

РЕТРОСПЕКТИВА СТАНОВЛЕННЯ ОБЛІКУ ЯК АБСТРАКТНОЇ КАТЕГОРІЇ НАУКОЗНАВСТВА

Анотація. У статті доведено, що бухгалтерський облік як абстрактна категорія наукознавства має свою багатолітню історію, особливе значення у якій відводиться динаміці методології досліджень на основі застосування актуальних формально-логічних методів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, парадигма обліку, методологія обліку, наукове пізнання.

Вступ. Розвиток наукового пізнання передбачає певну активність наукової дослідницької думки. Вироблення нового знання є конструктивною діяльністю, яка передбачає творче зусилля суб'єктів. У критичних умовах наука повинна виходити за межі віджившої парадигми, розширюючи свої пізнавальні межі та пристосовуючись до потреб практики.

Проводячи паралель в даному контексті стосовно розвитку бухгалтерського обліку, слід зауважити, що основною тенденцією його розвитку було і залишається постійне уточнення ролі та значення в суспільстві на кожному з етапів становлення та розвитку економіки.

У зв'язку із прив'язаністю до відтворення суспільного розвитку багато науковців заперечують існування такої наукової категорії, як бухгалтерський облік, трактуючи його чисто технічною рахунковою системою. На їх думку бухгалтерський облік не можна вважати наукою, і, відповідно, появу нових понять, об'єктів обліку, розширення методичного інструментарію аж ніяк результатами наукових пошуків. Отож, існує дилема на предмет обґрунтування визнання бухгалтерського обліку як науки. Дослідження в цьому напрямку спонукають ретроспективно прослідкувати розвиток бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень. Проблема визнання та розуміння обліку як науки достатньо висвітлена у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: Ф.Бутинця, С.Голова, Л.Кіндрацької, Н.Малюги, М.Пушкаря, М.Метьюса, С.Сальварі, Я.Соколова, Е.Хендріксена та інших. Проте, додаткового обґрунтування потребує доведення, що облік є абстрактною категорією наукознавства.

Постановка завдання. Довести, що бухгалтерський облік є абстрактною науковою категорією, яка динамічна та прогресивна за сутністю і природою спонукає до екстраполяції та оновлення свого предмету та методу.

Виклад основного матеріалу. Відомо, що історія будь-якої науки характеризується співіснуванням та зміною її парадигм, що можуть існувати послідовно та паралельно водночас. Під час вивчення історії розвитку господарського обліку ми спостерігаємо єдину парадигму практично до 13-го століття, яка характерна схоластичністю, простою статикою.

З часом центр тяжіння в обліку був перенесений із статички господарства на динаміку, тобто предметом обліку стали виступати факти господарського життя, реєстрація яких почала вимагати як хронологічного, так і системного запису. Це привело до поширення лінійних записів зустрічних оборотів, що в свою чергу породило співвимірники для неспіввимірних величин. Великим прогресом стало використання розрахункових таблиць, публічність звітності, введення принципу

нагромадження даних та обов'язкове документування фактів господарського життя. Таким чином, в обліку почали виокреслюватись елементи системності. Поряд з такими позитивами на той час вже чітко відмічалися і негативи:

- облік не був єдиною системою, оскільки окремі його складові не були співвимірними;

- кожен об'єкт обліку, як правило, облічувався у тих облікових одиницях, які його визначали (*виключно у натуральних чи навпаки вартісних*);

- за результатами обліку неможливо було відслідкувати фінансові результати господарювання;

- в обліку не фігурували рахунки власника.

Все це спонукало до пошуку інших більш дієвих облікових моделей. І як наслідок у 14-15 ст. спостерігається існування трьох парадигм: *уніграфічна, камеральна, диграфічна*.

