

## ВНЕСОК ВІТЧИЗНЯНОЇ ОБЛІКОВОЇ ДУМКИ В РОЗВИТОК ВЧЕННЯ ПРО РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: огляд та аналіз публікацій фахових періодичних видань протягом 1888-2007 рр.

*Проведено дослідження публікацій у фахових виданнях протягом 1888-2007 рр., присвячених проблематиці рахункознавства, з метою окреслення внеску вітчизняної облікової думки в світовий розвиток вчення про рахунки бухгалтерського обліку. Проаналізовано та систематизовано статті, виявлено тенденції розвитку вчення про рахунки, проблеми, що виникали та шляхи їх вирішення, що пропонувалися*

*На правильной организации счетов  
и на ведении их построено  
все здание современного счетоводства  
А.П. Пеленкин [6]*

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

З XVII до XIX ст. отримала 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 [10, с. 16-17]. Саме на цьому етапі – становлення бухгалтерського обліку як науки – облікова теорія сформувалася навколо категорій подвійного запису і рахунку. Саме вони визначали парадигму бухгалтерського обліку протягом тривалого часового інтервалу – до другої половини XIX ст.

Перша половина XX ст. 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. У цей період в більшості країн Європи починає формуватися бухгалтерське законодавство, складовою якого був бухгалтерський баланс і звіт про фінансові результати (прибутки та збитки).

Характерним для цього періоду в історії рахункознавства є 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.

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

Для з'ясування внеску вітчизняної облікової думки в розвиток вчення про рахунки бухгалтерського обліку проаналізуємо публікації у фахових періодичних виданнях, присвячені проблематиці рахункознавства. Використовуючи дані електронної бібліотеки Житомирської наукової бухгалтерської школи та враховуючи особливості соціально-економічних відносин різних часових періодів, починаючи з кінця XIX ст. і

закінчуючи початком ХХІ ст., можна з великим ступенем об'єктивності обґрунтувати розуміння окремих фундаментальних понять і принципів, виділити загальні тенденції та розробити рекомендації з удосконалення обліку на рахунках бухгалтерського обліку.

Публікації у фахових періодичних виданнях дають можливість з певним рівнем об'єктивності судити про розвиток вчень, актуальні проблеми та шляхи їх вирішення, знайти оригінальні підходи та авторські пропозиції. Крім того, на підставі ретроспективного аналізу змісту статей, їх групування за відповідними критеріями має можливість не тільки дослідити історію розвитку вчень про рахунки, але й спрогнозувати їх подальший розвиток, усунути можливі дискусійні положення. Завжди доречно переосмислити надбання вітчизняної наукової школи з урахуванням традицій та національного менталітету і вже на підставі цього оцінювати та висувати нові ідеї.

#### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Питання історії рахункознавства в різні роки досліджувало чимало вчених: Ф.Ф. Бутинець, А.М. Галаган, Н.В. Дембінський, Н.А. Кіпарісов, І.А. Кошкін, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, Є.Є. Сіверс, Я.В. Соколов, І.Ф. Шер. В їх працях докладно висвітлені етапи становлення та розвитку бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності, доробки відомих вчених. Разом з тим, дослідження публікацій у фахових виданнях, присвячених проблематиці рахункознавства, аналіз змісту таких статей, їх групування за відповідними критеріями не проводилися.

**Метою дослідження** є суцільне дослідження публікацій у фахових облікових журналах протягом 1888-2007 рр., присвячених проблематиці рахункознавства, критичний аналіз та систематизація таких статей, виявлення тенденцій розвитку вчення про рахунки, проблем та шляхів їх вирішення.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У витоків формування вітчизняної облікової думки стояли, як правило, найкращі представники європейського облікового бомонду. Так, ще на початку ХІХ ст. на

вітчизняний облік впливали французький і німецький облік, проте домінуючим став німецький. Цьому сприяло те, що певний час німецький капітал відігравав досить важливу роль в російській 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 британно-американського впливу, по суті, не було до 90-х років ХХ ст. Проте національні традиції не були забуті, вітчизняна облікова думка відповідала рівню світових стандартів, а у багатьох випадках і переважала над ними.

“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. Н.С. Лунським), а також в комерційних інститутах в Петербурзі, Києві та Харкові” [2, с. 28].

Наприкінці ХІХ ст. в дореволюційній Росії починають виходити у світ професійні бухгалтерські журнали. Для публікацій характерна різноманітність рекомендованих форм обліку, технічних прийомів його ведення, підходів до відкриття і ведення рахунків бухгалтерського обліку, їх аналітики, що підтверджує тематика публікацій, пов'язаних з рахунками бухгалтерського обліку, в російських (радянських) журналах з бухгалтерського обліку до 50-х років ХХ ст. (див. табл. 1).

Серед усіх журналів найпопулярнішим був журнал **“Счетоводство”** (за ред. **А.М. Вольфа**) (1888-1904 рр.). Дане видання об'єднувало багатьох відомих представників облікової думки Росії<sup>1</sup>: С.М. Бараца, М.Я. Батенькова, В.Д. Белова, А.А. Беретти, Л.И. Гомберга, С.С. Дезорцева, А.З. Попова, Н.У. Попова, И.П. Руссияна та ін.

<sup>1</sup> Для уникнення граматичних помилок при перекладі прізвищ та ініціалів дослідників такі дані наведені за текстом мовою оригіналу – російською.

Тут публікувалися і праці відомих зарубіжних учених: Ф. Бести, А. Гильбо, Ф. Карпантьє, Э. Леоте, Л. Сея, Дж. Чербони, И.Ф. Шера та ін. Усіх авторів ми поділили на п'ять груп відповідно до кількості опублікованих ними статей про облікові теорії та практичні питання застосування рахунків бухгалтерського обліку.

За період видання в журналі присвячено 260 статей питанням рахівництва, його елементам, пред-мету, завданням, системам, відношенню до інших га-лузей знань і галузей народного господарства (залі-зниці, сільськогосподарські організації, доменне ви-робництво, ломбарди,

банки, винна справа, молочне та лісове господарство); 14 статей – розгляду рахунків окремих об'єктів (деPOSITIV і недоїмок, учасників, векселів до отримання і платежу, “Nostro і Loro” тощо); 48 статей – теорії рахунків (рахунок і його елементи, значення термінів “дебет” і “кредит” з точки зору персоніфікації рахунків, класифікація рахунків, персоналізація рахунків і т.д.) і 7 статей присвячено розгляду планів рахунків (золотопромислового, сільськогосподарського та залізничного господарства, нафтопро-мислово-заводського підприємства) (див. рис. 1).

*Таблиця 1. Кількість і тематика публікацій, присвячених питанням теорії і практики рахунків бухгалтерського обліку, в російських (радянських) журналах з бухгалтерського обліку до 50-х років ХХ ст.*

<i>Питання, що роз- глядалися</i>	<i>Питання рахівництва (практичної діяльності)</i>	<i>Рахунки окремих об'єктів</i>	<i>Теорія рахунків, питання рахунко- знавства</i>	<i>План рахунків</i>	<i>Рахунки і обчислю- вальні машини</i>	<i>Всього публі- кацій</i>
<i>“Счетоводство” (за ред. А.М. Вольфа) 1888-1904 рр.</i>	260	14	48	7	–	<b>329</b>
<i>“Коммерческий делец” 1910-1914 рр.</i>	7	–	7	–	–	<b>14</b>
<i>“Счетоводство и хазяйство” 1912-1914 рр.</i>	10	2	12	1	–	<b>25</b>
<i>“Счетоводство” Н.А. Кипарисова 1923-1927 рр.</i>	–	1	15	–	–	<b>16</b>
<i>“Счетная мысль” 1925-1930 рр.</i>	134	8	24	4	5	<b>175</b>
<i>“Спутник конторщика и счетовода” 1926-1928 рр.</i>	10	3	8	1	–	<b>22</b>
<i>“Спутник счетовода” 1929-1932 рр.</i>	12	3	7	1	1	<b>24</b>
<i>“Вестник ИГБЭ” 1928-1931 рр.</i>	23	–	5	1	1	<b>30</b>
<i>“Учет в социалисти- ческом земледелии” 1933-1935 рр.</i>	4	1	–	1	–	<b>6</b>
<i>“Учет и финансы в колхозах” 1936-1940 рр.</i>	10	1	–	4	–	<b>15</b>
<i>“Бухгалтерский учет” 1937-2007 рр.</i>	4	8	2	10	19	<b>43</b>
<b>Всього публікацій</b>	<b>474</b>	<b>41</b>	<b>128</b>	<b>30</b>	<b>26</b>	<b>699</b>

Найбільшу кількість статей (по 28 публікацій) обумовленої тематики опублікували **А.З. Попов** та **Г.П. Руссиян**. Саме ці автори задавали курс досліджень в цій сфері на той час. Зокрема, заслуговують на належну увагу публікації

**А.З. Попова** (Мысли по теории счетоводства // Счетоводство, 1890, № 2; Предмет счетоводства, 1895; Определение счетоводства разными авторами, 1898).

