

2. Думка експерта: Кремль розхитує українську економіку: [Електрон. ресурс]. Доступно з: <http://www.epravda.com.ua/news/2014/07/11/475043>.

3. Думка експерта: Для докапіталізації банків необхідно не менше 40 мільярдів / [Електрон. ресурс]. Доступно з: <http://www.epravda.com.ua/news/2014/07/10/474860>.

4. Мизес Людвиг фон. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории. – Челябинск: Социум, 2005. – С. 742.

5. Ершов М.В. Мировой финансовый кризис. Что дальше? / М.В. Ершов. – М.: Экономика, 2011. – 295 с.

6. Кругман П. Возвращение Великой депрессии? / Пол Кругман. – М.: Эксмо, 2009. – 336 с.

В.М. ТИЩЕНКО,

к.е.н., доцент, Київська державна академія водного транспорту

## Становлення бухгалтерського обліку як науки

У статті досліджено історію облікової думки та її виділення в самостійну науку як організовану систему знань.

**Ключові слова:** економічний аспект обліку, юридичний аспект обліку, європейські школи обліку, рахівництво, подвійний запис, логісмографія, рахунки, процедурна концепція обліку, стандарти обліку.

В.М. ТИЩЕНКО,

к.э.н., доцент, Киевская государственная академия водного транспорта

## Становление бухгалтерского учета как науки

В статье исследована история учетной мысли и ее выделение в самостоятельную науку как организованную систему знаний.

**Ключевые слова:** экономический аспект учета, юридический аспект учета, европейские школы учета, счетоводство, двойная запись, логисмография, счета, процедурная концепция учета, стандарты учета.

The article investigates the history of accounting thought and its establishment as an independent science being an organized system of knowledge.

**Keywords:** economic aspects of accounting, legal aspects of accounting, the European school of accounting, bookkeeping, double entry, invoices, procedural concept of accounting, accounting standards.

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік має давню історію. Перші докази існування примітивних елементів облікової культури у стародавніх країнах Сходу були знайдені при розкопках в долині Нілу, Тигру і Євфрату [4]. Проте достатньо тривалий період часу бухгалтерський облік не вважався наукою, а розглядався лише як практична діяльність. Тільки наприкінці XIX ст. він почав формуватися як теоретична система знань.

Не можна стверджувати, що облікова наука виникла в якійсь окремо взятій країні. Її формування відбувалося поступово в багатьох країнах, кожна з яких привнесла щось своє, специфічне, у розвиток категорій, організацію і техніку ведення обліку. Значне місце у цьому процесі належить італійській, німецькій, французькій та англо-американській бухгалтерським школам.

**Аналіз досліджень та публікацій з пролеми.** Питання історії обліку знайшли своє відображення у працях таких видатних учених, як Я.В. Соколов [7], Ф.Ф. Бутинець [1], а також В.А. Маздоров [2], Т.М. Малькова [3], М.С. Пушкар [6], М.Я. Остап'юк [4], Т.О. Пасько [5], та інших.

На різних етапах розвитку людського суспільства зміни, що відбувалися в матеріальному виробництві, ставили перед обліковою наукою нові все складніші завдання. Вивчення історії бухгалтерської думки та системи організації облікової справи впродовж століть допоможе знайти відповіді на ті питання, які постають перед бухгалтерським обліком сьогодні.

**Метою статті** є дослідження наукових поглядів представників основних бухгалтерських шкіл Європи та Америки другої половини XIX ст. – початку XX ст., які сприяли формуванню обліку як науки.

**Виклад основного матеріалу.** Друга половина XIX ст. характеризується значним розвитком облікової наукової думки.

Поява значної кількості наукових праць з обліку свідчить про те, що бухгалтерський облік почав формуватися як наука.

У цей період у багатьох країнах з'являються наукові напрями та школи, які намагаються визначити предмет, методи, методологію бухгалтерського обліку, уточнюють його категорії та здійснюють їх класифікацію: італійська, французька, німецька, англо-американська школи, які згодом стали класичними [7].

Італійська школа рахівництва об'єднала в собі три школи: ломбардську, тосканську і венеціанську. Представниками ломбардської школи були: Школо д'Анастасіо, Д. Борнагіні, Ф. Вілла, Д.Л. Кріппа. До тосканської школи належали Ф. Марчі, Д. Чербоні, Д. Россі, К. Беліні, К. Чербоні. Венеціанську школу очолювали Ф. Беста, В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальоне, А. Стабіліні.

