

Надруковано:

Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: збірник наукових праць молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів / відп. ред.. З.В. Герасимчук.– Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – С. 275-280.

УДК 657

Т.О. Пасько

Державний вищий навчальний заклад „Українська академія банківської справи Національного банку України”

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ПОДВІЙНОЇ ПАРАДИГМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Історія облікової думки представляє собою перехід від однієї парадигми обліку до іншої. Вчені виділяють три парадигми бухгалтерського обліку: уніграфічну (просту), камеральну, диграфічну (подвійну). Найбільш розповсюдженою є подвійна парадигма, що має свою історію.

Аналіз останніх досліджень. Сьогодні дослідженням історичних аспектів розвитку подвійної (диграфічної) парадигми обліку займаються видатні вчені, зокрема, Ф. Бутинець [1], Т. Давидюк, Н. Малюга, М. Пушкар, Я. Соколов [2].

Мета статті полягає в тому, щоб систематизувати історичні аспекти розвитку подвійної парадигми обліку, необхідні для поглиблення теоретичних засад бухгалтерського обліку з метою побудови сучасної парадигми обліку.

Основна частина. Першою парадигмою обліку вчені називають уніграфічну (просту) [1, 2]. В 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 бухгалтерія велась в тих господарствах, де фіксувалися тільки зміна кошторису й каси. Вчені 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). [2] Її основна ідея полягала в бюджеті доходів і видатків. Прихильниками камеральної бухгалтерії були Й. Шротт, Гюффель, Ф. Гюглі. Камеральний облік проіснував паралельно з уніграфічним і диграфічним і також використовується сьогодні.

Диграфічна (подвійна) парадигма – концепція обліку, в 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. На формування 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. [2] Отже, 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.

Вперше подвійна бухгалтерія була описана в трактаті “Про рахунки та записи” (1494 р.) італійського вченого Луки Пачолі. [3]

Серед його досягнень слід зазначити те, що він запропонував персоніфікацію рахунків, відповідно до якої за кожним рахунком стояла відповідна персону (особа) або група осіб. У подальшому персоналістична модель обліку стала фундаментом щодо юридичного його трактування. Л. Пачолі 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”. Отже, поява цього рахунку фактично означала виникнення подвійної бухгалтерії. В трактаті описано процедуру оформлення 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, при цьому хронологічні й систематичні записи в книгах здійснювалися окремо.

Слід зазначити, що в XVI-XVIII ст. відбувається розповсюдження подвійного запису в країнах світу. В Італії більшість учених розвивали ідеї Л. Пачолі, а саме: Д. Манчіні (1534 р.) поділив рахунки на „живі” і „мертві”, А. Казанова (1558 р.) поширював ідеї подвійного запису в суднобудуванні, А. ді Піетро (1586 р.) пропонував здійснювати облік у монастирських господарствах і на підставі подвійного запису синтезував методи виробничого й торгового обліку. [1]

В Іспанії значною подією в цей період стало введення в дію королівського наказу, який вимагав здійснювати облік національного майна за подвійною системою. Тут вчені багато уваги приділяли юридичному напряму обліку, яскравим прихильником якого був Бартоломео де Солозано (1590 р.). Він дотримувався постулатів Л. Пачолі і описав подвійну бухгалтерію.

У Голландії однією з перших облікових праць була праця Яна Імпіна (1543 р.), в якій 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.

У Німеччині відомий німецький вчений Йоган Готліб (1531 р.) у своїх роботах дав чітке визначення подвійної бухгалтерії.

В Англії найбільш популярними були книги Г’ю Олдкастла (1543 р.) і Дж. Піла (1553 р.), які базувалися на ідеях Л. Пачолі.

Отже, починаючи з XV і до XVIII ст. відбувається зародження, а потім стрімке розповсюдження подвійної бухгалтерії в різних країнах світу, з’являються перші літературні твори з обліку. Внесок учених цього періоду полягав у розповсюдженні ідей подвійної бухгалтерії на різні галузі господарства, в удосконаленні класифікації рахунків, реєстрів і форм обліку.

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 XIX - на початку XX ст. виникають національні школи обліку.

Для італійської школи характерною особливістю є те, що ідея подвійного запису отримала перш за все юридичне трактування. Прихильники цього

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 напряму (Дж. Кріппа, Ф. Беста) вважали, що на всіх рахунках обліковуються матеріальні цінності, а особових рахунків не існує.