Одеський автор **И.П. Руссиян**, який в поясненні теорії подвійного запису виходив із логічного закону тотожності [Счетоводство, 1897, с. 173], стверджував, що “бухгалтерія є наукою про облік цінностей в господарстві” [Счетоводство, 1897, с. 168]. Ціла серія публікацій присвячена основам науки про рахунки (Счетоводство, 1895, 1900, № 11-12, 13-14, 17-18; 19-20, 21-22; 1901, № 1-2, 34; 1902, № 1-2, 5-6, 13-14, 21-22, 23-24). Йому належить

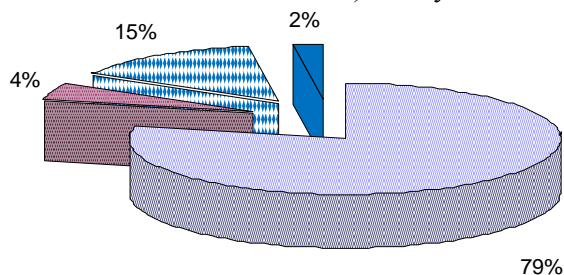


Рис. 1. Тематика публікацій, присвячених питанням теорії і практики рахунків бухгалтерського обліку, опублікованих в журналі “Счетоводство” (за ред. А.М. Вольфа) (1888-1904 рр.)

Московський автор **К.Г. Щетинин-Кукуев** – засновник текстильного рахівництва заклав основи диференціації обліку за галузями (Счетоводство по бумагопрядильному и ткацкому производству // Счетоводство, 1889, 1890, 1891, 1892, 1896, 1897, 1899). Можливо, саме звідси бере початок ідея галузевого принципу в побудові системи обліку, зокрема і планів рахунків, в радянський період.

Важливою є згадка **С.С. Дезорцева** про те, що “рахівник повинен підрозділити рахунки не лише за формою, але й за змістом” (Дезорцев С.С. Основы счетоводства // Счетоводство, 1903, № 5-6, 9-10), яка свідчила про науковий підхід до розуміння сутності рахунків і об'єктів, які на них відображаються.

Авторами “Счетоводства” були й багато інших талановитих бухгалтерів: **Л. Гомберг**, **В.Д. Белов** та **Н.И. Попов**, які опублікували по 6-7 статей (8 %).

Значну увагу питанню класифікації рахунків приділяв **Н.И. Попов**, відомий досить оригінальним трактуванням бухгалтерського обліку та широким застосуванням в ньому математичних методів. Він вважав, що з їх допомогою можливо розкрити структуру

постулат: “Сума сальдо рахунків активу дорівнює алгебраїчній сумі засобів, що знаходяться у розпорядженні господарства з поправкою на кредиторську заборгованість (–) та борги (+)”.

На цих авторів орієнтувалися й інші вчені, серед яких Д. Мальоне, А. Скворцов, С. Дезорцев, К. Щетинин-Кукуев – з-під пера яких вийшли по 8-12 статей, опублікованих в даному журналі.

- Питання рахівництва (практична діяльність)
- Рахунки окремих об'єктів
- Теорія рахунків, питання рахункознавства
- План рахунків

бухгалтерських записів і полегшити їх вивчення. При цьому він трактував бухгалтерську науку як економічну, а подвійний запис вважав об'єктивним законом. Йому належить наступний постулат: “Сума сальдо матеріальних рахунків завжди дорівнює алгебраїчній сумі сальдо особових рахунків”. У цьому випадку рахунки власних засобів розглядаються як рахунки особові (Попов Н. Персонафикация счетов, 1894). Всі рахунки він ділив на: 1) приватні (статистичні, реальні); а) матеріальні (об'єктивні), б) особові (суб'єктивні, юридичні) та 2) загальні (відлучені, економічні).

Найбільш численна група авторів опублікували по одній-дві статті з вищезазначених проблем. До них належать: Ал. Аледжани, Альвиз, Е. Банфи, М. Батеньков, А. Беретти, Л.Я. Бернер, Ф. Беста, А. Вольф, В. Джитти, М. Домбровский, З. Евзлин, К.С. Егоров, В.И. Левик, О.И. Леман, Сэ. Леон, Пиетро-Рилобон, А. Погрузов, А.В. Прокофьев, П. Романс, А. Тер-Каспарянц.

Не дивлячись на те, що це були лише одиничні напрацювання даних авторів про рахунки бухгалтерського обліку, серед них

зустрічалися досить цікаві публікації. Так, **А.А. Беретти**, відомий як автор методу “кольорового проведення”, що дійшов до нас під назвою “червоне сторно”, опублікував у 1889 р. статтю “Спосіб кольорового проведення” (Счетоводство, 1889, № 11). **Бернер Л.Я.** присвятив свої публікації педагогічним прийомам пояснення рахунків балансу (Счетоводство, 1900, № 19-20). **Романс П.** приділяв належну увагу місячному стану рахунків (Счетоводство, 1892, № 3).

Свою теорію рахунків запропонував **А. Погрузов**, відзначаючи, що “Рахунок є ніщо інше, як окрема відокремлена облікова одиниця, що є збірною величиною” (Погрузов А. Теория счетов // Счетоводство, 1889, № 40).

Особливо плідною виявилася ідея **А.М. Вольфа** про протиставлення науки бухгалтерського обліку практиці. Вольфу А.М., який стояв на чолі журналу, і на думку Я.В. Соколова та В.Я. Соколова [11, с. 127], був чудовим бухгалтером, людиною з міжнародною популярністю, належить своєрідна класифікація цінностей, що стала потім обов’язковою для представників петербурзької школи: речові цінності, гроші та умовні цінності. У зв’язку з цим вченим виділялися три групи рахунків: майна, послуг (результатні) і розрахунків (особові). Представляють інтерес і ідеї А.М. Вольфа в частині предмету науки, під яким він розумів різні стадії кругообороту капіталу.

Відомим автором був також **С.М. Барац** (1850-1913 рр.). Він часто згадував про зовнішню правдивість обліку, розуміючи під нею охайне заповнення реєстрів, але дійсне завдання науки вбачав у побудові рахунків: “Складність творчої, так би мовити, бухгалтерської роботи зводиться, таким чином, до уміння класифікувати Рахунки” [11, с. 128-129]. Слід відзначити, що С.М. Барац наполягав на написанні: рахунок – для бухгалтерського обліку та рахунок – документ, що випикується як підстава для оплати. Природу подвійного запису він зводив до руху цінностей (відпущено – прийнято) і до обміну еквівалентами.