Уніграфічний облік базується на ідеї інформаційного відтворення господарських процесів через натуральне вимірювання. Таким чином, в основі цієї парадигми бухгалтерського обліку лежить ідея наївного натуралізму, і як наслідок - також була далекою від досконалої. Саме тому в процесі свого розвитку вона пройшла п'ять етапів [1, с.65]: інвентарний облік (*фіксувались лише залишки матеріальних цінностей*); контокорент (*враховувались лише розрахункові операції*); гроші (монета) виступали об'єктом обліку; гроші як об'єкт обліку злились з обліком розрахунків; гроші і контокорент поглинули облік інвентаря (*усі рахунки ведуться у грошах*).

Запровадження у систему рахунків власних засобів вичерпало можливості уніграфізму. Таким чином, сформувався *диграфічний облік*.

Диграфічний облік був першою спробою замінити концепцію наївного натуралізму ідеєю облікового реалізму, що одночасно породило правило математичної точності.

Камеральний облік існував паралельно з уніграфічним та диграфічним. Особливістю цієї парадигми є те, що в облікову систему поряд з фактами, що відбулися, вводяться факти, що лише заплановані.

Історія обліку з 16-го по першу половину 20 ст. – це історія диграфічної парадигми, її росту, внутрішнього дроблення на інші дрібні окремі парадигми, її хвороб та повільного замирання. Безумовно, така динаміка розвитку облікової системи на кожному етапі вдосконалювала свій предмет дослідження і, відповідно, облік ставав наукою. Великий голандський вчений, математик, людина, що першою назвала бухгалтерію наукою, - Сімон ван Стевін стверджував, що мета бухгалтерського обліку - визначення усього народного багатства країни, тобто бухгалтерія це не лише *мікрооблік*, як стверджували до нього, але і *макрооблік*. При цьому макрооблік повинен був, на його думку, надавати інформацію про : наявність готівки в касі; стан розрахунків з підзвітними особами та матеріально-відповідальними особами; стан розрахунків з дебіторами і кредиторами; результати операцій (прибуток, збиток) при покупці-продажу товару [1, с.68].

Необхідно зауважити, що такі, з одного боку, загальні цілі, як облік усього народного багатства, а з другого - окремі напрями, як наявність грошей в касі, сприймалися проблемно. У зв'язку з цим С.Г.Кардинелем (1648 р.) була зроблена спроба знайти узагальнюючу одиницю предмету у вигляді господарської операції на бухгалтерських рахунках [2, с.139].

Отже, в процесі розвитку, вдосконалення обліку були закладені основи юридичної теорії, сформувалась методика оцінки, деталізувалось розуміння предмету і методу обліку, були сформовані перші класифікації рахунків, синтетичний облік виділений із аналітичного. Ця епоха стала періодом формування мови обліку. Ще у 18

ст. отримав визнання афоризм Е.Кондильяка: *"наука є не що (чи майже ні що) інше, як відпрацьована мова* [1, с.71]. Ця мова формується як буквально (на усіх європейських мовах створюється облікова термінологія), так і шляхом відпрацювання облікових категорій. Найбільш яскраво синтаксис облікової мови розвивався шляхом формування різних структур господарських записів (форм рахівництва).

У результаті створюються 4 основні моделі (Ф.Гаратті, Гельвінг М, де ла Порт, Е.Дегранж) подвійної бухгалтерії. Кожна з парадигм не заперечує, а доповнює інші. Вони зародились із потреб практики, і, по-суті не мають авторів. У них були лише популяризатори. Таким чином, уже 18 ст. показало, що подвійний запис здійснюється у певній системі, що характеризує замкнуту структуру. Замість поняття форми рахівництва у 18 ст. почали вживати термін *"модель"*.

Отже, облік стає предметом наукової діяльності. Із сформованих емпіричних та догматичних регламентованих правил ця категорія перетворюється у знаряддя дослідження господарської діяльності та власної методології. Проте, чи став облік наукою на той час, важко сказати. Г.Спенсер якимось зауважив, що *"ніде не можна провести лінію і сказати: "Тут починається наука"*[3, с.14].

