**СВІТОВІ НАУКОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ**

1. Наукова школа: її ознаки та умови формування
2. Виникнення та історичні етапи розвитку облікових наукових шкіл.
3. Формування і функціонування бухгалтерських шкіл в Україні.

**1. Наукова школа: її ознаки та умови формування**

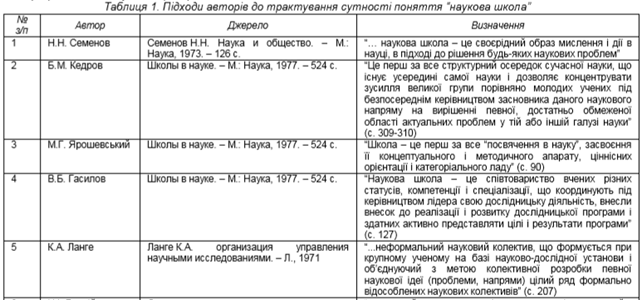
У істориків науки немає єдиної точки зору з питання, коли виникли наукові школи. Це пов’язано як з відсутністю однозначного визначення поняття "наукова школа", так і з тим, що наукові школи еволюціонували в часі. Ясно, що сучасна наукова школа і школи минулого не адекватні. До того ж наукові школи в різних науках (і країнах) виникли в різний час.

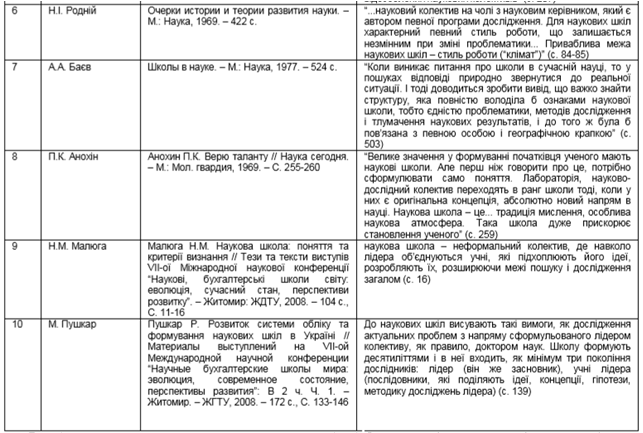
Різні події в науковому житті як наслідок дії соціальноекономічних факторів створили необхідні науково-технічні і соціальні передумови для вдосконалення учбового процесу, ефективнішого виховання наукової творчої молоді, для виникнення і розвитку різних шкіл.

У них плідно функціонує група або колектив дослідників на чолі з науковим лідером (вчителем). Такі структури сприяють залученню студентів до науки з подальшим перетворенням їх в учених. Вони є свого роду системою відбору, підготовки і виховання дослідників, допоможуть виробленню у них певного стилю роботи і мислення. Таким чином навколо лідера формуються учні, а за наявності певної сприятливої ситуації ці творчі неформальні об’єднання учених перетворюються на наукову школу. Іншими словами, за певних умов творча група дослідників може стати зародком школи. І навпаки, за несприятливих організаційних умов перспективна в ідейному плані наукова школа може і не вийти зі свого початкового стану. Стає ясним, що комплекс заходів, що формує сприятливі для наукової школи мікроклімат і атмосферу стосунків між її окремими індивідами, представляє, по суті, певний управлінський інструмент.

Наукова школа – найбільш яскравий прояв колективної форми творчості під безпосереднім ідейним і практичним керівництвом видатного ученого, що живить цей неформальний колектив науковими ідеями і що визначає методи і зміст досліджень, що проводяться школою. Будучи “колективним дослідником”, вона не створюється якимсь формальним рішенням (як науково-дослідний інститут, кафедра або лабораторія), а формується в часі копіткою працею наукового лідера, що відбирає творчих працівників і що виховує учених-дослідників вищої кваліфікації. Їх високий професійний рівень у поєднанні з достатньо представницьким персональним складом є свідченням “класу” наукової школи.

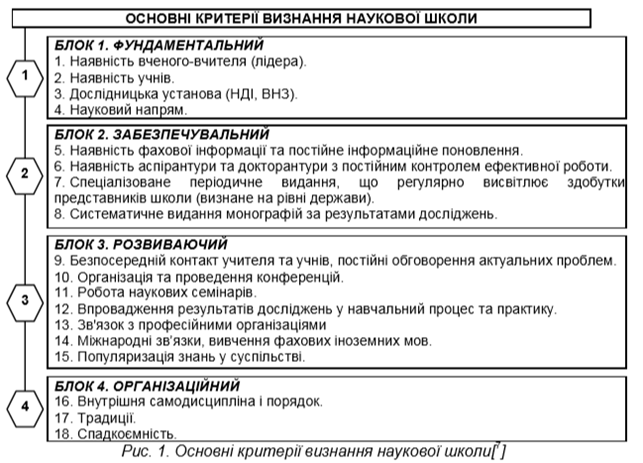
Історія науки знає немало імен видатних учених, що виховали великі колективи учнів і що створили всесвітньо відомі наукові школи. Створені ними школи отримали загальне наукове і суспільне визнання, Їх внесок в світову науку, в інтелектуальний клімат епохи і науковий прогрес вельми великий. Складність і новизна проблеми “наукова школа” зумовили різноманітність підходів і велику кількість трактувань цього поняття. Під ним розуміють науковоосвітню школу, дослідницький колектив, напрям в науці (М.Г. Ярошевський); розрізняють також класичні і сучасні наукові школи (К.А. Ланге). Багатозначність даного поняття можна проілюструвати декількома його дефініціями, що мають різні смислові відтінки.





Перелік визначень наукової школи можна продовжувати, але феномен наукової школи не є однозначним і вимагає всесторонього системного аналізу. Наукова школа – це суб’єкт, що відображає складний спектр соціально-творчих зв’язків між ученими, що її представляють.

Досвід багатьох відомих учених – представників або фундаторів ряду наукових шкіл, допомагає краще зрозуміти атмосферу, дух і характерні риси, властиві об’єднанням учених типу наукової школи, які ми і використовували при розробці критеріїв для побудови моделі наукової школи.



Наукова школа – це не просто колектив дослідників на чолі з науковим лідером (вчитель і учні), а творча співдружність вчених різних поколінь, об’єднаних єдністю принципів підходу до вирішення тієї або іншої проблеми, думок і навиків мислення, стилю роботи, широким поглядом на розвиток досліджень у вибраному науковому напрямі, наявності в роботі оригінальної стрижньової ідеї, доказ якої служить стимулом для розвитку досліджень і чинником, що об’єднує виконавців, не дивлячись на відмінності їх характерів і уявлень. Іншими словами, наукова школа – це колектив дослідників-однодумців, вища форма колективної взаємодії в процесі наукового пошуку.