Публікували свої праці й всесвітньо відомі вчені: автор логісмографії **Дж. Чербоні** (Основные начала логисмографии // Счетоводство, 1892, № 15, 20; 1893, № 6), першовідкривачі рахунків порядку і методу **Э. Леоте** і **А. Гильбо** (Теория и практика счетов, 1890; Счетоводство, как введение социальной науки, Счетоводство, как введение к социальной науке, 1898; Что такое счетоводство? Счетоводство и бухгалтерия. Счет и его элементы. Классификация счетов. Инвентарь и баланс, 1889), і не менш відомий автор капітальної теорії обліку **И.Ф. Шер** (Краткое повторение по теории бухгалтерии, Счетоводство, 1895, № 9, 11-12; Опыт научной разработки бухгалтерии, Счетоводство, 1892, № 3, 22). Останній, зокрема, в одному з номерів журналу писав: “Для кожного підприємства має бути встановлене стільки рахунків майна, скільки в ньому видів майна, так, щоб усі форми майна, які входять до його складу, могли бути розглянуті на окремих рахунках” [14].

Співробітником “Счетоводства” був і перший російський історик обліку **Э.Г. Вальденберг** (1836-1895 рр.) – перекладач “Трактату про рахунки і записи”. Завдяки йому з практики зникли рахунки Балансу вступного і Балансу заключного.

Видання журналу субсидіювалося Міністерством фінансів, але в 1904 р. у зв’язку з російсько-японською війною щорічна субсидія (2 тис. крб.) знята, і журнал припинив своє існування [11, с. 132].

У іншому виданні – журналі “**Коммерческий деятель**” (1910-1914 рр.) – продовжують розглядатися питання про сутність рахівництва (цій проблемі присвячена серія статей В. Андреева, Что такое счетоводство: наука или искусство, 1911, № 5-12), а також дискусії вчених з теорії рахунків і балансу (Жирар де Вильяр Е., 1912, № 5-6; Сметанин С.А., 1910, № 1, 2, 3; Андреев В., 1912, № 7-8).

На сторінках ще одного відомого видання, друкованого органу облікового відділу Харківського відділення Російського технічного товариства, “**Счетоводство и хазяйство**” (1912-1914 рр.) опубліковано 12 статей з теорії

рахунків, їх уніфікації та значення в теорії рахівництва (Попов Н. Двойственность записи и унификация счетов и унификация счетов. Основная формула бухгалтерских счетов; Иванов Д.Г. Теория счета и теория баланса; Гуляев А.О. О математической теории счетоводства; Тер-Давыдов М.П. Перспективы счетоводства в мировом хозяйстве и основная задача теории счетоводства; Бородин Я. К докладу Е.Е.Сиверса о теории счета и баланса), 10 статей присвячено хроніці облікової справи, 2 статті – практиці ведення окремих рахунків (Счета Loro і Nostro в балансах обществ взаимного кредита; Андреев В. о китайском способе умножения и деления на счетах и об искусстве вычисления на них вообще) і всього лише одна стаття присвячена плану рахунків бухгалтерського обліку.

Підводячи підсумки еволюції бухгалтерського обліку в **дореволюційній Росії**, слід зазначити, що вітчизняна облікова думка відповідала рівню світових стандартів, а багато в чому і перевершувала їх. Значенню рахунків та їх кореспонденції приділялася належна увага вчених. За словами **А.П. Рудановського**, “кореспонденція між рахунками є тим клубком, який повинен розплутати експерт” [9]. Ще один російський вчений В.И. Лихачев в 1908 р. порівнював рахунки з хімічними елементами, підкреслюючи тим самим їх важливість в “хімічних реакціях” у господарстві (реторті). Він писав: “Уявіть собі реторту в руках хіміка. Хімік вкладає в реторту різні речовини: сірку, цинк, кислоти і т. п. Вкладені елементи негайно вступають в різні комбінації один з одним: з’єднуються, відокремлюються, деякі випаровуються, тобто зовсім виходять з реторти, а хімік час від часу вкладає нові речовини. Але сама реторта в реакціях, що відбуваються усередині неї, ніякої участі не бере. Ось такою-то ретортою і є господарство, а хімічними елементами – відкриті бухгалтером рахунки” [5].

Незважаючи на такі надбання, ще залишався в силі вирок В.Н. Майкова: “Наука у нас складає до цих пір ще таку малу потребу і так мало увійшла до нашого життя, що вчені заняття украй не вигідні не тільки у відношенні до репутації, але і у відношенні до грошей” [11, с. 138].

Наслідки **Жовтневої революції** призвели до ліквідації грошового обігу, заміни торгівлі розподілом, знищили кредит, а усупільнення продуктивних сил вимагало небаченої централізації управління народним господарством країни. Все це не могло не вплинути на бухгалтерський облік.

Під час переходу до **нової економічної політики** значення бухгалтерського обліку зросло. У цей період бухгалтерський облік покликаний разом з реалізацією контролю над збереженням соціалістичної власності сприяти розвитку товарно-грошових відносин, забезпечувати процес визначення результатів госпрозрахункової діяльності підприємств та організацій, сприяти їх рентабельній роботі. Уряд приділяв достатньо уваги удосконаленню бухгалтерського обліку. У його рішеннях постійно розглядалися питання про необхідність посилення ролі бухгалтерського обліку як важливого джерела інформації про господарську діяльність підприємств і трестів, способу контролю за раціональним використанням засобів, виділених державою для їх виробничої діяльності.

Тверда грошова одиниця, що з’явилася після проведення грошової реформи, надала можливість вести бухгалтерський облік в одній валюті. Вперше після введення нової економічної політики стало можливим отримувати баланси в різних галузях народного господарства, які, не дивлячись на неточності, були матеріалом для аналізу діяльності того або іншого підприємства або організації, а також створювали можливість визначати фактичну собівартість продукції, що до 1924 р. не проводилося.

Промислові підприємства, об’єднані у великі трести й синдикати, яких не знала дореволюційна практика, були складними та великими суб’єктами господарювання. Облік їх роботи в нових умовах вимагав нових форм і методів, а механізація процесу виробництва потребувала ще й механізації обліку в цілому, а не окремих його елементів. Бухгалтери звернули увагу на досить простий засіб удосконалення техніки обліку – картку. Картка – паспорт, що виписувався під копірку одразу ж в декількох примірниках, потім їх

розставляли в картотеці відповідно до вимог. Поступово картки почали використовуватися в обчислювальних апаратах і замінювати громіздкі книги.

Починаючи з 1925 р. поряд з картковим кількісно-сумовим обліком товарів, який набував все більшого поширення, і картковим обліком розрахункових операцій, з'явилися нові форми бухгалтерського обліку в цілому (наприклад, картково-ордерна техніка). За допомогою впровадження цих форм можна було поліпшити групування об'єктів обліку та підвищити їх аналітичну місткість, тобто збільшити кількість облікових об'єктів, об'єднаних за певною ознакою, наприклад, товарів, матеріалів, готової продукції, юридичних і фізичних осіб тощо.

Поступово облік почали вести з використанням обчислювальних машин. Спочатку це були арифмометри, потім – прості бухгалтерські машини, що дозволяють в автоматичному режимі проводити чотири види арифметичних дій (виникає т.з. “копіроблік”).

Відновлення ринкової економіки вимагало вивчення передової облікової думки, джерелом якої в той час вважали німецьку бухгалтерську школу.

Про підвищення інтересу суспільства, як до облікової практики, так і до теорії обліку, свідчать публікації журналів “Счетоводство” **Н.А. Кипарисова**, “Счетная мысль”, “Вестник ИГБЭ”, “Вестник конторщика и счетовода”.

Найбільш великим об'єднанням стає створений 4 березня 1923 р. ВОГД – Відділ обліку господарської діяльності при Московському відділенні російського технічного товариства на чолі з А.И. Новиковим. З 1923 р. ВОГД почав видавати журнал “Счетоводство”, редактором якого був **Н.А. Кипарисов** (1873-1956 рр.). Назва журналу підкреслювала зв'язок з традиціями обліку дореволюційної Росії, і редакція оголосила не про створення нового журналу, про відновлення “Счетоводства” А.М. Вольфа.