Таким чином, натомість ілюзій бухгалтерської науки 18 ст. в середині 19 ст. в таких країнах як Італія, Франція, Швейцарія та Німеччина зародилась справжня наука бухгалтерії. З початку 19 ст. в італійському обліку намітились дві тенденції: перша виводила облік із відносин, що виникли у зв'язку з рухом та зберіганням цінностей (*юридичний напрямок*), і друга, заснована на обліку цінностей (*економічний напрямок*).

Перша тенденція нерозривно пов'язана з іменем Нікколо д'Анастасіо (1803 р.), який висунув дві важливі думки: 1) облік – це реєстрація прав та зобов'язань власника і 2) в центрі облікової системи стоїть рахунок капіталу, оскільки усі факти господарського життя повинні торкатися цього рахунка.

Більш суттєвою для бухгалтерської науки були праці представників економічного папряму Р.П.Коффі та Д.Л.Кріппи.

Р.П.Коффі (1833 р.) стверджував, що бухгалтерський облік базується на єдиній теорії, суть якої може бути охарактеризована у визнанні економічної і суто матеріальної природи рахівництва. Кожному виду матеріальних цінностей відповідає і конкретний рахунок. Звідси класифікація рахунків по видах цінностей.

Аналізуючи розвиток тенденцій станом на 19 ст., необхідно констатувати, що Н.д'Анастасіо, Р.П.Коффі та Д.Л.Кріппа сповістили про виникнення нової науки – бухгалтерії.

Як тільки бухгалтери стали рахувати свою справу наукою, їх зусилля були направлені на пошуки вдалих та вичерпних визначень її предмету та методу. Ці пошуки, слід зауважити, приводили до самих різноманітних результатів.

Відомо, що бухгалтерський облік, як і будь-яка інша наука, має справу з об'єктивними законами розвитку економіки. Саме тому його методологія має бути динамічною, оскільки лише за такої умови облік повноцінно може охопити усю всебічність та багатогранність об'єктів дослідження.

У процесі пізнання виділяють одночасно два напрями дослідження об'єкту – системний та історичний. Вивчення історичного аспекту розвитку систем економіки та бухгалтерського обліку дозволяє встановити певні закономірності, зокрема залежність системи обліку від рівня розвитку економіки.

Протягом 20 ст. відбулись дві визначні події у суспільному житті економічної формації, що названа соціалізмом (1917-1991 рр.) та отримання країною незалежності і перехід від соціалізму до капіталізму, або до ринкової економіки (з 1991 р. по даний час), що не могло не вплинути на розвиток облікової системи та не зачепити інтереси людей, що займаються теорією та практикою обліку.

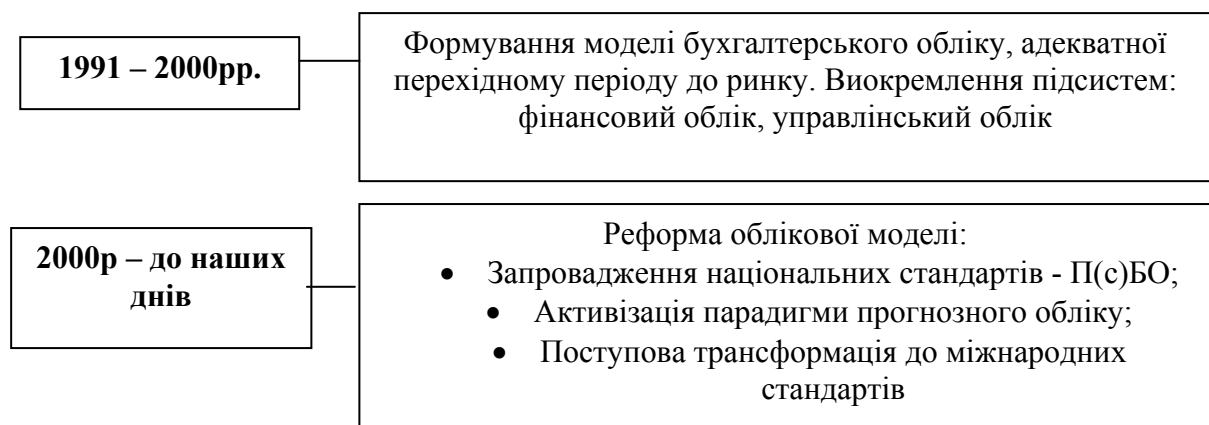
Отже, вивчення минулого дає можливість проаналізувати етапи розвитку економіки, і відповідно, формування системи бухгалтерського обліку шляхом екстраполяції ключових досягнень сформованих облікових парадигм до вимог сучасності.