Типовою межею наукової школи, на яку у нас звертають увагу, є стиль дослідження. Важливість вироблення певного стилю в науковій співдружності учених відзначається формування школи. Лідер більше не діяє поодинці, – а трудиться, об’єднавшись з іншими фахівцями. Тут збирається велика сила, зібравши навколо себе найбільш активних, найбільш обдарованих і найперспективніших бухгалтерів-науковців. У жвавих дискусіях за участю двох або більшого числа співбесідників проливалося світло на якнайглибші облікові проблеми. Метод і стиль досліджень, підхід до розуміння явищ, наукова ідеологія визначають те, що прийнято називати “духом школи”. Наявність їх перетворює колектив дослідників в колектив однодумців, тісну співдружність і своєрідне наукове братерство, відрізняє одну школу від іншої.

У науковій школі особливо чітко простежується традиція спадкоємності, що полягає в передачі від одного покоління дослідників до іншого певного запасу знань, ідей, концепцій, підходів і методів, іншими словами, накопиченого наукового капіталу, мистецтва дослідження і збагнення істини, стилю мислення і стилю роботи. Про цю межу наукової школи, можна сказати так “існують приховані багатства; це традиції, духовний і моральний капітал, накопичений під час бесід і навчання, навіть просто особиста присутність. У певний момент сукупність цих передумов створює необхідні умови, в яких раптово народжується правильне тлумачення вирішеної проблеми. Ідеї, колись висловлені учителем і іншими співробітниками, постійно згадуються в розмовах і проникають свідомо або підсвідомо в мозок молодих учених. Під час дослідницької роботи такі придбання полегшують правильне тлумачення, а іноді і саму проблему.

Школа є не тільки хранителем традицій, а і вогнищем інтенсивної концентрації творчої енергії і скоординованих зусиль учених в процесі наукового пошуку, зародками нових точок зростання науки і окремих її напрямів. Школа не тільки генерує наукову продукцію, ідеї і відкриття, але і забезпечує розширене відтворення подальших поколінь дослідників, коли окремі її вихованці самі стають науковими лідерами, керівниками нових “дочірніх” шкіл або груп учених, нових напрямів.

Для наукової школи характерні певна творча атмосфера, обстановка безперервного наукового спілкування і доброзичливих дружніх дискусій, демократичності і наукової принциповості, взаємної пошани і вимогливості, відданості науці, наукового ентузіазму. По-перше, Лідер любить учити – в найпрямішому значенні цього слова – молодих фахівців, любить задавати і розтлумачувати їм різні важкі і каверзні завдання, різні “парадокси”. По-друге, Лідер безперервно ділиться із співробітниками і учнями своїми міркуваннями і планами майбутніх робіт, ставлячи перед ними питання, з яких зростають наукові дослідження. При цьому Лідер щиро радів, якщо його учень проявляє працездатність і особливо творчу ініціативу в науковій роботі”.

Тому недивно, що у нас створилася велика наукова школа талановитої молоді. Лідер не повинен повчати і моралізувати. Він повинен виховувати просто своїм особистим прикладом, щоб учні прагнули слідувати високому зразку принциповості і чесності у всьому, що стосується науки, стосунків з людьми, і зокрема з тими, для кого наука стала головною справою життя. Тут виникає та існує особлива атмосфера, повна взаємної доброзичливості і чуда щонайменших компромісів у вимогах, що пред’являються до ученого. Без такої атмосфери, ймовірно, взагалі не можна говорити про наукову школу”.

І, нарешті, також “прохідним балом” наукового колективу в ранг школи є його високий авторитет в даному напрямі, величезний науковий потенціал і значущість отриманих результатів, висока наукова кваліфікація дослідників, їх здатність вирішувати самостійно фундаментальні проблеми, а не повторювати те, що вже в основному зробив їх учитель, вносити значний внесок до науки і наукового прогресу.

Використаємо висловлювання учених, в яких наголошуються ті або інші риси наукової школи, як оцінні критерії при реконструюванні основних її ознак. Наведена таблиця ілюструє проведену оцінну процедуру і свідчить про те, які ознаки більшість учених, узятих в ролі експертів, вважають для наукової школи найбільш характерними: наявність наукового лідера дослідницького колективу, його керівника – крупного ученого і цілісної особистості, що володіє умінням відбирати творчу молодь і навчати мистецтву дослідження, що заохочує самостійність мислення і ініціативу, забезпечує творчу, ділову, доброзичливу обстановку в колективі, іншими словами, особливу наукову атмосферу, що дозволяє якнайповніше розкритися таланту; стиль роботи і мислення; наукова ідеологія, концепція (фундаментальна ідея), дослідницька програма; висока кваліфікація дослідників, що групуються навколо лідера; значущість отриманих ними результатів в певній галузі науки, високий науковий авторитет в цій області.

Отже, сучасну наукову бухгалтерську школу ми визначаємо як неформальну творчу співдружність дослідників різних поколінь, що мають достатньо високий рівень кваліфікації в області обліку і контролю на чолі з науковим лідером – крупним ученим і педагогом, об’єднаних єдністю підходів до вирішення наукової проблеми, стилем роботи і мислення, оригінальністю ідей і методів їх реалізації, що отримало значні результати і що завоювало авторитет та суспільне визнання в даній області знання.

Побудована у такий спосіб модель наукової бухгалтерської школи, природно, не універсальна. Але вона може використовуватися для аналізу і розуміння реальних наукових ситуацій. Ознаки, що виділені, достатньо повно відображають специфіку і характерні особливості творчого бухгалтерського об’єднання учених, як наукова школа, і можуть служити орієнтирами при визначенні в науці співтовариств подібного типу. Іншими словами, відділені ознаки можуть бути використані для експертних оцінок при ототожненні окремих груп дослідників з науковою школою. При цьому за наукову школу слід вважати тільки той колектив, який задовольняє перерахованим вище ознакам. Не можна вважати будь-яку кафедру, якщо вона навіть добре працює, науковою школою, як не можна коледж називати університетом. Це принижує рівень справжніх наукових шкіл.

**2. Виникнення та історичні етапи розвитку облікових наукових шкіл**

*Італійська школа.* Для італійської школи характерною особливістю є те, що ідея подвійного запису, яка виникла в середньовічній Італії, отримала перш за все юридичне трактування. Представниками італійської школи були Ф. Вілла, Ф. Марчі, Дж. Чербоні, Дж. Россі та ін. Їх внесок у розвиток обліку наведено у додатку А. Зверніть увагу, що на перших етапах становлення цієї школи італійські вчені трактували облік як зміну прав і обов’язків господарюючих суб’єктів. Згодом вчений Дж. Чербоні зробив висновок, що обліковувати необхідно людей, які приймають участь у господарському процесі, оскільки тільки вони є носіями прав і обов’язків. Отже, з юридичної точки зору метою обліку виступав контроль діяльності осіб, які брали участь у господарських процесах. Італійські вчені поділяли їх на чотири групи: власник, адміністратор, агенти (особи, що зайняті на підприємстві) і кореспонденти (фізичні і юридичні особи, з якими підприємство здійснює розрахунки). Точність облікових записів повинна була відповідати точності прав і обов’язків, зазначених у документах. Отже, контролювати права й обов’язки можна було тільки по документах. Предметом обліку виступали не матеріальні цінності, а інформація про них, зазначена в документах. Велика увага приділялась обліку договірних відносин. Італійські вчені пропонували вводити договірні зобов’язання в систему бухгалтерських рахунків. Усі рахунки пояснювалися як особові, як рахунки розрахунків. Наприклад, рахунки амортизаційного фонду, вилучених засобів, зносу, делькредере (рахунок, що представляє собою резерв для покриття сумнівних боргів). Операційні рахунки, у т. ч. рахунок реалізації, не застосовувалися. Італійські вчені стверджували, що баланс випливає з рахунків, і трактували його як рівність прав і обов’язків. У таких умовах матеріальні цінності оцінювалися тільки за продажними цінами.