Упродовж 1923-1927 рр. в цьому виданні опубліковано 15 статей про бухгалтерську науку (економологію) (значний інтерес представляє серія статей А.М. Галагана з історії рахункознавства, статті з основ рахункознавства Н.А. Кипарисова), в т.ч. про теорію рахунків. Розгляду тимчасових і парних рахунків присвятив свої публікації В. Замятнин. В цей же час центральною темою, яка обговорювалася на сторінках журналу, було питання про облік в умовах падаючої валюти. Більшість авторів відстоювали необхідність складання звітності в твердій валюті (червінцях) і перерахунку в ній усіх операцій, виражених в радзнаках.

Прихильники протилежних поглядів обрали своєю трибуною журнал “Вестник счетоводства” (1923-1926 рр.) за редакцією **А.П. Рудановського**. Останнім опубліковано досить багато цікавих статей з теорії обліку, в т.ч. і рахунків (Об эволюции счетных понятий, 1924, № 23-24 (29-30); Об изобретателях счетной единицы, 1924, № 1-2 (7-8); Значение труда Леотея и Гильбо. Общие руководящие начала счетоведения, 1923, № 3-4; Счетоводные сказки, 1923, № 3-4; Очередная задача в счетоводстве, 1926, № 1-2). На сторінках цього видання про облікове мистецтво писали також А.З. Попов (1924, № 1-2 (7-8)), про систему двох рахунків – А.Н. Сизеский (1926, № 5-6), про загальну теорію рахунку собівартості та рахунку результатів – Р. Левенштейн (1926, № 5-6), про спрощення ведення контокорентних рахунків – М. Таратущенко (1926, № 5-6).

Найчисленнішим на той час було унікальне професійне товариство – ОПО – Об'єднання працівників обліку. Воно створене 3 травня 1924 р. і користувалося підтримкою влади та профспілок. Об'єднання видавало журнал “Счетная мысль” (1925-1930 рр.) і додаток до нього “Спутник конторщика и счетовода” (1926-1928 рр.), незабаром перейменований в “Спутник счетовода” (1929-1932 рр.).

“Счетная мысль” (1925-1930 рр.) – популярне видання, орієнтоване на бухгалтерів середнього рівня. Проведений нами аналіз публікацій даного журналу на предмет розгляду питань про теорію і практику рахунків показав,

що найбільша кількість статей авторів присвячена практичній стороні ведення записів на рахунках – це 134 статті (76 %); найменша кількість публікацій присвячена розгляду планів рахунків – 4 статті (2 %) і механізації облікових операцій, застосуванню обліково-обчислювальних машин – 5 статей (3 %) – М. Жебрак. О счетных машинах (1928, № 5), Д. Вагулин. Счетно-аналитические машины в деле механизации учета (1928, № 5)). 5 % або 8 статей присвячено рахункам окремих об'єктів (товарів, відрахувань до промфонд і т.д.). 14 % (24 статті) публікацій з обумовленої проблематики займали питання теорії рахунків. Цю проблему досліджували такі відомі учені, як Н. Кипарисов (Учение о парных счетах (1925,

№ 5, 6), Теория двух рядов счетов (1926, № 1)), А. Галаган (Общее счетоводство. Гуляев А. (1925, № 10)), Л. Инжир (Теория и практика забалансовых счетов (1925, № 9, 10)), Е. Кирюшин (Популярные очерки по счетоводству (1925, № 4, 5, 7, 9)), Е. Леотей, А. Гильбо (Общее руководство начала счетоведения. Бахчисарайцев Г. (1925, № 1)), Н. Преображенский (Смешанные и чистые счета в балансах предприятия (1925, № 4)), М.М. Тепцов (Новые руководящие принципы вычисления на счетах (1926, № 12)), Н. Ласкин (Теория и практика счета (1927, № 9)), М.А. Огарков (Из счетной практики, 1926, № 3) (рис. 2).

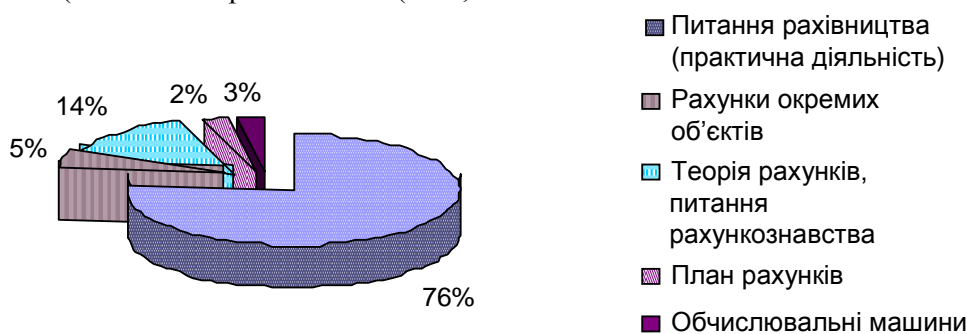


Рис. 2. Розподіл тематики публікацій, присвячених теорії та практиці рахунків бухгалтерського обліку, опублікованих в журналі “Счетная мысль” (1925-1930 рр.)

Інший журнал – “Спутник конторщика и счетовода” (1927-1928 рр.) – розрахований на широке коло читачів – рядових працівників обліку. Впродовж свого видання в ньому надруковано 10 статей (45 % із усієї сукупності публікацій, присвячених рахункам бухгалтерського обліку) з ведення рахунків бухгалтерського обліку в контексті розвитку форм рахівництва, 8 статей (36 %) з теорії рахунків, 3 статті (14 %) з рахунків окремих об'єктів, і всього лише одна стаття Н. Преображенского присвячена плану рахунків (1928, № 8).

Останній ще в 1928 р. писав про те, що “План рахунків, як організуюче начало обліку, може і повинен застосовуватися за будь-яких правильно побудованих форм і методів обліку” [7, 8].

Науковий інтерес представляють статті наступних авторів: В. Замятнина (Счетные таблицы (1927, № 2; 1928, № 11)); Н. Кипарисова

(Основы счетоводства (счетная регистрация) (1928, № 1-5)); С. Дезорцева (“Чистые” и “смешанные” счета (1927, № 4)); Е. Кирюшина (Приемы умножения на счетах (1926, № 3)); В. Соломатина (Корреспонденция счетов и ее значение, 1927, № 3). Так, у статті В. Соломатина обґрунтовувалася необхідність встановлення правильної кореспонденції рахунків. Вона, на думку автора, “складає найважливіше завдання кожного керівника бухгалтерським апаратом. Така постановка створює міцну основу всієї побудови рахівництва і вносить повну ясність до дій облікового персоналу, починаючи з керівника і закінчуючи бухгалтером” [12].

У “Спутнике счетовода” (1929-1932 рр.) 12 статей (50 % з проаналізованих статей) присвячено практичним питанням рахівництва, 7 статей (29 %) – теорії рахунків, питанням рахункознавства, 3 статті (13 %) – розгляду рахунків окремих облікових об'єктів і всього по 1 статті (4 %) серед питань,



пов'язаних з теорією і практикою рахунків, займало розгляд планів рахунків і обчислювальних машин.

Особливим науковим підходом до трактування сутності та ролі теорії рахунків характеризуються статті таких відомих бухгалтерів, як: В.Я. Замятнин (Символизация в счетном деле, 1929, № 12), К. Понарьин (О парных и забалансовых счетах, 1929, № 6), М. Русаков (Простое или двойное счетоводство, 1930, № 11), Ж. Дюмарше (Разница между старыми и новыми формами счетоводства, 1929, № 7).

Важливою подією у професійній обліковій періодичній літературі стало видання в 1928 р. одного з російських бухгалтерських журналів – **“Вестника ИГБЭ” (1928-1931 рр.)**. З виданням співпрацював вся еліта бухгалтерської думки: Н.А. Блатов, Р.Я. Вейцман, Н.Р. Вейцман, А.М. Галаган, Н.А. Кипарисов, а також багато зарубіжних бухгалтерів, зокрема, Г.Р. Хартфильд та В.Э. Патон.