В італійській школі сформувалося два напрями розвитку: юридичний та економічний. Проте основною відмінністю італійської школи є переважання юридичного аспекту обліку, який передбачав підхід до обліку з точки зору юриспруденції. Економічний напрямок базувався на обліку майна та інших матеріальних цінностей.

Перші паростки юридичного аспекту обліку були закладені Школо д'Анастасіо, який в основу системи обліку поклав рахунок «Капітал». Він вважав, що всі факти господарського життя мають проходити через цей рахунок. Його теорію підтримували Джузеппе Борнагіні, а також Франческо Вілла та Джузеппе Чербоні [4].

Засновником юридичного напряму обліку вважають главу тосканської школи Ф. Марчі, який був переконаний в тому, що за кожним рахунком стоїть окрема особа. Він виділяв чотири групи осіб, яким відповідали певна група рахунків: власник,

адміністратор, агенти, кореспонденти. Кожен факт господарського життя, на думку Ф. Марчі, призводить до зміни юридичних відносин між учасниками господарського процесу. Це привело його до формулювання правила подвійного запису.

Представник тосканської школи Джузеппе Чербоні, що продовжив справу Ф. Марчі, розглядав бухгалтерію як частину юриспруденції. Його логісмографія (лат. «логос» – «наукка»; «графія» – «опис») – це вчення про бухгалтерський облік юридичного напрямку. Предметом логісмографії Д. Чербоні вважав права та зобов'язання юридичних та фізичних осіб. Оскільки носіями прав і зобов'язань є люди, то і враховувати потрібно людей, які беруть участь у господарському процесі. В основу вчення були закладені принципи персоналістичності та дуалістичності. Останній відомий як постулат Д. Чербоні [5].

Завдяки Д. Чербоні виникає вчення про синтетичний і аналітичний розподіл рахунків, що привело до утворення поняття «субрахунок».

Його послідовником був представник тосканської школи бухгалтерського обліку Клітофонте Белліні, який намагався розвинути логісмографію. Замість чотирьох він виділив два види агентів: матеріально відповідальних осіб і виконавців, і тим самим значно розширив межі обліку. Основну мету рахівництва К. Белліні вбачав у висвітленні фактів господарського життя з метою найбільш ефективного управління підприємством. Предметом обліку він вважав господарські операції, які включають об'єкт, суб'єкт і відносини між ними. Ці відносини містять у собі особові та неособові рахунки, що викликає необхідність складання двох балансів: майнового та фінансового.

На думку К. Белліні, принцип подвійного запису відображає основну ідею управління – узгодження протилежних інтересів, і не є якимось абстрактним прийомом.

Інший послідовник Д. Чербоні – Джузеппе Россі – вважав предметом бухгалтерського обліку господарські операції. Він поділяв їх на три групи: економічні, юридичні, адміністративні. Д. Россі відомий як історик у галузі обліку і засновник шахової форми рахівництва. Йому також належить достатньо оригінальне формулювання постулатів Л. Пачолі [5].

Засновником економічного напрямку бухгалтерського обліку вважається Джузеппе Людовік Кріппа. Він вказував, що предметом обліку є процес вивчення результатів господарської діяльності, яка пов'язана з постійними змінами обсягу та складу майна. Всі рахунки Д.Л. Кріппа поділяв на дві групи: перша – капітал і його частини, друга – рахунки, що розкривають структуру перших. Вчений вважав, що на рахунках обліковуються саме матеріальні цінності, і категорично не сприймав існування юридичного аспекту в обліку [7].

Подальший розвиток економічного напрямку в обліку пов'язаний з венеціанською школою, яку очолювали у свій час Ф. Беста, В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальоне, А. Стабіліні.

Фабіо Беста вважав, що бухгалтерський облік як засіб господарського контролю вивчає рух цінностей. Він уперше поділив контроль на попередній, поточний і наступний. На першому етапі розробляються інструкції, положення, плани. На другому – проводиться інвентаризація, оформляються довіреності, прибуткові, видаткові ордери. Третій етап передбачає традиційний звіт, при цьому може застосовуватись обчислювальна техніка. В обліку має бути забезпечений взаємний контроль матеріально відповідальних осіб.