Історія розвитку бухгалтерського обліку 20 ст. висвітлена в економічній літературі досить ґрунтовно у роботах В.А.Маздорова та Я.В.Соколова [5, с.70]. Зокрема, Я.В.Соколов у нарисах історії бухгалтерського обліку пропонує таку періодизацію етапів розвитку системи обліку (Рис.1).



Рис. 1. Періодизація етапів розвитку бухгалтерського обліку

Сьогодні ми продовжуємо та констатуємо еволюцію розвитку обліку як науки у наступному форматі (Продовження рис.1)



Висновки. Аналітика наведених досліджень дозволяє констатувати, що бухгалтерський облік як абстрактна категорія наукознавства має свою багатолітню історію, особливе значення у якій відводиться динаміці методології досліджень, в основі якої завжди було застосування актуальних формально-логічних методів.

Відомо, що предмет загальної методології науки охоплює такі аспекти, як специфіка наукового пізнання у порівнянні з буденним мисленням; співвідношення емпіричного і теоретичного рівня дослідження; гіпотеза - як форма розвитку науки; загальні прийоми досліджень – моделювання, проектування, закономірність, тенденції, принципи тощо.

Усі ці елементи наукового пізнання в процесі історичного розвитку системи бухгалтерського обліку мали місце і на сьогоднішньому етапі її розвитку стали ще більш актуальними, тому формування оновлених парадигм в обліку можна назвати науковим пошуком, а таку економічну категорію, як бухгалтерський облік – абстрактною науковою категорією, яка динамічна та прогресивна за своєю сутністю і природою спонукає до екстраполяції та оновлення свого предмету та методу.

Таким чином, реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що триває в останні роки – надзвичайно важлива подія в економічному житті держави, оскільки ця, здавалося б, вузькоспеціалізована галузь охоплює усю сферу господарської діяльності. Адже саме бухгалтерський облік як система покликаний забезпечувати ефективну організацію діяльності суб'єктів господарювання, продукувати об'єктивну інформацію, яка зазвичай стає джерелом прийняття різноманітних управлінських тактичних чи стратегічних рішень.

...І в силу цього облік став, практично, інструментом управлінських стратегій у сучасному бізнесі.

Література

1. Я.В.Соколов. История развития бухгалтерского учета. //М."Финансы и статистика". 1985 р. – с.65.
2. Милль Д.С. Система логики силлогистической и индуктивной. – М., 1899., - с. 139.
3. Спенсер Г. Основные начала //Пер.з англ. Н. Тютчева. – Спб., 1987 – с.14.
4. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР. – М.: Финансы, 1972. – 320с.
5. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991, - 400 с.
6. Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку:сучасні реалії оновлення // Бухгалтерський облік і аудит.№12, 2008.- С.30.

Summary. The tendencies of forming accounting as abstract category of science are determined on the materials of studying historical development of accounting as the system as well as the characteristics of methodological paradigms in the retrospective review.

Keywords: accounting, accounting paradigm, methodology of accounting, scientific knowledge.

Стаття надійшла до редакції 5.04.2012