У цьому виданні з питань рахункознавства 23 статті з аналізованої тематики (77 %) присвячені формам і техніці рахівництва (автори: Н.С. Аринушкин, Б.М. Волькенштейн, Г.Е. Герц, А.И. Гуляев), лише 1 стаття – застосуванню обчислювально-друкарських машин в бухгалтерському обліку та 1 стаття – впровадженню плану рахунків. У 5-ти статтях розглядалася теорія рахунків у контексті розвитку облікової науки (Кипарисов Н.А. О развитии счетных наук (1928, № 1), Иванов А.И. Опыт счетной теории кругооборота капитала (1928, № 2), Гун В.К. О терминологии в счетоведении (1929, № 5), Гуляев А.И. К вопросу о счетоведении и балансоведении (1929, № 1), Сивошинский С.В. Марксистская оценка теоретической части счетоведения (1929, № 1)).

Виходячи з контрольного значення ведення записів на рахунках, ще в 1928 р. М.Х. Жебрак в одній зі своїх публікацій стверджував: “Вже зараз наступила пора ввести в номенклатуру поточного обліку ряд рахунків, які враховують виконання плану” [3]. При цьому, на думку Н. Факова, необхідним є створення стандартної кореспонденції рахунків та уніфікованих

форм обліку для підприємств усіх відомств, тобто однорідні операції, незалежно від того, в якому підприємстві вони мають місце, повинні були обліковуватися однаково [13].

Тридцять років – період, коли загальне методологічне та методичне управління бухгалтерським обліком, контролем і аналізом господарської діяльності покладено на Народний комісаріат фінансів. З цього періоду починається перелом у розвитку теорії бухгалтерського обліку. Паралельне існування двох дисциплін – рахункознавства (як теорії бухгалтерського обліку) та рахівництва (практичного застосування принципів рахункознавства) – визнавалося небажаним.

Реформа управління промисловістю, проведена в 1929-1932 рр., була переходом до командно-адміністративного методу управління і відмовою від багатьох положень НЕПу. У ці ж роки проведена також реорганізація управління бухгалтерським обліком в країні, початок якій поклала Постанова ЦВК і РНК СРСР від 23 січня 1930 р., відповідно до якого Центральне Облікове Управління СРСР об'єднувалося з Держпланом СРСР, причому останній ставав вищим методологічним центром у бухгалтерській сфері.

Перехід до адміністративно-командних методів управління призвів до згортання багатьох демократичних принципів у розвитку економіки, в тому числі й бухгалтерського обліку. Це простежувалося в обмеженні дискусій в пресі з тих або інших проблем, відмові від проведення конференцій, форумів, обговорень насущних бухгалтерських питань. Така політика вплинула і на видання журналів з бухгалтерському обліку – в цей час згорнуто їх видання. Останній з них, журнал **“За социалистический учет”**, проіснував до 1932 р.

У 1932 р. всі бухгалтерські журнали були ліквідовані. Вдалося зберегти лише **“Спутник счетоводства”**, редколегія якого відкрила новий галузевий журнал **“Учет в социалистическом земледелии”** (1933-1935 рр.).

На сторінках даного журналу за 2 роки надруковано 4 статті з практичних питань рахівництва (автори: З.М. Гайлис,

В.А. Сидельников, А.В. Умнов, Т. Митюшкин, Л. Хайтович) і по 1 статті про план рахунків і рахунки окремих об'єктів.

Вищезазначене видання в 1935 р. перейменоване в “Учет и финансы в колхозах” (1936-1940 рр.), яке потім неодноразово змінювало назву й збереглося до наших днів під назвою “Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий”

Статті, опубліковані в журналі “Учет и финансы в колхозах”, мали більш практичний характер, оскільки присвячувалися питанням зміни та спрощення плану рахунків, ведення записів на рахунках, їх кореспонденції – всього 15 статей з даної проблематики.

У грудні 1937 р. вийшов перший номер журналу “Бухгалтерский учет” (1937-

2007 рр.). У журналі висвітлювалися теоретичні та практичні питання бухгалтерського обліку, економічного аналізу, ревізії й контролю, а також механізації обліку в галузях народного господарства. Він був розрахований на бухгалтерів, механізаторів обліку, працівників фінансових органів, ревізорів, економістів і викладачів облікових дисциплін.

Упродовж 1937-1950 рр. у журналі надруковано 10 статей з проблем впровадження планів рахунків різних галузей народного господарства, їх уніфікації та досвіду застосування; 19 статей присвячено використанню обчислювально-аналітичних машин, сфери їх застосування, а також ефективності їх роботи; техніці записів і шифруванню рахунків – 5 статей, їх аналітичності – 3 статті (рис. 3).

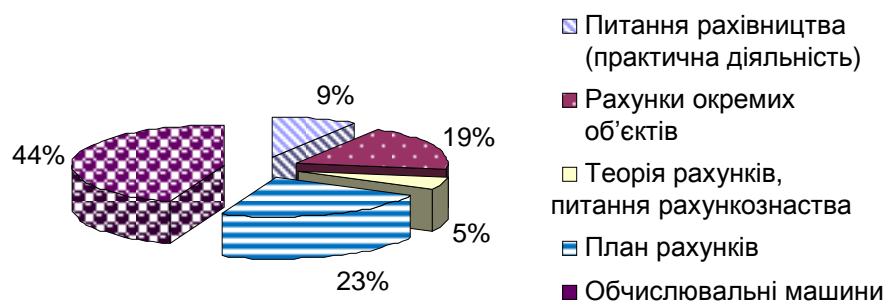


Рис. 3. Розподіл тематики публікацій, присвячених питанням теорії та практики рахунків бухгалтерського обліку, опублікованих в журналі “Бухгалтерский учет” за 1937-1950 рр.

Лише статті Н. Кипарисова (Классификация балансовых счетов, 1937-38, № 4) і Я. Гальперина (К вопросу о приоритете русских счетных теории, 1948, № 11) присвячені теорії рахунків. Кипарисов Н. писав, що “структура рахунків нічим іншим не визначається, як тільки економічною сутністю певного об'єкта обліку, і тому структурна ознака, яка впливає зі специфіки балансового обліку, має бути підпорядкована економічній стороні” [4].

Під час Великої вітчизняної війни (1941-1945 рр.) наукові дослідження не тільки не припинялися, але й знаходили своє відображення на сторінках журналу “Бухгалтерский учет” (наводилася наочна характеристика рахунків бухгалтерського обліку (Брадецкий Е., 1940, № 7-8); також піднято питання уніфікації плану рахунків (1940, № 7-8)).

У післявоєнний період установка на уніфікацію народного господарства, зосередження всієї власності в руках держави призводили до вимог стандартизації обліку, використання єдиних правил і методик, єдиних планів рахунків.

Міністерству фінансів СРСР потрібно було посилювати методологічне управління бухгалтерським обліком і звітністю. Листом № 218 від 12 липня 1957 р. рекомендовано Радам народного господарства організувати та контролювати організацію обліку й звітності на підприємствах. Почалася робота зі скорочення та удосконалення документування, впровадження прогресивних форм і методів обліку, перевірки дотримання діючих розпоряджень і вказівок з бухгалтерського обліку та звітності. Велике значення мали різні вказівки, де описувалися

завдання та форми організації бухгалтерського обліку з використанням засобів механізації, викладалися основи проектування механізованого обліку та містилися детальні вказівки з механізації бухгалтерського обліку норм виробітку та заробітної плати, матеріальних цінностей, витрат на виробництво, готової продукції і т.д. – до механізації складання бухгалтерського балансу.