Французька школа (Ж.Г. Курсель-Сенель, Е.П. Леоте, А. Гільбо, Ж.Б. Дюмарше, П. Гарньє) розглядала рахунки як елементи балансу за видами засобів і процесів, без зв'язку з особами, що стоять за ними. Економічне пояснення подвійного запису – „немає надходження без витрачання” призвело до трактування всіх рахунків як рахунків коштів і процесів (операційних).

Що стосується Росії, то перші паростки подвійної бухгалтерії з'являються тут тільки з другої половини XVIII ст. і пов'язані з іменем Дмитра Чулкова, який першим спробував пояснювати ідеї подвійної бухгалтерії. [2] Облік як наука починає формуватися тут лише у другій половині XIX ст. Саме в цей час більшість наукових робіт була присвячена впровадженню й поширенню подвійної бухгалтерії в Росії. До таких праць слід віднести роботу О.В. Прокоф'єва „Курс двойной бухгалтерии” (1883 р.), в якій він надав практичні вказівки для вивчення техніки облікових записів у Росії.

Подвійна бухгалтерія в Росії розповсюджувалася також і на інші галузі, наприклад, у книгах П. Преображенського „Сельское счетоводство”, Д. Шипова „Порядок сельского счетоводства по двойному способу” (1855 р.), І. Пестржецького „Сельскохозяйственное счетоводство” (1864 р.) була описана практика обліку в сільському господарстві. Банківський облік був розглянутий в працях В. Добролюбова „Банковская бухгалтерия” (1864 р.) і П.І. Рейнбота „Банковское счетоводство”. Надзвичайною популярністю користувалися праця П.І. Рейнбота - „Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам” (1866 р.), в якій було викладено порядок ведення облікових книг. [1]

Говорячи про внесок російської школи в розвиток подвійної бухгалтерії, слід зазначити, що для Московської школи (М.С. Лунський, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган, О.П. Рудановський) було характерним визначення рахунків як елементів балансу. Вчені стверджували, що вивчати облік потрібно від балансу до рахунку, а закон подвійності є наслідком закону балансу.

Представники Санкт-Петербурзької школи (Є.Є. Сіверс, М.О. Блатов, А.М. Вольф, Л.І. Гомберг, Е.О. Мудров) стверджували, що баланс – наслідок системи рахунків, тому вивчення фактів господарського життя слід вести від рахунку до балансу. Вчені наголошували на тому, що в основі закону подвійного запису лежить обмін діяльністю між учасниками господарського процесу. Сьогодні історію розвитку подвійного запису досліджують такі сучасні російські вчені, як Я. В. Соколов [2] і Т. М. Малькова.

Розглядаючи внесок української школи в розвиток подвійної бухгалтерії, слід зазначити, що на перших етапах її становлення подвійна бухгалтерія розглядалась в працях таких вчених, як П.П. Німчинов і В.Ф. Палій.

Сучасний етап розвитку обліку передбачає теоретичне обґрунтування нових підходів до застосування існуючих облікових знань. Найбільш важливою проблемою є узагальнення існуючих знань і приведення їх в систему. Серед сучасних представників української школи обліку, які досліджують подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку в підручниках із теорії обліку,

слід відмітити таких вчених, як Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, М.Т. Білуха, В.В. Сопко та ін. Формування національної парадигми обліку та подальший його розвиток повинні відбуватися в напрямку постійного перегляду і удосконалення теоретичних основ обліку з урахуванням найкращих наукових здобутків представників різних шкіл обліку.

Висновки. Вивчення історичних аспектів розвитку подвійної парадигми обліку дало змогу дійти висновку про необхідність використання історичного досвіду до побудови сучасної парадигми бухгалтерського обліку, а також виявити різні підходи і теорії, які слід застосовувати при формуванні сучасної облікової парадигми.

Список літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.1: Навчальний посібник - Житомир: ПП "Рута", 2001.-512 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. / Под ред. Я.В. Соколова . - М.: Финансы и статистика, 1994. – 320 с.

Анотація

У статті досліджуються історичні аспекти розвитку подвійної парадигми бухгалтерського обліку та розглядаються особливості сучасного стану бухгалтерського обліку. **Ключові слова:** подвійна парадигма, історичні аспекти, бухгалтерський облік, подвійний запис в бухгалтерії.

Summary

The historical aspects of development of double paradigm and peculiarities of modern state of accounting are offered in the article.

Key words: double paradigm, historical aspects, accounting, double accounting.