На думку Ф. Беста, факти господарського життя не викликають зміни вартості, тому вони не повинні відобразитись на бухгалтерських рахунках. Наполягаючи на тому, що об'єктом обліку є не самі цінності, а їх вартість, вчений сформулював знамениту теорію фонду, згідно з якою фонд – це загальний обсяг вартостей, вкладених у підприємство. Фонд складається з окремих елементів, кожному з яких відповідає певний рахунок. Зміни всіх елементів можуть мати активний і пасивний характер.

Ф. Беста склав першу наукову класифікацію систем і форм рахівництва. Він виділив чотири системи: патрімональну, фінансову, депозитну, договірну. За видами реєстрів виділяються книжкові і карткові форми. За характером запису форми поділяються на прості і подвійні, за способом виконання – на описові, відтворюючі текст і синоптичні операції [5].

Значний внесок у розвиток логісмографії зробив П. д'Альвізе. Назвавши свою теорію обліку логісмологією, він виклав вчення у восьми загальних принципах: достовірності, своєчасності, відносної повноти, документування, хронологічності, пов'язаності і координованості, специфічності, однорідності.

Батьком науки про бухгалтерський облік вважається засновник ломбардської школи Франческо Вілла, незважаючи на те що бухгалтерський облік наукою проголосили Ф. Марчі і Д.Л. Кріппа. Він першим синтезував юридичні та економічні аспекти обліку, систематизував бухгалтерські знання, концептуально осмислив основні облікові категорії. Для Ф. Вілла об'єктом обліку виступають не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв'язку з якими виникають ці відносини, тому бухгалтерський облік є у нього комплексною економіко-правовою дисципліною [4].

Головна праця Ф. Вілла вийшла у 1840 році, і цей рік можна вважати початком зародження науки про бухгалтерський облік. Основною метою обліку є контроль організації господарства і майна. Контроль передбачає збереження цінностей і ефективність їх використання, забезпечення максимальних результатів при мінімальних витратах.

Бухгалтерський облік Ф. Вілла поділив на три частини:

- теорію обліку – економіко-адміністративні відносини;
- правила ведення реєстрів та їх практичне застосування;
- організацію управління (в т.ч. ревізії рахунків).

Поєднати всі ідеї італійської класичної школи намагався Емануель Пізані у своєму вченні статмографія (від грец. статмо – баланс і графія – опис; отже, статмографія означає балансоведення). Він уподібнював господарський процес механізму, тому ввів в облік запозичені з механіки поняття – динаміка і статика. Е. Пізані вважав, що бухгалтерія вивчає три види операцій – динамічні, статичні і статико-динамічні. Всі рахунки розглядалися в двох аспектах: економічному і адміністративному. Таке ділення рахунків призвело до формування постулату Е. Пізані: сальдо рахунків статичних дорівнює сальдо рахунків динамічних, а кожне з них, своєю чергою, дорівнює сумі прибутку.

Після Е. Пізані почали створювати нове вчення шляхом комбінування старого й інші італійські вчені того часу, зокрема такі, як С. Спінеді та Дж. Дзаппа.

Джино Дзаппа вважається останнім з великих бухгалтерів класичної італійської школи. Повертаючись до ідей Ф. Вілли, він значно розширив завдання бухгалтерії та її межі. Облік трактує-

вався ним лише як суто самостійна наука про управління, яка не залежить від юридичних і політико-економічних доктрин.

Своїм вченням Дж. Дзаппа підвів підсумок п'ятисотлітнім досягненням італійської облікової думки і заклав підґрунтя досліджень у майбутньому.

Зацікавлення обліковою наукою призвело до того, що наприкінці XIX ст. в Італії замість двох напрямів рахівництва було виділено три нові: 1) логісмологію – вчення про бухгалтерські рахунки; 2) статмологію – вчення про бухгалтерський баланс; 3) леммалогію – вчення про залишки.

Логісмологія була найближчою до традиційної бухгалтерії. Статмологія перетворилася на аналіз господарської діяльності, а леммалогія використовувала складний математичний апарат у вченні про управління запасами і була розвинута в англосаксонських країнах.

При всій різноманітності поглядів італійську школу можна все ж розглядати як єдине ціле. В цілому для італійців був характерний такий підхід до бухгалтерського обліку, який вимагав, щоб величина прибутку за балансом дорівнювала сумі, що оподатковується, а це повністю відповідало юридичному аспекту обліку. Разом із тим італійських науковців об'єднувало цілеспрямоване та змістовне трактування основних категорій науки. Навіть відмінності між юридичним (тосканська школа) та економічним (венеціанська школа) напрямками були несуттєвими. Представників італійської школи об'єднує трактування обліку як функції управління. Тільки тосканська школа трактувала мету обліку як управління людьми, а венеціанська – як управління ресурсами. Вважають, що бухгалтерський облік як наука був започаткований саме в рамках італійської школи [5].