У 50-ті роки ХХ ст. набувають достатньо широкого поширення обчислювально-перфораційні машини та починається пошук або нових форм рахівництва – таблично-перфокарткових (В.И. Исаков), або пристосованих старих – варіанти меморіально-ордерної форми (А.А. Додонов). Івашкевич В.Б. та Нарібаєв К.Н. підкреслювали роль матриці як вирішальної ланки нової форми, Нарібаєв К.Н. навіть ввів назву “таблично-матрична” форма [11, с. 216]. Однак все таки переважаючою була **журнально-ордерна форма**, при розробці якої прагнули скоротити записи, пов’язані з реєстрацією даних. Пошуки почалися з ідеї доповнити колонки накопичувальних відомостей шифрами кореспондуючих рахунків. У результаті вийшов реєстр інтегральної форми. Але в такому реєстрі дебетові та кредитові обороти згруповані за кореспондуючими рахунками, а звідси можливість реєструвати кожен факт господарського життя не двічі, а один раз – або в дебетовій частині, із зазначенням рахунку, що кредитується, або в кредитовій, із зазначенням рахунку, що дебетується. За будь-якого варіанту технічні записи скорочуються вдвічі. Обидва варіанти практично рівноцінні. І якщо в 1928 р. Н. Диатолович віддавав перевагу дебету, то до кінця 50-х років ХХ ст., за прикладом Л.И. Гомберга, який вважав, що кредит – причина, а дебет – тільки наслідок, віддали перевагу кредиту. Спрощення відбулося за рахунок ліквідації меморіальних ордерів, а з ними й хронологічному запису. Журнально-ордерна форма підвела ризику під розвитком ручних форм реєстрації, ліквідувавши технічно та зберігши по суті подвійний запис, скасувавши хронологічну

реєстрацію та створивши умови широкого застосування позиційного запису для цілей аналітичного обліку. Журнально-ордерна форма стала в той час, на думку проф. Я.В. Соколова і В.Я. Соколова, найекономічнішим способом реєстрації фактів господарського життя [11, с. 215].

Проте ця форма мала і серйозні недоліки. Коли накопичувальна відомість перетворилася на журнал-ордер, у кожній галузі, на кожному підприємстві почали виникати свої варіанти цієї форми. Таким чином, у чистому вигляді ця форма ніколи на жодному підприємстві не застосовувалася. На думку вищезазначених авторів, “журнально-ордерна форма була певним етапом в розвитку радянського бухгалтерського обліку, але насправді вона, швидше за все, стала її надгробком” [11, с. 215].

З початком економічної реформи 1965 р. бухгалтерському обліку почали відводити велике значення. У листопаді 1964 р. Рада Міністрів СРСР, розглянувши стан обліку в країні, прийняла Постанову “Про заходи з усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку та посилення його ролі в здійсненні контролю в народному господарстві”. Для корінного поліпшення бухгалтерського обліку намічені конкретні заходи з посилення його контрольних функцій, підвищення оперативності й точності на основі централізації облікових робіт, широкого використання сучасної обчислювальної техніки, впровадження прогресивних форм і методів, поліпшення методологічного управління обліком в галузях народного господарства.

Постійно удосконалювалися організаційні форми, методи й техніка бухгалтерського обліку. У цей період виникла необхідність наукової розробки уніфікованих планів рахунків, єдиної методології обліку витрат і обчислення собівартості продукції, визначення результатів госпрозрахункової діяльності підприємства та його підрозділів.

Усі ці питання активно піднімалися на сторінках популярних бухгалтерських видань: “Бухгалтерский учет”, “Учет и финансы в колхозах и совхозах” (пізніше під назвами “Планирование и учет в сельскохозяйственных

предприятиях”, “Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий”), “Деньги и кредит” і т.д. Кількість публікацій, пов’язаних з рахунками бухгалтерського обліку, опублікованих у цих журналах упродовж 50-х – 80-х років ХХ ст., приведена в табл. 2.

Велику роботу проводив журнал “Учет и финансы в колхозах и совхозах” (1958-1979 рр.), призначений для облікових і фінансових працівників сільськогосподарських підприємств. Його тематика характеризувалася різноманітністю: на сторінках журналу розглядався досвід ведення обліку в колгоспах і радгоспах, що

сприяло впровадженню і зміцненню господарського розрахунку, кращому використанню ресурсів. У кожному його номері публікувалися різні довідкові дані та консультації.

Про журнально-ордерну форму рахівництва, досвід її застосування, удосконалення та викладання в журналі “Учет и финансы в колхозах и совхозах” надруковано 14 статей (автори: В.И. Алейников, П.В. Анистратов, Л.К. Сук), про застосування єдиного плану рахунків – 17 статей (автори: М.А. Аверьянова, К.Я. Анджан, Д.Г. Васильев, Е.В. Комаров, М.Я. Цейтлин), про рахунки та обчислювальні

Таблиця 2. Кількість і тематика публікацій, присвячених питанням теорії та практики рахунків бухгалтерського обліку, в російських (радянських) журналах з бухгалтерському обліку упродовж 50-х – 80-х років ХХ ст.

Журнали, роки видання Питання, що розглядалися	“Учет и финансы в колхозах и совхозах” (1958-1979 рр.)	“Деньги и кредит” (1955-1970 рр.)	“Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях” (1980-1987 рр.)	“Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий” (1988-2007 рр.)	“Бухгалтерский учет” (1937-2007 рр.)
Журнально-ордерна форма рахівництва	14	–	–	1	84
План рахунків	17	–	28	10	41
Рахунки та обчислювальні машини	11	28	3	2	67
Рахунки, аналітичність, кореспонденція	21	–	2	3	13
<b>Всього публікацій</b>	<b>63</b>	<b>28</b>	<b>33</b>	<b>16</b>	<b>205</b>

машини в радгоспі – 11 статей, про теорію рахунків (кореспонденція рахунків, порядок ведення аналітичних рахунків, порядок закриття рахунків, необхідність субрахунків) (автори: Н.Г. Белов, В.В. Бружаускас, М.З. Пизенгольц) – 21 стаття.

На сторінках іншого видання “Деньги и кредит” (1955-1970 рр.) надруковано 28 статей з проблем впровадження обчислювальних машин.

Інший російський журнал “Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях” (1980-1987 рр.), враховуючи особливості часу видання, публікував статті, пов’язані, в першу чергу, з переглядом плану рахунків, його удосконаленням (28 статей або 85 %, автори яких: Ш. Аглиуллин, И.А. Белебежа, Н.И. Волошин, Г.И. Галкин, В.Г. Гетьман, Н.А. Егомостьев, В.В. Бружаускас, М.С. Игнатенко, А.В. Казакова, В.С. Микутис,

И.А. Моргенштейн, Н.А. Нагимов, И.И. Невас, А.Т. Образовский, М.Ф. Овсийчук, М.З. Пизенгольц, В.П. Петров, В.Е. Попов, В.К. Радостовец, М.А. Яковлев, В.П. Ярмоленко), і лише незначна частина уваги приділялася питанню застосування обчислювальних машин (3 статті чи 9 %; автори: Е.С. Барановский, М.Ф. Кропивко, И.К. Куцок, Л.К. Сук) та облікових теорій (2 статті або 6 %).

На сторінках ще одного видання “Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий” (1988-2007 рр.) представлено 10 статей про план рахунків (62 %) авторів: Ф.И. Васькин, А.Ф. Дятлова, У.Д. Кокенов, М.В. Свободина, П.А. Хомин; 3 статті з теорії рахунків та наукового обґрунтування застосування плану рахунків (19 %) Ф.И. Васькина, А.Ф. Дятловой, В.П. Петрова, М.В. Свободиной; 2 статті про

обчислювальні машини (13 %) авторів Л.Е. Козлова, Т.И. Мишова, Л.В. Мороз, Н.М. Русин, В.И. Цуркану та 1 стаття про журнально-ордерну форму рахівництва (6 %, автор А.И. Мальшкін).

З 1950 р. і до 70-х років на сторінках журналу **“Бухгалтерский учет”** активно обговорювалися питання необхідності та подальшого удосконалення застосування журнально-ордерної форми рахівництва (84 статті), застосування обчислювальних машин (66 статей), питання побудови аналітичного обліку й розробки первинних документів при журнально-ордерній формі рахівництва (2 статті), побудови і удосконалення типових планів рахунків (26 статей), кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку (8 статей).

