вона не може шезнути; у відношенні до інформації не мають першочергового значення засоби виробництва, так як це має місце з іншими факторами – праця, земля, капітал). В таких умовах не всі економічні закони діють так, як це відбувається у випадку з матеріальними активами. Крім того, інформаційним суспільством може бути названа така соціально-економічна формація, в якій виробництво і споживання інформації складає основу економічної системи і соціальної структуризації суспільства [18, с. 11-12]. Інформація у такому суспільстві починає бути ключовим фактором суспільного виробництва.

Говорячи про важливість цього ресурсу, сьогодні ми маємо на увазі не лише якісну характеристику. Інформаційні витрати, як раніше витрати праці чи капіталу, стають основними і в кількісному аспекті. В 1991 р. у США витрати на придбання інформації та інформаційних технологій (112 млрд. дол.)

вперше перевищили витрати на придбання виробничих технологій та основних фондів (107 млрд. дол.) [10, с. 132].

За словами українського науковця проф. М.С. Пушкарка, “суперсистема обліку” починає виконувати роль “великого резервуара, з якого кожний з рівнів управління черпає необхідні йому інформаційні ресурси для вирішення різнопланових управлінських завдань” [20, с. 29].

За таких умов значення рахунків бухгалтерського обліку як основних носіїв бухгалтерської інформації і бухгалтерської науки трансформується.

Виходячи зі своїх унікальних властивостей інформація до глобалізаційного періоду, тобто до застосування в обліку комп’ютерних технологій, знаходилася в обмеженій кількості, тому не випадково в обліку з метою отримання більш детальної інформації облікові працівники почали застосовувати аналітичні рахунки. Для цього періоду характерна значна невідповідність синтетичного та аналітичного обліку (відставання аналітичного обліку від синтетичного), яка була викликана умовами праці бухгалтерів – облік вівся вручну, був занадто трудомістким, що і породжувало значні труднощі у виведенні залишків на рахунках, складанні оборотних відомостей синтетичного та аналітичного обліку і т.д. Це, в свою чергу, не дозволяло розрахувати достовірні показники фінансових результатів.

В умовах комп’ютерної обробки облікових даних значення рахунків зростає. Застосування комп’ютерних технологій дозволяє багатократно перегрупувати дані, занесені до електронної бази. Окремі господарські операції, відображені на електронних носіях, можуть багаторазово перегруповуватись за всіма необхідними для управління ознаками. Виникає можливість у межах одного синтетичного рахунку одержати декілька різних систем аналітичних рахунків, які різносторонньо відображають первинні облікові дані. В кожній системі аналітичних рахунків інформація групується

та узагальнюється в інтересах управління за певною ознакою. Значно підвищуються інформаційна ємність системи рахунків та можливості більш детального та глибокого аналізу інформації. В сучасних комп'ютерних програмах з бухгалтерського обліку припустиме використання від 3 до 5 розрізів аналітичного обліку по кожному синтетичному рахунку. І це фактори, які є позитивними для розвитку в напрямі удосконалення бухгалтерського обліку.

Проте слід зазначити, що фактор комп'ютеризації бухгалтерського обліку позбавляє рахунка ознак матеріального носія інформації, оскільки в рахунок (двосторонню таблицю) вже нічого не записується, первинні дані накопичуються на електронних носіях інформації, оброблюються в комп'ютерних системах та роздруковуються у вигляді таблиць, які, як правило, не зберігають ознак рахунку в їх теоретичному розумінні. Багатостороннє кодування кожної господарської операції змінює уявлення про характер аналітичного обліку. І за таких умов основним є недопущення зведення рахунку бухгалтерського обліку лише до технічного прийому (тобто повернення до періоду простого рахівництва). Комп'ютеризація облікових процесів сприяти розвитку бухгалтерського обліку як науки, виховувати в бухгалтерів здатність мислити і аналізувати інформацію, вбачати в кожній операції закладений в неї економічний зміст та можливі юридичні наслідки.

Крім того, за нових умов господарювання постає нова проблема – проблема надлишкової інформації, яка міститься на рахунках аналітичного обліку. Завантаження системи бухгалтерського обліку надлишковою інформацією не сприяє оперативному функціонуванню системи управління. Тому, виходячи з особливостей діяльності конкретного підприємства, слід визначати критерії значимості інформації, яка відображається на рахунках бухгалтерського обліку. Тобто в сучасних умовах на підприємстві постає завдання ефективної реорганізації потоків інформації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Рахівництво, як практична діяльність, та рахункознавство, як наука, нерозривно пов'язані між собою. Рахівництво є очевидним, рахункознавство – необхідним для його пояснення і виявлення можливостей використання практики для досягнення кожним підприємством найкращих результатів від господарської діяльності.

На етапі зародження бухгалтерської науки облікова теорія сформувалася навколо категорій подвійного запису та рахунку. Саме вони визначали парадигму бухгалтерського обліку протягом тривалого часового інтервалу – фактично до другої половини XIX століття.

До скарбниці знань науки про бухгалтерський облік починаючи з кінця XIX ст. робили свої внески представники різних облікових шкіл, ідеї яких превалювали в певний історичний проміжок часу. Значні здобутки у сфері рахункознавства привнесли вітчизняні вчені: не зважаючи на вплив німецької та французької облікової думки, національні традиції не були забуті, вітчизняна облікова думка відповідала рівню світових стандартів, а в багатьох випадках і переважала їх.