Італійська школи рахівництва, об'єднала в собі ломбардську, тосканську й венеціанську облікові школи.

*Ломбардська школа* пов'язана з ім'ям Франческо Вілли (1801-1884), який об'єднав юридичну й економічну мету обліку і розглядав облік з точки зору адміністративного права. Саме з його іменем пов'язано виникнення обліку як теоретичної дисципліни. Об'єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв'язку з якими виникають ці відносини, предметом обліку виступав договір.

Представники ломбардської школи виділяли в обліку: теорію обліку (економікоадміністративні відносини); правила ведення регістрів та їх практичне використання; організацію управління (у т.ч. ревізію рахунків).

Організація управління – частина адміністративного права, вона здійснюється не шляхом контролю цінностей, а за допомогою контролю діяльності працівників підприємства, з яких вирішальну роль відіграють матеріально відповідальні особи – зберіганні, як їх називав Ф. Вілла.

Зберіганні, отримуючи цінності, брали на себе відповідальність перед власником, яка збільшується при надходженні і зменшується при списанні цінностей. Ф. Вілла писав, що усі рахунки в обліку повинні відкриватися зберігачам (особам, які працюють усередині підприємства) і кореспондентам (особам, стороннім щодо підприємства).

Оскільки управління передбачає постійне переміщення прав і зобов'язань між зберігачами і кореспондентами, виникає необхідність безперервного збільшення відповідальності в одних і зменшення її в інших осіб. Таку координацію прав і зобов'язань здійснює подвійний запис. Особа, чия відповідальність збільшується, – дебетується, а та чия відповідальність зменшується, – кредитується.

Таким чином, Ф. Вілла перейшов від персоніфікації рахунків до їх персоналізації. При цьому об'єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні і грошові цінності, що зумовлюють ці відносини.

Систему рахівництва Ф. Вілла поділяв за типами господарств. Частинами цієї системи були три групи рахунків: депозитні (майнові); особисті (розрахунків) та підсумкові (рахунок "Прибутки та збитки", рахунки вступного та заключного балансу).

Ф. Вілла вважав, що для того, аби бухгалтерія піднялася до рівня науки, вона має досліджувати свої принципи й категорії. Головна праця Ф. Вілли вийшла у світ у 1840 р., і цей рік можна вважати початком народження науки про бухгалтерський облік.

Засновником *тосканської бухгалтерської школи* вважається Франческо Марчі (1822-1871), який був переконаним прихильником персоналізації рахунків і розвивав юридичний напрям в обліку. Згідно з Ф. Марчі, суть підприємства – в людях, які в ньому працюють. Тому необхідно виділити чотири групи осіб – агентів (матеріальновідповідальних осіб), кореспондентів (осіб, з якими проводяться розрахунки), адміністратора і власника. Він вважав, що за кожним рахунком стоїть певна персона, тому свою теорію називав персоналістичною. Всі особи, пов'язані з підприємствами, перебувають у певних юридичних відносинах, зміст яких розкривається в обліку. Кожен факт господарського життя зводиться до зміни юридичних відносин між учасниками господарського процесу. Цей підхід привів Ф. Марчі до формулювання правила подвійного запису. [1, c. 134]

Згодом тосканську бухгалтерську школу очолив творець логісмографії Джузеппе Чербоні (1827-1917). Логісмографія – це багатоступінчаста класифікація, що забезпечує нескінченну аналітичність обліку, в якому всі рахунки персоніфіковані, при цьому аналітичний поділ рахунків називається декомпозицією або диференціацією, а синтетичне узагальнення – композицією або інтеграцією.

На тверде переконання Д. Чербоні, ведення обліку передусім має вивчати людину. Бухгалтер реєструє тільки зовнішні факти, але "зовнішні факти, – писав Д. Чербоні, – є лише наслідками внутрішніх рухів нашої душі".

Усю наукову роботу в галузі обліку він поділив на чотири етапи: 1) дослідження фактів господарського життя, з метою розкриття, з одного боку, дії об'єктивних законів, що регулюють господарську діяльність підприємства, а з другого – суб'єктивних вчинків адміністраторів і тих результатів, до яких ці вчинки приводять; 2) дослідження господарської структури, функцій та їх ефективності в загальній системі управління підприємством; 3) вивчення математичних методів з метою вибору апарату опису фактів господарського життя; 4) логісмографічне дослідження фактів шляхом їх координування з метою виявлення юридичної та економічної сутності, а також впливу на господарство в цілому.

У логісмографії слід розрізняти теорію і форму рахівництва. В основі теорії лежать два принципи: персоналістичності – за кожним рахунком неодмінно має стояти особа або група осіб (без особи немає рахунку), і дуалістичносгі – окреме сальдо рахунку власника та окреме сальдо сукупного рахунку агентів і кореспондентів. Принцип дуалістичносгі відомий як постулат Д. Чербоні. Сума кредиторської заборгованості підприємства його власникові завжди дорівнює сальдо розрахунків цього підприємства зі своїми агентами і кореспондентами.

Засновником *венеціанської школи* був Фабіо Беста (1845-1923), який вважав, що облік як засіб господарського контролю вивчає рух цінностей, який, своєю чергою, пов'язаний з діями людей з управління і контролю. Йому належить розроблення теорії капіталу – концепції, згідно з якою об'єктом обліку є не цінності як такі, а їхня вартість. Теорія капіталу – вчення про управління і контроль, яке ґрунтується на вартісній інтерпретації бухгалтерського балансу, де загальний обсяг вартості є капіталом, вкладеним у підприємство, котрий складається з окремих елементів, кожний з яких має свій рахунок.

Венеціанська школа бухгалтерського обліку розвивала економічний напрям, згідно з яким облік має вивчати не кількісну і якісну структуру господарських цінностей, а їх вартість. Тобто основою обліку має бути не реєстрація юридичних відносин, а зміни у складі матеріальних цінностей. Звідси факти господарського життя, які не викликають змін вартості, не потрібно відображати на бухгалтерських рахунках.

Спроби синтезувати ідеї венеціанської облікової школи зробив Еммануель Пізані (1845-1915) у своїх працях, присвячених статмографії (від грец. статмо – баланс і графія – опис). Статмографія – це вчення про баланс, яке випливає з механістичного розуміння обліку, в якому методи обліку розробляються логічним (від балансу до рахунку), а не історичним (від рахунку до балансу) шляхом.

Е. Пізані уподібнював господарський процес механізму, в якому бухгалтерія вивчає три види операцій: динамічні (майнові рахунки), статичні (рахунки чистого майна) і статико-динамічні.