У 70-х роках на сторінках журналу піднімалися питання механізації обліку (Басманов И., Грунтфест И., Рьжков А.), розвитку та удосконалення плану рахунків (Кашаев А.М., Маздоров В., Соколов Я.В., Патров В.В.), а також розгляду відмінних ознак російської школи рахівництва (Вейцман Н.Р., Гальперин Я.М., Пастовецкий В.Е., Савичев П.И., Соколов Я.В.).

У 80-х роках розглядаються, як правило, питання, що стосуються удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку (10 статей) і практики побудови планів рахунків у країнах соціалістичної орієнтації (Куби, НРБ).

Для 90-х років ХХ ст. характерні кардинальні зміни в економіці країни, соціально-економічному устрої, зміна пріоритетів, вихідних умов діяльності. Відповідно, відбулося переосмислення призначення плану рахунків в нових умовах господарювання. Науковий огляд даного питання починається зі статті В.Ф. Палия (План счетов: некоторые проблемы перестройки, 1990, № 6). Підсумок наукової дискусії під-вів також В.Ф. Палий (Новый план счетов: итоги дискуссии, 1991, № 9). Всього за період 1990-1991 рр. в журналі опубліковано 31 статтю з цієї проблематики.

Питанням, пов'язаним з впровадженням і удосконаленням плану рахунків, надалі присвячено 13 статей упродовж 1992-1999 рр.

(Бакаев А.С., 1995, № 4; Ришар Ж., Соколов Я.В., Ковалев В.В., 1996, № 9). Серед них цікавим є модульний підхід до побудови плану рахунків, запропонований В.И. Ткач, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, О.Б. Червань (1996, № 6). У цей період розглядалися різні проблемні питання: фактори, що впливають на кореспонденцію рахунків, можливість поєднання плану рахунків із зарубіжною системою обліку (Чернов Д.И., 1992, № 5), класифікації рахунків (Соколов Я.В., 1996, № 7).

Інші питання відображення інформації на рахунках окремих об'єктів обліку (Пантелеев П.В., 1995, № 2; Луговой В.А., 1996, № 7; Палий В.Ф., Пантелеев Н.В., 1999, № 5).

Не припиняються підніматися питання, пов'язані із застосуванням журнально-ордерної форми рахівництва (Волков Н.Г., 1997 № 3, 1998 № 2, 4).

Більшість авторів акцентують увагу на важливості правильної організації системи рахунків. Ануфрієв В.Е. у 1998 р. писав: *“Система рахунків готова виконувати будь-які побажання господаря. А налагоджена система подібна до добре налагодженого баяна, треба лише уміти добре на ньому грати!”* [1].

Розглядається на сторінках журналу й нова тематика – система національних рахунків та її зв'язок з бухгалтерським обліком, що продиктоване переходом до ринкової системи міжнародних відносин. Цю проблему підняли відомі вчені (Новодворский В.Д., Хорин А.Н., Калинин Н.Г., 1993, № 2; Кулагина Г.Д., Башкатов Б.И., 1993, № 11; Калинин Н.Г., 1995, № 1).

Починаючи з 1999 р. більшість публікацій присвячена впровадженню нового плану рахунків у процесі реформування всієї російської системи бухгалтерського обліку. Про це пишуть В.Ф. Палий, М.З. Пизенгольц, Я.В. Соколов, О.А. Сухорукова.

Сьогодні бухгалтерським рахункам та їх класифікації присвячено праці небагатьох учених: про облік на позабалансових рахунках пише Н.Г. Волков (2000, № 13); класифікацію рахунків розглядає

В.Е. Ануфрієв (2001, № 9). У нових умовах господарювання постала об'єктивна потреба необхідності задоволення потреб управлінського персоналу, що вимагає розвитку й удосконалення класифікації рахунків управлінського обліку (над чим працюють Н.Д. Врублевський (2000, № 17), В.В. Палий, В.Ф. Палий (2001, № 7)).

Лише одна стаття Н.Н. Карзаевой присвячена робочому плану рахунків бухгалтерського обліку (2004, № 1) і одна стаття Д.А. Львовой – історії поділу рахунків фінансової та виробничої бухгалтерії на російських підприємствах (2003, № 17).

На сторінках ще одного сучасного російського видання **“Международный бухгалтерский учет”** за період 2000-2007 рр. опубліковано лише 5 статей, присвячених рахункам бухгалтерського обліку, насамперед, в умовах впровадження МСФЗ (Алексеева Т.Е., 2001, № 4; Чая В.Т., 2005, № 6). Загальний план рахунків Франції як зразок для планів рахунків інших країн розглядає Кобищан І.В. (2004, № 8), класифікацію рахунків – А.В. Суворов (2001, № 5) і витоки вітчизняних рахункознавства та рахівництва – П.М. Золин (2001, № 6).

**Українські видання** з бухгалтерського обліку орієнтуються на практичну сторону роботи бухгалтерів, тому небагато з них приділяють належну увагу розгляду причин і витоків змін та переглядів Плану рахунків, питанню необхідності його удосконалення, обґрунтованості прийнятої класифікації рахунків і так далі, що має дуже важливе значення для побудови вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

На сторінках українського журналу **“Світ бухгалтерського обліку”** впродовж 1995-2007 рр. надруковано лише 5 статей, присвячених рахункам бухгалтерського обліку: 2 статті – з удосконалення Плану рахунків (Цветкова, 1998, № 12; Куценко О.В., 1998, № 9); 2 статті – з класифікації рахунків (Ткаченко Н.М., 1998, № 2; Шургот Б.Й., 1998, № 5) і 1 статтю присвячено національному рахівництву як інструменту макроекономічного аналізу (Швець В.Г., 1998, № 2).

Інший журнал **“Бухгалтерія. Податки. Бізнес”** має ще більш практичний характер, публікує рекомендації з обліку на кожному рахунку і типові кореспонденції (впродовж 1999-2001 рр. присвячено цьому 42 статті). Журнал **“Бухгалтер”** також за період 1996-2007 рр. розміщав зміст Планів рахунків бухгалтерського обліку і наводив коментарі до відповідних змін в його складі. Більш науковий характер має лише стаття І. Чалого (2003, № 3), присвячена широкомасштабному перегляду Плану рахунків та Інструкції до його застосування. Така ж ситуація властива й більшості інших українських видань з бухгалтерського обліку: газета **“Все про бухгалтерський облік”** впродовж 1999-2007 рр. запропонувала 20 статей з практичних рекомендацій щодо відображення нових об'єктів обліку на рахунках, а в журналі **“Головбух”** розгляду цих же питань присвячено всього лише 12 статей за період 1998-2007 рр.

Упродовж 1994-1999 рр. в українському науковому виданні з бухгалтерського обліку в журналі **“Бухгалтерський облік і аудит”** (1994-2007 рр.) надруковано 30 статей на предмет розгляду проектів плану рахунків бухгалтерського обліку (Беглова О., Бімані Е., Бородкин А., Верига Ю., Вигвицька Н., Гаманкова О., Голов С., Дерий В., Джога Р., Дювей Фабрис, Єфіменко В., Задорожний З., Камарда Г., Коринева Л., Кузьмінський А., Литвинов М., Меламед М., Мелехина О., Павлюк І., Пархоменко В., Самборський В., Сенищ П., Сопко В., Сухарев П., Філінський І., Чацкіс Е., Швець В.).

Найактивніше обговорення структури нового Плану рахунків розпочалося в 1994 р., та незабаром полеміка навколо даного питання припинилася і до кінця 1999 р. висунуто на всенародне обговорення всього декілька варіантів нового Плану рахунків.

Починаючи з 2000 р. на підвищений інтерес заслуговують лише деякі публікації, присвячені кореспонденції рахунків (Павлюк І., 2003, № 9; Пархоменко В., 2005, № 7), концептуальним основам Плану рахунків (Пархоменко В., 2000, № 2; Пархоменко В., Голов С., 2001, № 5; Хомин П., 2001, № 5;

Голов С., 2000, № 1), пропозиціям з удосконалення класифікації рахунків окремих об'єктів (Тарасова І., 2004, № 4; Буфатіна І., 2000, № 2).