У XX ст. облік стає соціальним явищем. Зміст бухгалтерського обліку постійно змінюється відповідно до вимог суспільства. Рахункознавство досить тісно переплітається з іншими сферами життя суспільства, іншими галузями наукових знань: економікою, статистикою, управлінням, соціологією, психологією, філософією, кібернетикою, синергетикою.

З поширенням з середини 70-х років XX ст. глобалізаційних процесів значення облікової науки та рахунків бухгалтерського обліку як основних носіїв бухгалтерської інформації трансформується. Специфіка діяльності ТНК, які виходять за межі національних економік, підриває тисячоліттями сформовану контрольну функцію бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, призводить до втрати можливості обліком забезпечувати справедливість та

соціальний захист суспільства. За таких умов правильне ведення записів на рахунках бухгалтерського обліку є запорукою справедливо організованого ведення бухгалтерського обліку для забезпечення соціального розвитку суспільства.

В умовах використання комп'ютерних технологій є можливість об'єднати необхідність максимальної деталізації об'єктів обліку і мінімізації витрат, пов'язаних з веденням обліку у різних розрізах. Таке поєднання дозволяє приймати найбільш виважені управлінські рішення. Проте концепція організації аналітичного обліку для потреб управління на сьогодні відсутня, що унеможливує процес контролю діяльності підприємства за допомогою аналітичних даних.

У всезростаючих умовах комп'ютеризації обліку основним є недопущення зведення рахунку бухгалтерського обліку лише до технічного прийому (тобто повернення до періоду простого рахівництва). Комп'ютеризація облікових процесів повинна слугувати розвитку бухгалтерського обліку як науки, виховувати в бухгалтерів здатність мислити й аналізувати інформацію, вбачати в кожній операції закладений в неї економічний зміст та можливі юридичні наслідки.

У подальшому дослідженні вважаємо за необхідне розглянути основні критерії визначення значимості інформації, яка відображається на рахунках бухгалтерського обліку в умовах всезростаючих потреб управління.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бахчисарайцев Г.А.* Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. Вып. 1. – М., 1926. – 340 с.
2. *Белов В.* Бухгалтерия в ряду других знаний // *Счетоводство.* – 1891. – № 3. – С. 35-39.
3. *Белов В.* Бухгалтерия в ряду других знаний. II // *Счетоводство.* – 1888. – № 23. – С. 391-393.
4. *Белов В.* Бухгалтерия как наука // *Счетоводство.* – 1893. – № 4. – С. 50-51.

5. *Белов В.* Бухгалтерия и математика // *Счетоводство.* – 1891. – № 16-17. – С. 210-212.

6. *Вейцман Н.Р.* Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958.

7. *Галаган А.М.* Основные моменты развития счетной идеи // *Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев.* – М.: Экономистъ, 2006. – 352 с.

8. *Геец В.М.* Социально-экономические трансформации при переходе к экономике знаний // *Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника.* – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. – 430 с.

9. *Злупко С.* Економічна наука і наукознавство: Монографія / Упорядник Ярослава Злупко. – Львів: Тріада плюс, 2006. – 776 с.

10. *Иноземцев В.Л.* Постиндустриальное общество как теоретическая конструкция и формирующаяся реальность // *Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника.* – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. – 430 с.

11. *Локшин А.Я.* Баланс промышленного предприятия и его анализ. – Москва, Ленинград: Государственное издательство, 1931. – 264 с.

12. *Лунский Н.С.* Краткий учебник коммерческой бухгалтерии. – 3-е изд. – М., 1913. – 150 с.

13. *Лунский Н.С.* Счетоводство общее и коммерческое. – СПб.-М., 1909. – 224 с.

14. *Лушикова Е.В.* История бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2006. – 240 с.

15. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, 08.06.04. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с.

16. *Малюга Н.М., Головка О.В.* Лауреати Нобелівської премії з економіки: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 208 с.
17. *Мальоне Дж.* Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. – 1890. – № 1. – С. 5.
18. *Мельник Л.Г.* Введение: на пороге информационного общества // Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2005. – 430 с.
19. Основы экономики: Учебное пособие для старших классов / Под общ.ред. В.М. Ларина и В.К. Зубковой. – Саратов: Регион. Приволж. Изд-во «Детская книга», 1999. – 360 с.
20. *Пушкар М.С.* Розробка систем обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
21. *Семиноженко В.П.* Инновационное развитие как безальтернативный путь планирования будущего // Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2005. – 430 с.
22. *Снопок Ю.Н.* Международный опыт ведения бухгалтерского учета. – Спб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2005. – 208 с.
23. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
24. *Соколов Я.В.* Парадоксы и их значение для теории и практики учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 8. – С. 44-48.
25. Транснаціональні корпорації: особливості інвестиційної діяльності: Навч. посібник / За ред. С.О. Якубовського, Ю.Г. Козака, О.В. Савчука. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 488 с.
26. *Цыганков К.Ю.* Балансовая теория в России // Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / Сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006. – 352 с.
27. *Terebucha E.* System informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie. – Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, 1970. – 372 s.

БОРИМСЬКА Катерина Павлівна – магістр кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблеми теорії бухгалтерського обліку;
- рахунки в системі бухгалтерського обліку;
- плани рахунків в системі регламентації бухгалтерського обліку