Зовні статмографія відрізнялася від логісмографії тим, що в логісмографії дні, за які виконується реєстрація, зазначені по горизонталі таблиці, а рахунки, в яких проводять реєстрацію – по вертикалі. У статмографїї, навпаки, рахунки, в яких проводять реєстрацію – по горизонталі, а дні, за які виконується реєстрація, зазначені по вертикалі таблиці.

Оцінюючи праці Е. Пізані, сучасники підкреслювали, що він перебував під впливом своїх попередників і вважав, що бухгалтер констатує об'єктивно існуючі категорії подібно до того, як інженер винаходить машини.

Представник венеціанської школи бухгалтерського обліку Дж. Л. Кри та розвивав економічний напрям в обліку, трактував облік як економічну науку, мета якої – виявлення результатів діяльності підприємства. Подвійний запис він розглядав як наслідок змін у складі цінностей: дебет указує на їх збільшення, а кредит – на зменшення. Прихильниками економічного напряму у цій школі були також В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальоне, А. Стабіліні, які стверджували, що на рахунках обліковуються саме матеріальні цінності, і називали свою теорію матеріалістичною.

За всього розмаїття поглядів італійську школу можна розглядати як єдине ціле. Її представників об'єднує цілеспрямоване змістовне трактування основних категорій науки бухгалтерського обліку. Навіть відмінності між юридичним (тосканська школа) та економічним (венеціанська школа) напрямами несуттєві. І тосканці, і венеціанці в дусі ломбардської школи розглядали облік як засіб управління, тільки перші трактували мету обліку як управління людьми, а другі – як управління ресурсами – цінностями, які беруть участь у господарському процесі. В останньому випадку облік перетворювався на науку про контроль господарської діяльності.

Представників італійської школи об'єднувало трактування обліку як функції управління. Деякі історики-науковці вважають, що бухгалтерський облік як наука був започаткований саме у рамках італійської облікової наукової школи.

*Французька школа.* Французька школа характеризувалася перевагою економічних аспектів обліку. Метою обліку вважалося виявлення ефективності використання ресурсів підприємства. Економічне пояснення подвійного запису – „немає надходження без витрачання” призвело до трактування всіх рахунків як рахунків коштів і процесів (операційних). На відміну від представників італійської школи, французькі вчені стверджували, що бухгалтер не юрист, а економіст. Найбільш повно цей погляд виразив П.Ж. Прудон. Крім нього прихильниками економічного напрямку були Р.П. Коффі, Е.П. Леоте, А. Гільбо, Ж.Б. Дюмарше, Ш. Пангло, Р. Делапорт, Ж. Бурнісьєн та інш. Слід зазначити, що французькі вчені класифікували рахунки як елементи балансу за видами засобів. Вони виходили з того, що прибутком можуть вважатися тільки грошові надходження. Французькі вчені зазначали: „Немає грошей - немає прибутку”. Крім того, вчені цієї країни поширили облік на все народне господарство – макрооблік. Пропонувати оцінювати цінності за собівартістю. Приділяли значну увагу обліку витрат і калькулюванню готової продукції. Трактували баланс як рівність доходів і видатків. Велику увагу приділяли розробці різних форм рахівництва.

Наприкінці XIX – на початку XX ст. бухгалтерський облік досяг у Франції свого значного розвитку. Французька школа рахівництва запровадила суто економічний напрям у бухгалтерській науці. Представники французької школи Жан Густав КурсельСенель, Р.П. Коффі, Жан-Батист Дюмарше, а також Ежен П'єр Леоте і Адольф Гільбо, Л. Сей є фундаторами економічного напряму у французькому і світовому рахівництві.

Вони вважали, що бухгалтерський облік – політична економія підприємства. Крім того, наголошували на необхідності відокремлювати теорію від бухгалтерської практики. Досліджували такі економічні категорії в обліку, як амортизація, прибуток, собівартість (Л. Сей), ввели поняття "перманентний інвентар", макрооблік (Е.П. Леоте і А. Гільбо), розробили вчення про широку й вузьку амортизацію (Ж. Г. КурсельСенель). Удосконалювали форми рахівництва, розробили французьку форму рахівництва (Р. Делапорт).

Е.П. Леоте і А. Гільбо створили суто економічний напрям спочатку у французькій, а потім і у світовій бухгалтерській науці. Чітко відмежовуючи науку про облік від бухгалтерської практики, представники школи вважали, що теорія рахівництва має бути незалежною від розподілу рахункових функцій. Цим вони вперше проголосили незалежність облікових ідей від вузьких практичних завдань.

Учені цього напряму бачили мету обліку перш за все у визначенні ефективності господарської діяльності підприємства, а не в контролі за збереженням цінностей, як вважала більшість італійських обліковців. Кредо цієї школи: "Бухгалтер – це економіст, а не сторож чужого добра". За допомогою спеціальної методики він відображає рух самого капіталу, ресурсів та цінностей.

Якщо юридична теорія італійців виходила в поясненні подвійного запису з правила Е. Дегранжа "Той, хто одержує, – дебетується, той, хто видає, – кредитується", і тому намагалася тлумачити всі рахунки як рахунки особисті, то економічне трактування французької школи пояснювало всі рахунки як рахунки засобів і процесів (операційних). Трактування подвійного запису було таким: "Немає надходження без витрат".

*Німецька школа.* На відміну від італійської школи, панівним напрямком якої був юридичний, і французької школи, де переважали економічні аспекти обліку, німецька школа велике значення надавала процедурним питанням обліку. Метою обліку вважали розробку раціональних облікових процедур. Отже, предметом обліку були процедури. Ця школа сутність бухгалтерського обліку бачила в конструюванні форм рахівництва, послідовності записів на рахунках, у тих документах та регістрах, що надходили до бухгалтерії. Засновником цієї школи був І. Шер, який в основу бухгалтерської процедури поклав рівняння капіталу: А-П=К. Взагалі теорії балансу приділялась значна увага. Для німецької школи було характерним вивчення фактів господарського життя шляхом дедукції, рухаючись від загального до часткового, а саме - від балансу до рахунків. Баланс трактували як рівність дебетових і кредитових сальдо.

Німецькі вчені стверджували, що рахунки випливають із балансу. Усі рахунки по відношенню до балансу поділяли на активні й пасивні, запропонували теорію двох рядів рахунків. Крім того, німецькі вчені широко застосовували математичні й статистичні методи в обліку. Створили карткові форми рахівництва, удосконалювали плани рахунків. Представниками німецької школи були Е. Шмаленбах, А. Кальмес, Г. Нікліш, Ле Кутр, Г. Хольцер.