Представники французької школи рахівництва (Ж.Г. Курсель-Сенель, Л. Сей, Ж.-Б. Дюмарше, Р.П. Коффі, Р. Делапорт, Е.П. Леоте, А. Гільбо) є засновниками суто економічного аспекту в бухгалтерському обліку, а також макрообліку. При цьому вони чітко розмежували науку про облік та бухгалтерську практику, вивчали такі облікові категорії як амортизація, прибуток, собівартість, ввели в обіг такі терміни як «уніграфічний (простий) запис» і «діаграфічний (подвійний) запис», розробили вчення про облік витрат і калькуляцію.

Поєднання з політичною економією дозволило вдосконалити методологію бухгалтерського обліку.

Французькі вчені розробили власну форму рахівництва, зокрема методіку обліку, систему рахунків та їх класифікацію, проте вважали, що таких рахунків має бути якомога менше з метою уникнення помилок. На противагу італійській школі вони були переконані в тому, що бухгалтерські дані повинні бути лише відносно точними. Основну мету обліку вони вбачали у визначенні ефективності виробничої діяльності.

Недоліком французької школи було те, що вона, розширивши межі застосування обліку до рівня всієї економіки країни, опустила такий аспект, як контроль за діяльністю осіб, зайнятих на підприємствах.

Німецька школа рахівництва почала формуватися значно пізніше, ніж італійська чи французька. Розвиток облікової теорії тут відбувався теж значно повільніше. До цієї школи увійшли вчені-бухгалтери Німеччини, німецькомовної частини Швейцарії та Австро-Угорщини. Представники німецької школи (Ф. Скубіц, Ф. Лейтер, Б. Пендоф, Е. Шме-

ленбах, Готшалк, І.Ф. Шер, Кальмес та ін.) шукали обліковий зміст не в інших науках, а в самій бухгалтерії, а саме – у процедурах облікового процесу. Тому і напрям цієї школи називається процедурним. Процедурний аспект передбачав поділ обліку на торговий і виробничий [4].

Однією з особливостей німецької школи є посилена увага до теорії балансу. Завдяки балансовій теорії швейцарського вченого І.Ф. Шера вивчення бухгалтерського обліку розпочиналося від балансу до рахунків, на відміну від італійської та французької шкіл. Саме у надрах цієї школи зародилося балансознавство як наука про бухгалтерський баланс.

Німецька школа в подальшому сприяла впровадженню математичних методів та комп'ютерної техніки в облікову практику. В її рамках було розроблено теорію калькуляції, автором якої був Альберт Кальмес. Німецькою школою бухгалтерського обліку також було розроблено концептуальні підходи до оцінки об'єктів обліку. Суттєве значення має впровадження цією школою аналізу господарської діяльності, яке розпочиналося саме з аналізу балансу. Представники німецької школи (зокрема Ф. Скубіц) виділили в бухгалтерії споживчий і продуктивний види, які згодом дістали назву бюджетного і госпрозрахункового обліку.

Англійська та американська школи бухгалтерського обліку почали активно розвиватися у 20–40-х роках XX ст. Представниками англійської школи були: Дж.С. Міль, Г. Спенсер, Д.В. Фультон, Е. Купер, Т. Вельтон, В.Ф. Фостер, Е.Г. Фолсом, А.Т. Ватсон, Чедвік, Л.Р. Діксі). До американської школи належали: Р. Антоні, А. Літлтон, Ч. Шпруг, Д. Мейя, У. Патон, Р. Свіней, Д. Хіггінс, Ч. Гаррісон, Дж. Харріс [7].

В основі англо-американської школи були прагматизм і психологія. Рахунковедення не вважалося наукою, а його найважливішим завданням було перетворення обліку на засіб управління, тобто спрямування на вирішення прагматичних завдань. Бухгалтерський облік розглядався як система відносин між працівниками підприємства та бухгалтерії, тобто його зміст полягав у вивченні психології людей.