У ще одному українському журналі **“Бухгалтерія в сільському господарстві”** впродовж 2003-2007 рр. серед всіх авторів лише Л.К. Сук Л. та П.Л. Сук приділили належну увагу таким важливим теоретичним питанням, як роль, особливості й необхідність активно-пасивних рахунків у бухгалтерському обліку (2003, № 11), закриття бухгалтерських рахунків (2005, № 4), ведення синтетичних і аналітичних рахунків (2005, № 11), роль Плану рахунків бухгалтерського обліку (2006, № 15-16), позабалансові рахунки (2006, № 8).

Активно обговорюються теоретичні питання, присвячені рахункам бухгалтерського обліку, на міжнародних, всеукраїнських науково-практичних конференціях. Так, проведений аналіз опублікованих матеріалів наукових конференцій і збірників праць за 1927-2007 рр. показав наступну розстановку актуальних питань, пов'язаних з рахунками бухгалтерського обліку.

Найбільша кількість публікацій (30 % або 24 статті з 90) пов'язана з проблемами рахунків у теорії бухгалтерського обліку, розглядом видів рахунків, їх призначення, аналітичних можливостей та ролі в умовах комп'ютеризації. Також активно обговорюється питання побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку, його зв'язку зі звітністю, з системою національного рахівництва, особливості його застосування в умовах трансформації економіки, досвід використання планів рахунків у зарубіжних країнах, розробка робочого плану рахунків – 18 % або 14 публікацій. Взаємозв'язку рахунків бухгалтерського обліку та системи національних рахунків присвячено 11 наукових розробок (14 %); розвитку системи рахунків управлінського обліку – 9 або 11 %; особливостям обліку об'єктів відповідно до нового Плану рахунків – 8 або 10 %; методологічним підходам до класифікації рахунків – 8 або 10 %; співвідношенню рахункознавства та рахівництва – 3 або 4 % і найменш актуальною

серед тематики, пов'язаної з рахунками бухгалтерського обліку, є дослідження напрямів розвитку системи рахунків бюджетних організацій – 2 статті або 3 %.

Третина цих наукових досліджень опублікована у **Віснику ЖІТІ (пізніше – ЖДТУ) / Серія: Економічні науки** (автори: Бутинець Ф.Ф., Євдокимов В.В., Мальнога Н.М., Герасимович А.М., Горецька Л.Л., Литвинчук І.В., Пархоменко В.М., Петрук О.М., Собанська І., Травін В.В.).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Проаналізувавши публікації вітчизняних видань, починаючи з 1888 р. і до сьогодення, слід зазначити, що розгляду теоретичних основ рахункознавства, розробці облікових теорій до першої половини ХХ ст. приділялося більше уваги, ніж в другій половині століття.

Звичайно, в різні періоди кількість і тематика публікацій варіюється, що певним чином може відобразити загальні тенденції розвитку облікової думки, підвищення зацікавленості практичних працівників до облікової науки як важливого джерела поліпшення діяльності підприємства, зумовлене появою нових облікових об'єктів і суб'єктів, актуалізацією різних видів підсистем обліку, розширенням інформаційної бази, зміною суспільно-економічних відносин.

Не зважаючи на значний вплив досліджень європейських вчених, публікації в першій половині ХХ ст. на сторінках вітчизняних видань відрізнялися значною глибиною наукового підходу та водночас активністю обговорення практичних питань ведення записів на рахунках.

Радянська епоха привнесла в бухгалтерську науку багато напрацювань і теоретичних досягнень. Серед усіх важливим досягненням бухгалтерського обліку в умовах соціалізму можна назвати повну уніфікацію первинних документів і звітності, розробку єдиного для всієї країни й галузевих Планів рахунків бухгалтерського обліку, які виступали найважливішим методологічним прийомом регулювання бухгалтерського обліку. За радянських часів увага багатьох провідних

економістів спрямовувалася на вивчення теорії бухгалтерського обліку, сутності рахунків й розробки науково обґрунтованої класифікації рахунків, створення оптимального механізму отримання макро-економічних показників, визначення вимог раціо-нальної організації ведення записів на рахунках бух-галтерського обліку на мікрорівні, який би за без-печував загальнодержавне управління на макрорівні.

У другій же половині переважаючим став розгляд практичної сторони ведення записів на рахунках: удосконалення журнально-ордерної форми рахівництва, уніфікація планів рахунків, пристосування ведення рахунків в умовах механізації та комп'ютеризації облікової роботи.

Періоду 70-80-х рр. належать перші статті щодо проблем автоматизації облікових робіт, зміни ролі та завдань записів на рахунках.

У 90-х рр. ХХ ст. відбулася трансформація досліджень питань рахункознавства, зміна основних напрямів дослідження, поява нових аналітичних об'єктів, розширення суб'єктів господарювання тощо.

Поряд з цим, з початку 90-х рр. і до сьогодні спостерігається значне скорочення кількості публікацій у фахових періодичних виданнях з проблемних питань рахункознавства (порівняно з кількістю публікацій у збірниках наукових праць). Лише окремі вчені продовжують наполегливо звертатися до теоретичних витоків походження рахунків, їх класифікації і наукових основ побудови плану рахунків, адже без наукового осмислення даних питань впровадити в практику дієвий механізм, зокрема план рахунків, є надзвичайно проблематично.

Дане дослідження послуговує джерелом для розробки можливих рекомендацій з удосконалення обліку на рахунках бухгалтерського обліку, зокрема, шляхом перегляду діючого плану рахунків на предмет його відповідності сучасним умовам вітчизняного господарського механізму.

#### Список використаної літератури:

1. *Ануфріев В.Е.* О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 8.

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

3. *Жебрак М.Х.* Плановое хозяйство и перспективы советского учета // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 1.

4. *Кипарисов Н.А.* Классификация балансовых счетов // Бухгалтерский учет. – 1938. – № 4.

5. *Лихачев В.И.* Возражения // Бюллетени Общества для разработки и распространения счетоводных знаний. – 1908. – № 3.

6. *Пеленкин А.П.* Рациональная теория бухгалтерских счетов. – Спб., 1898.

7. *Преображенский Н.Ф.* Новые формы учета. – М.: Госфиниздат, 1932.

8. *Преображенский Н.Ф.* Счетный план // Спутник конторщика и счетовода. – 1928. – № 8.

9. *Рудановский А.П.* Об экспертах и экспертизе // Бюллетени Общества разработки и распространения счетоводных знаний. – 1914. – № 3(36).

10. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

11. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

12. *Соломатин В.* Корреспонденция счетов и ее значение // Спутник конторщика и счетовода. – 1927. – № 3.

13. *Факов Н.* За единство форм учета // За социалистический учет. – 1931. – № 3.

14. *Шер И.Ф.* Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. – 1892. – № 3.

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

Наукові інтереси:

– проблемні питання розвитку рахункознавства;

– плани рахунків в системі регламентації бухгалтерського обліку



**Анотації**

*Проведено дослідження публікацій у фахових виданнях протягом 1888-2007 рр., присвячених проблематиці рахункознавства, з метою окреслення внеску вітчизняної облікової думки в світовий розвиток вчення про рахунки бухгалтерського обліку. Проаналізовано та систематизовано статті, виявлено тенденції розвитку вчення про рахунки, проблеми, що виникали та шляхи їх вирішення, що пропонувалися*

Przeprowadzono badanie publikacje w fachowych wydaniach przez 1888+2007 rr., poświęconych problemom kontoznawstwa w celu określenia **внеску** ojczyznej **думки** rachunkowej w rozwój światowy uczenia o kontach rachunkowości. Przeanalizowano oraz systematyzowano artykuły, określono tendencji rozwoju uczenia o kontach, problemy, vznikające i kierunki ich rozwiązania, co byli proponowane.