*Англо-американська школа.* Наприкінці XIX ст. починає формуватися англоамериканська бухгалтерська школа. Ця школа стояла на позиціях позитивізму, який зосереджував увагу на описі явищ і фактів у процесі спостереження. Відомими позитивістами того часу були Г. Спенсер і Д.С. Мілль. Крім того, дана школа застосовувала біхевіористичний і психологічний підходи в обліку. Предметом обліку була поведінка адміністраторів. Баланс розглядала як рівність засобів із кредиторською заборгованістю й капіталом. При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що великим досягненням американських вчених було створення таких систем обліку витрат, як: „стандарт-кост” (Г. Емерсон, Ч. Гаррісон) „директ-костинг” (Дж. Кларк, Дж. Харріс), „центри відповідальності” (Дж. Хіггінс), „диференційна система” (Р. Каплан, Р. Купер), що з часом дозволило сформулювати спеціальну галузь бухгалтерії – управлінський облік (Р. Антоні). Отже, значною особливістю англо-американської бухгалтерії було те, що в організації обліку мав місце його розподіл на фінансовий і управлінський, причому фінансовий облік, в свою чергу, протиставлявся податковому. Крім того, американські вчені розробили положення щодо професійної етики бухгалтерів (Р.Х. Монтгомері). У сучасній англо-американській школі виділяють дві течії: інституалістську й персоналістичу. Основні представники інституалістської школи: А. Літтлтон, Д.О. Мей, Ф. Пікслей, Л. Робінсон. Відомі представники персоналістичної школи - Дж. Каннінг, Р. Монтгомері, В.Е.Патон, Г. Свіней, Г. Хетфілд.

Англія і весь англомовний світ стояли зовсім на інших позиціях творення бухгалтерських шкіл. Для англійської бухгалтерської школи рахунковедення не було наукою. Англомовний світ у цій сфері твердо стояв на позиціях позитивізму. Як відомо, позитивізм - це такий напрям філософії, що заперечує будь-який філософський, а звідси і методологічний підхід до науки. Головною рисою позитивізму є феноменалізм (зведення завдань науки до опису явищ). Тому такі відомі англійські бухгалтерипозитивісти, як Д.С.Міль (1806-1873), Г.Спенсер (1820-1903) у своїх працях не винаходили, а описували, не пропонували, а викладали.

Теорія бухгалтерського обліку була фактично технікою, а не наукою, і її неможливо було порівняти з європейськими дослідженнями.

Англійські автори дещо копіювали своїх колег з континенту. Хоча на певну увагу заслуговували праці англійських бухгалтерів Д.В.Фультона, Е.Купера, Т.Вельтона, В.Ф.Фостера, Е.Г.Фолсома, які провели дослідження значення рахунку Капіталу, інвентарної оцінки, визначення прибутку. Вивчаючи більш детально полеміку, яка час від часу виникала між англійськими бухгалтерами, слід вказати, що вона переслідувала не наукові ідеї, а була спрямована на вирішення прагматичних завдань. Так, різні підходи Е.Купера і Т.Вельтона щодо визначення прибутку були зумовлені тим, що перший відстоював інтереси акціонерів, а другий - кредиторів. До найбільш відомих англійських вчених того часу належить Л.Р.Діксі (1864-1932). Зокрема, він пояснив, що таке безгрошовий (потенційний) прибуток і збиток, що утворюється внаслідок зміни ринкових цін на активи порівняно з обліковими.

Л.Р.Діксі був основоположником аудиту. Він визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням достовірності, правильності і об'єктивності бухгалтерського балансу. Це було в 1892 році. Діксі визначив мету аудиту в виявленні фальсифікації, випадкових помилок, недоліків в організації обліку.

Послідовниками Л.Р.Діксі у вивченні аудиту були А.Т.Ватсон, Чедвік.

Враховуючи чисто прагматичні завдання, англійські бухгалтери розуміли бухгалтерію не як складну метафізичну систему, а розглядали її як систему стосунків між працівниками бухгалтерії і працівниками підприємства. Тобто істинна бухгалтерія вивчала, на їх думку, людей психологічно.

У 20-х - 40-х роках XX століття, певною мірою спираючись на досягнення німецької школи, англо-американська школа починає свій бурхливий розвиток. Взявши за основу прагматизм і психологію, ця школа своїм основним завданням ставила перетворення обліку на знаряддя управління. З'являються нові підходи, виникають нові ідеї щодо ведення бухгалтерського обліку.

Натуральний вимірник займає основне місце, віддаляючи грошовий на позиції допоміжного. Це дозволило розвинути бухгалтерію від синтетичного обліку до аналітичного. Ріст рівня аналітичності обліку, в свою чергу, дозволив розробити нормативи витрат - стандарти. Стандарти закладалися в бухгалтерські рахунки, тому останні повністю втрачали свій юридичний та економічний зміст. Стандартизація обліку в плані встановлених нормативів забезпечувала "нормальний" процес обліку і зближувала його з плануванням та управлінням. Але те, що поряд зі стандартами витрат обліковувались і відхилення від них, означає, що через нормальні процеси визначалися реальні. Оскільки на практиці завжди є відхилення, і нормальні процеси ніколи не збігаються з реальними, то останні якраз і слід вважати нормальними. За основне правило тут слід брати до уваги типи господарських операцій, до яких належать всі відхилення, а не лише норматив (стандарт). Натуральні вимірники та стандартні витрати (стандарт-кост) певною мірою балансувались обліком за центрами відповідальності. Ідея ведення такого обліку, запропонованого англо- американцями, дещо реставрувала юридичний аспект в бухгалтерії. Заслугою англо-американської школи була розробка нового виду обліку - управлінського на підставі систем управління витратами "стандарткост" та "директ-костинг". Практичним підходом в англо-американській обліковій школі до обліку виробничих витрат можемо вважати систему стандарт-кост. Під нею розуміють наперед розроблені облікові кошториси витрат на виробництво одного або кількох виробів, які використовуються для оперативного порівняння з фактичною собівартістю виробленої продукції. Дана система передбачає: а) вироблення норм стандартів; б) складання стандартної калькуляції; в) облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів. На підставі цього встановлюється стандартна собівартість з метою визначення наступної ціни реалізації та рентабельності виробництва.

Американські вчені (зокрема, Р. Антоні) розробили цілком новий підхід до обліку - психологічний. Психологічний підхід розглядає облік як соціальну науку, як знаряддя управління підприємством, де показники звітності виконують роль стимулів, які викликають певну реакцію зацікавлених осіб. Таким чином, бухгалтерський облік, отримавши психологічне забарвлення, став соціальною наукою. Подальший розвиток англо-американської облікової школи привів до виникнення управлінського обліку. Бухгалтерський облік з історії бізнесу перетворився на інформаційний потік, що використовується в різних управлінських цілях.

У цей час англо-американська школа стала найвпливовішою у цілому світі, але, як слушно зазначає проф. Я. В. Соколов, її поширення пов’язане не лише з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американського капіталу і поширенням англійської мови. Широке розповсюдження англо-американської школи рахівництва пов’язане не стільки з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американского капіталу і поширенням англійської мови.