Англійські вчені (Дж.С. Міль, Г. Спенсер) вважали головним завданням бухгалтерського обліку опису явищ, тому теорія обліку тут значно відставала від інших європейських країн.

В англо-американській школі важлива роль в обліку відводилася натуральним показникам, а вартісні розглядалися як допоміжні, що сприяло підвищенню рівня аналітичності обліку, а це, своєю чергою, – його стандартизації.

Заслугою англо-американської школи було обґрунтування Робертом Антоні нового виду обліку – управлінського на підставі систем управління витратами «стандарт-кост» та «директ-костинг», а також розвиток аудиту, основоположником якого був Л.Р. Діксі, та введення інституту незалежних присяжних аудиторів.

Важливе місце в англо-американській школі відводилося вивченню проблем нарахування амортизації, контролю заробітної плати, розробці нових методів оцінки виробничих запасів (ЛІФО, ФІФО, НІФО), оригінальних методів калькуляції, формулювання ідей облікової політики, положень етики бухгалтерів.

## Висновки

Дослідження представників усіх чотирьох класичних шкіл (французької, італійської, німецької та англо-американської), незалежно від їх поглядів, сприяли становленню бухгалтер-

ського обліку як науки. Національні школи і напрями, які відображали економічні особливості окремих країн, мали взаємний вплив. Усе це сприяло вдосконаленню бухгалтерської науки.

Подальший розвиток бухгалтерського обліку, на нашу думку, має йти в напрямі стандартизації та уніфікації, що є надзвичайно важливим в умовах євроінтеграції та глобалізації.

#### Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х ч.: Навч. посібник – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001.
2. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР. – М.: Финансы, 1975.

3. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995.

4. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посібник – К.: Знання, 2005.

5. Пасько Т.О. Історія бухгалтерського обліку: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Пасько Т. О. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2009.

6. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007.

7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Уч. пособие: – М.: Аудит С. – 2007.

М.Б. ВИТЕР,  
к.ф.-м.н., Міністерство фінансів України,  
М.А. СЕНДЗЮК,  
к.в.н., професор, Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана,  
О.В. ТИЩЕНКО,  
аспірант, Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

## Кластерний підхід до моделювання інформаційного простору в системі управління державними фінансами

*Розроблено методологічні засади побудови кластерів електронної інформаційної взаємодії в інформаційному просторі системи управління державними фінансами. Наведено конкретні приклади таких кластерів.*

**Ключові слова:** інформаційна взаємодія, кластери, система управління державними фінансами.

М.Б. ВИТЕР,  
к.ф.-м.н., Міністерство фінансов України,  
М.А. СЕНДЗЮК,  
к.э.н., профессор, Киевский национальный экономический университет им. Вадима Гетьмана,  
Е.В. ТИЩЕНКО,  
аспірант, Киевский национальный экономический университет им. Вадима Гетьмана

## Кластерный подход к моделированию информационного пространства в системе управления государственными финансами

*Разработаны методологические основы построения кластеров электронного информационного взаимодействия в информационном пространстве системы управления государственными финансами. Приведены конкретные примеры таких кластеров.*

**Ключевые слова:** информационное взаимодействие, кластеры, система управления государственными финансами.

M. VITER,  
Ph.D., Ministry of finance of Ukraine,  
M. SENDZYUK,  
Ph.D., professor, Kyiv National University named by Vadym Hetman,  
E. TYSHCHENKO,  
graduate student, Kiev National University named by Vadym Hetman

## The cluster approach to modeling information space in state finance management system

*Methodological principles of constructing clusters of electronic information interaction in the information field of public financial management. Provide specific examples of such clusters.*

**Keywords:** information interaction, clusters, public finance management system

**Постановка проблеми.** У зв'язку з переходом України до нових ринкових відносин, а також необхідністю поглиблення інтеграції у світову економічну і фінансову системи, перед нашою державою стоїть першочергове завдання модернізації власної системи управління державними фінансами (СУДФ) на базі сучасних міжнародних стандартів та інформаційних технологій [1, 2].

Моделювання і структурованість економічних відносин є прямим наслідком відповідного моделювання і структуро-

ваності їх інформаційного простору. Тому одним із напрямів вдосконалення СУДФ є побудова адекватних моделей інформаційної взаємодії його суб'єктів.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Сучасні дослідження у сфері побудови моделей системи управління державними фінансами характеризуються різними напрямками:

- загальні підходи до моделювання в економіці [3];
- моделювання окремих фінансових процесів [4];