*Російська школа*. Слід звернути увагу на те, що російська школа була сформована в першій половині XIX ст. Її засновником був Карл Іванович Арнольд. На перших етапах свого становлення дана бухгалтерська школа розвивалася за 55 ідеями німецької школи. Пізніше в російській школі стали розрізняти два напрямки - Московську та Санкт-Петербурзьку. Московську школу очолював М.С. Лунський. Яскравими представниками цієї школи були Г.А. Бахчисарайцев, Ф.І. Бельмер, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей класичної німецької школи. Для вчених цієї школи характерним було те, що вони: - пропонували вивчати облік від балансу до рахунків; - покладали баланс в основі обліку; - визначали рахунки елементами балансу; - стверджували, що закон подвійності є наслідком закону балансу; - наголошували на незалежності інвентарю від плану рахунків; - стверджували, що баланс є перетвореним інвентарем; - пропонували відображати в балансі тільки майно, що знаходиться у власності підприємства; - поділяли рахунки на балансові та позабалансові; - пропонували оцінювати активи за собівартістю; - розглядали амортизацію як знос, величину раніше понесених витрат, що списується у визначеній сумі на витрати даного звітного періоду; - виступали проти резервування сумнівної дебіторської заборгованості. Санкт-Петербурзьку школу очолював Є.Є. Сіверс. Детально розгляньте його внесок у розвиток обліку. Представниками цієї школи були також М.О. Блатов, А. М Вольф, Л.І. Гомберг, П.І. Рейнбот, І.Р. Ніколаєв, О.І. Гуляєв, П.І. Савічев. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей італійської та французької шкіл. Багато уваги приділяла обліковим теоріям. Наприклад, А.М. Вольф уперше виклав обмінну теорію, пізніше її розвинув Є.Є. Сіверс, а в подальшому обмінна теорія була основою досліджень О.М. Блатова. За даною теорією подвійний запис виступає природним наслідком обміну, який покладено в основу діяльності підприємств. Л.І. Гомберг запропонував логічну теорію, в основі якої покладено економологію. Для вчених цієї школи характерним було те, що вони: - пропонували вивчати облік від рахунку до балансу; - покладали первинні документи в основі обліку; - стверджували, що баланс є наслідком системи рахунків; - вважали, що баланс опирається тільки на рахунки й пов’язаний з інвентарем; - наголошували на тому, що в основі закону подвійного запису лежить обмін діяльністю між учасниками господарського процесу; - пропонували відображати в балансі не тільки майно, що знаходиться у власності підприємства, але й у його тимчасовому володінні; - вимагали відображати всі активи тільки на балансових рахунках; - пропонували оцінювати активи за поточними ринковими цінами; - розглядали амортизацію як фінансовий фонд, який дозволяє відновити парк основних засобів; - висунули ідею резервування сумнівної дебіторської заборгованості.

1. **Формування і функціонування бухгалтерських шкіл в Україні**

Починаючи з середини ХІХ століття в Європі формуються свої бухгалтерські школи. Основними школами стають італійська, французька та німецька. Частина України (Галичина, Буковина, Закарпатська Україна) перебувала під впливом німецькомовної школи, вона входила до складу тодішньої Австро-Угорської імперії.

Протягои 1772-1774 р.р., спочатку Галичина, а згодом Буковина та Закарпаття опинилися під владою Австро-Угорської імперії. Наприкінці XVIII ст. -- першій половині XIX ст. центрами господарського життя у Галичині, Буковині, Закарпатті були великі поміщицькі маєтки разом з фільварками і прилеглими до них селами, містечками, містами, промисловими підприємствами, млинами, корчмами, шпихлірами, ярмарками, торгами і базарами. Поміщицькі господарства виробляли товарний хліб, відгодовували на продаж худобу, переробляли сільськогосподарську сировину. Поступово тут виділялись райони, що спеціалізувалися на виробництві хліба, та окремих культур, вирощуванні та відгодівлі худоби, виготовленні ремісничих і промислових виробів з місцевої сировини. Загалом західноукраїнські землі були відсталим аграрним регіоном зі слабкою промисловістю. Однак в умовах розвитку товарно-грошових відносин спостерігалась певна спеціалізація в окремих господарських регіонах, кожний край мав чітко окреслену свою соціально-економічну специфіку.

Поміщицьке господарство все більше втягувалось у товарно-грошові відносини, адже його основною функцією було виробництво заради грошей. Джерелами прибутку панських маєтків були: відробітня (панщина) і грошова (чинш), ренти, натуральні данини, орендні платежі. Грошовий вираз цих селянських повинностей становив дохід, за яким звичайно визначалась капітальна вартість маєтку.

Перетворення натуральних данин, передусім панщини, у гроші потребувало не аби якої господарської ініціативи і підприємницької спритності. Тепер поміщик-дворянин поєднував в собі і власника, і підприємця, і економіста (бухгалтера), і торговця. Це звичайно, більшості з них, не було під силу. Тому необхідно було змінювати товарно-грошові відносин. Об’єктивно під впливом економічно-політичних процесів в Західній Україні в 1848 р. Австро-Угорщина ліквідовує кріпосне право (що на 13 років скоріше чим в Росії-- у 1861 р.). Це відкривало дорогу розвиткові нових капіталістичних відносин, особливо у поміщицьких господарствах. Важливою ознакою утвердження капіталізму в сільському господарстві було зростання товарності його продукції. У цей час посилюють експорт хліба й худоби за межі Західної України. Негативним наслідком розвитку капіталістичних відносин стала значна пролетаризація західноукраїнського селянства, що викликало масову міграцію селян до Америки.

Проведені [Австр](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D0%B2%D1%81%D1%82%D1%80%D1%96%D0%B9%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0_%D1%96%D0%BC%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%96%D1%8F)о-Угорщиною селянські реформи у 1848 році, у тому числі у [Галичині](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%93%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D1%87%D0%B8%D0%BD%D0%B0), на [Буковині](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B0) і [Закарпатті](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D1%80%D0%BF%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F), створили певні умови для скасування [кріпосного права](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D1%80%D1%96%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%B5_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE) та і для розвитку капіталістичних відносин у промисловості, але зацікавленість колоністів у продукції сільського господарства для своєї метрополії зберігала домінуючу частку сільськогосподарського виробництва в загальній його структурі.

Становлення фабрично-заводської промисловості відбулося в останній чверті ХІХ ст. Важливим моментом став розвиток нафтової промисловості, в яку інтенсивно проникає іноземний капітал: французький, англійський, американський, німецький. Але у промисловості кваліфікованими робітниками були здебільшого поляки. Українців практично не допускали до освоєння провідних професій чи до найму на державну службу.

Підвищення товарності виробництва стимулювало розвиток торгівлі, важливими формами якої були ярмарки та базари. Водночас почали формуватися ринки капіталів. У той час було засновано ряд економічних установ, почала створюватись розвинена система кредитних товариств. Взагалі Західна Україна мала всі необхідні умови для розвитку промисловості, у тому числі природні умови і вигідне економічне розташування, та, проте, розвивалася дуже повільно через колоніальний характер своєї економіки. Австрійський уряд створив у ній ринок збуту продукції австрійської промисловості та перетворив її на сировинний придаток і джерело дешевої робочої сили своєї метрополії.

Особливістю економіки Галичини того часу було переважання іноземного капіталу. Іноземні підприємці створювали банки, акціонерні товариства, володіли основними галузями промисловості – нафтовою і озокеритною. Найшвидше розвивалася нафтова промисловість. Наприкінці ХVІІІ ст. державний капітал уже повністю панував у соледобувній, тютюновій і значною мірою у залізорудній промисловості у Західній Україні. В зв’язку з економічними і військово-комунікаційними потребами Австро-Угорщини, виняткового розвитку набуло будівництво в цілому і зокрема шосейних доріг.

Однак численна армада австрійських чиновників-бюрократів разом з армією охороняла «недоторканість» східних кордонів Габсбурзької монархії. Це гальмувало розвиток внутрішнього ринку, перешкоджало зовнішній торгівлі, а разом з низькою енергоозброєністю Західної України, в порівняні з метрополією, засвідчувала її колоніальний стан.

Незважаючи на перелічені недоліки, потрібно відмітити, що аграрна реформа 1848 р. в цілому сприяла розвитку економіки, розчистила шлях для інтенсифікації сільського виробництва.

Отже, Галичина, Буковина, Закарпаття в господарському розвитку відставали від інших держав, що входили до імперії, і в цілому від передових країн світу. Економіка мала чітко визначений аграрний, а згодом аграрно-індустріальний характер. Незважаючи на наступ австрійського та іноземного капіталу на західноукраїнські землі (лише Австро-Угорський емісійний банк мав у Західній Україні 12 філій), національна економіка, перебуваючи в імперській залежності, не занепала. В Україні, особливо в другій половині XIX ст., почали значну увагу приділяти економічному бокові життя: створювали позичкові каси; кооперативно-кредитні товариства, зокрема такі як "Народна торгівля", "Дністер", "Краєвий союз кредитовий", "Краєвий союз ревізійний", "Земельний банк іпотечний"; значного розвитку набувало готельне та шинкарське обслуговування. Для українців - галичан і буковинців організовували фінансово-господарські та професійні курси, видавали економічну літературу з метою заохочення до активної економічної та господарської діяльності. Облік вступав на новий щабель розвитку.

Під час імперського колоніального панування в Україні Австро-Угорської імперії на заході суттєвий вплив на здійснення бухгалтерського обліку в Галичині, Буковині та Закарпатті мала німецька бухгалтерська школа, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії. Автори статті більш детальніше зупиняться на її видатних вчених, які зробили багато нововведень в бухгалтерську науку.

Перш за все відзначимо внесок відомого в Німеччині комерційного училища в Герліці, його директора Ф. Скубіца, який у своїх працях дає визначення бухгалтерського обліку як діяльності, що в типовій формі виражає і відображає весь хід господарської діяльності підприємства. За Ф. Лейтером, бухгалтерія — це хронологія відображення господарських операцій, їх систематизація у певному причинному зв'язку. Все в ній підпорядковано безпосередній процедурі ведення бухгалтерського обліку. Враховуючи це, Ф. Скубіц виділяє в бухгалтерії два напрями (види): споживчий і продуктивний: у сучасних умовах - бюджетний і госпрозрахунковий. Далі розвиваючи погляди Ф. Скубіца, Б. Пендофа, Е. Шмеленбаха, чеський вчений Готшальк продуктивний вид бухгалтерії поділяє на торгову і виробничу бухгалтерію. Це була одночасна спроба виокремлення господарських процесів: постачання, збуту, як сфери торгової (зовнішньої) бухгалтерії і виробництва, як сфери виробничої (внутрішньої) бухгалтерії та несміливого поділу обліку на фінансовий і управлінський.

Відомий вчений-бухгалтер Європи, найбільший прихильник процедурної концепції був І.Ф. Шер (1846-1924). Цей швейцарський вчений розглядав облікову процедуру як мету, предмет і метод бухгалтерії. За Шером, бухгалтерія є історіографією господарського життя, викладеною за законами систематизації. Предметом бухгалтерії можуть бути тільки здійснені господарсько-правові факти як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. В основу обліку І.Ф. Шер поклав не рахунки, а баланс. Тому його теорію часто називають балансовою теорією Шера. Баланс в І.Ф. Шера - це альфа і омега бухгалтерії: все починається з балансу і все закінчується ним. І до сьогодні майже всі підручники з теорії бухгалтерського обліку при вивченні методу бухгалтерського обліку починають з балансу, а не з рахунків.

Тобто в німецькій школі вивчення бухгалтерського обліку розпочиналося не від рахунків до балансу, як в італійській і французькій, а навпаки.

Подвійний запис пояснювався не об'єктивними господарськими процесами, а з урахуванням балансової рівності. Отже, баланс формував подвійний запис як його математичний наслідок. Шер, побудувавши рівняння А = П (актив = пасиву), назвавши за балансом рахунки активними і пасивними, поклав початок алгоритмізації обліку. Крім того, будучи позитивістом, він зважав, що його трактування подвійного запису дійсно наукове, а не метафізичне, як пояснювали італійська та французька школи.

Процедурна концепція підійшла до самого опису бухгалтерського обліку у вигляді математичних формул, що в майбутньому мало позитивний вилив на використання в практиці обліку обчислювальної техніки. Тому німецька бухгалтерська школа має великі заслуги в її розвитку, створенні карткових форм обліку, поширенні математичних і статистичних методів, уніфікації плану рахунків.

Під впливом дедуктивного методу І.Ф. Шера - від балансу до рахунків, бухгалтерія у 20-х роках XX ст. поступово трансформується в балансовий облік (балансоведення).

Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, економісти і підприємці Західної України зробили певний внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілках), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

Завдяки працям відомого українського політика та громадського діяча Кості Левицького (в перших числах листопада 1918 р. він сформував тимчасовий уряд Західноукраїнської Народної Республіки і був його головою), можна отримати інформацію, можливо, і не повну, про найвідоміших наших економістів і підприємців часів Австро-Угорської імперії, зокрема про наступних: Кості Левицького, Володимира Барвінського,Володимира Навроцького, Василя Нагірого, Теофіла Кормоша, Тита Войнеровського, Романа Залозецького та інших.

Сам К. Левицький, як секретар Головного відділу "Просвіти", брав безпосередню участь у пожвавленні економічно господарського життя нашого краю. У праці "Українські політики. Сильвати наших давніх послів і діячів" він згадує цих видатних людей.

Українська економічна газета "Діло" була заснована 1-го січня 1880 р. у Львові, як громадсько-політичний часопис, групою народовців на чолі з Володимиром Барвінським. Економічну рубрику в ній вів Володимир Навроцький, відомий на той час економіст-теоретик, який з 1883 р. проводив економічно-статистичні дослідження.

Найбільш діяльний економіст і підприємець цього часу, Василь Нагірний, у 1883 р. заснував першу українську торгову установу "Народна торгівля", як товариство з обмеженою відповідальністю, і був його головою, а також товариство ремісників "Зоря" у Львові. У 1891 р. він став засновником товариства взаємних забезпечень, у 1898 р. - головою товариства "Руська ремісничо-промислова бурса", у 1899 р. - засновником товариства з обмеженою відповідальністю "Народна Гостиниця", а в 1901 р. заснував жіночу промислову спілку "Труд". В. Нагірний організував навчання української молоді з вивчення кредитування, ведення обліку в готельному, шинкарському, кав'ярному промислі, а також видав кілька посібників з ведення бухгалтерського обліку.

Теофіль Кормош - відомий організатор кооперативів для взаємного кредиту. У 1895 р. заснував першу кредитову спілку "Віра" в Перемишлі. У 1905 р. в Перемишлі він заснував Українську щадницю (ощадний банк). У 1909 р. Т. Кормош стає основним засновником акціонерного земельного іпотечного банку, головою Надзірної ради, автором багатьох статутів цих кооперативів, а також кооперативного закону. Значну увагу у своїй діяльності Т. Кормош приділяв обліковим засадам створених ним установ.

Tит Євген Войнеровський — відомий український економіст -- займався банківською справою та банківським обліком. Будучи засновником та організатором парцеляційного товариства "Земля", згодом президентом Крайового господарського товариства "Сільський господар" у Львові, він приділяв багато уваги розвиткові обліку в сільському господарстві.

Роман Залозецький з 1904 р. – почесний британський консул у Львові, де обстоював інтереси англійських і французьких нафтових фірм. Після Євгена Олесницького, засновника "Сільського господаря", він став президентом товариства. Основна заслуга Р. Залозецького полягає в заснуванні з його ініціативи і за його допомоги "Торговельної школи" при товаристві "Просвіта" у Львові, метою якої була підготовка спеціалістів з організації торгівлі, банківської справи, бухгалтерського обліку. Він і був першим директором цієї школи.

Внесок німецької школи в розвиток європейської і світової бухгалтерських шкіл вагомий, хоча вона, як і італійська та французька багато чого не могла пояснити. Ідучи від загального до часткового, вона часто не знала, що вважати загальним. Однак всі три школи (французька, італійська та німецька) незалежно одна від одної в умовах взаємної критики, конкуренції взаємодоповнювали одна одну і значно розвивали бухгалтерську наукову думку.

Але найбільший вплив на формування української школи здійснила російська школа. У радянський період українська бухгалтерська школа розвивалась поряд із московською та ленінградською бухгалтерськими науковими школами. Видатними вченими, що вплинули на розвиток обліку в цей період були такі: М.Х. Жебрак, І.А. Басманов, В.Ф. Палій, В.Б. Івашкевич, М.С. Помазков, О.С. Наринський, П.С. Безруких, С.О. Щенков, А.Ш. Маргуліс та ін. За незначний період часу в радянській Україні сформувалась національна бухгалтерська школа, яку започаткував професор П.П. Німчинов. Яскравими представниками цієї школи, які створювали науку про бухгалтерський облік, були такі: І.В. Малишев, Ю.Я. Литвин, І.І. Каракоз, А.М. Кузьмінський, В.І. Самборський, О.А. Шпіг, О.С. Бородкін. Тільки з набуттям Україною незалежності (1991 р.) розвиток української наукової школи став на самостійний шлях. Сьогодні видатними її представниками є М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, В.Г. Горєлкін, З.В. Гуцайлюк, І.П. Житна, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Крамаровський, Б.С. Кругляк, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Б.М. Литвин, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Б.Ф. Усач, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інш. Слід також зазначити, що сьогодні українська наукова бухгалтерська думка представлена регіональними науковими школами: - Київська школа (засновником є проф. П.П. Німчинов, основний напрям школи - розвиток теоретико-методологічних аспектів обліку і контролю, аналізу та аудиту); - Житомирська школа (засновником є проф. Ф.Ф. Бутинець, основний напрям школи - дослідження проблем теорії обліку); - Львівська школа (започаткував проф. Є.В. Мних, основний напрям школи - дослідження проблем теорії, методології та практики економічного аналізу, удосконалення обліку та аудиту в Україні); - Одеська школа (започаткував проф. В.Ф. Палій, основним напрямом є вивчення проблем обліку, аналізу, аудиту інвестицій і основних фондів у АПК); - Тернопільська школа (започаткував проф. Ю.Я. Литвин, основний напрям школи - дослідження проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів); - Харківська школа (засновником є Микола Федорович фон Дітмар, основний напрям школи - дослідження проблем обліку та контролю в АПК, у торгівлі та громадському харчуванні.

Наведений вище аналіз дає змогу вести мову про розвиток ідей української наукової школи обліку та контролю, представниками якої є Білуха М.Т., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Калюга Є.В., Кірейцев Г.Г., Крамаровский Л.М., Кужельний М.В., Кузьмінський А.М., Максимова В.Ф., Мурашко М.В., Нападовська Л.В., Сопко В.В., Сухарева Л.О., Усач Б.Ф., Чумаченко М.Г., Шевчук В.О. та інші.

**Список використаних джерел**

1. Остапюк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / М.Я. Остапюк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – [2-ге вид., випр. і доповн.] – К.: Знання, 2009. – 278 с.

2. Грачова Р. Бухгалтерський облік: від ремісництва до теорії // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://dtkt.com.ua/show/1cid0458.html

3. Нападовська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки / Л.В. Нападовська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (21-22 листопад 2007 р.). – Тернопіль, 2007. – 523 с. - С.56-59.

4. Войналович О.П. Зміст організації бухгалтерського обліку в контексті глобалізації економіки / О.П. Войналович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(5); відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 212 с. - С.172-188.

5. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Картбланш, 2010. – 260 с.

6. Гуцалюк О.М. Сучасний бухгалтер: його місце та роль в світі / О.М. Гуцалюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://intkonf.org/gutsalyuk-om-suchasniy-buhgalter-yogorol-ta-mistse-v-sviti.

7. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

9. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие по спец. «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» / В.Ф. Палий, Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.

10. Головай Н.М., Волинець В.І., Гордополова Н.В. Аналіз сучасного стану впровадження професійної сертифікації бухгалтерів в Україні // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету. – № 1(12) – 2016. – Харків: ХНАДУ, 2016 – С. 32–36.

11. Пушкар М.С. Наука про облік та можливість подолання її стереотипів / М.С. Пушкар // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 47–50.

12. Кіндрацька Л.М. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і їх вплив на підготовку спеціалістів у ВНЗ / Л.М. Кіндрацька [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/12730.

13. Даньків Й.Я. Світовий економічний розвиток та його вплив на реформування системи бухгалтерського обліку в Україні / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк.- Науковий вісник Ужгородського університету: Серія “Економіка”. Випуск 6, Ужгород, 2000. –С.206-208.

14. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік в Україні на шляху входження до Європейської спільноти / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк.- Науковий збірник статей Пряшівського університету (Словаччина): “Clovek v suradniciach multidimenziálnej spoločnosti. - Prešov: ManaCon, 2001. – С.188-191.

15. Даньків Й.Я. Господарство і облік в Західній Україні від княжої доби до совєтської окупації (короткий історичний екскурс) / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк, І.П.Шинкар -- Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: Збірник наук. праць націон. акад. статистики, обліку та аудиту, №1(8). - К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2014. –С.33-43.

16. Даньків Й.Я., Остап’юк М.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015 – 160 с.

17. Початок зародження облікової культури в Європі – трипільська цивілізація, стародавня Греція / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: Збірник наук. праць націон. Акад. статистики, обліку та аудиту, №1(8) // Даньків Й.Я., Остап’юк М.Я. - К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – С. 28-36.

18. Задорожний В.Є. Товарне виробництво і торгівля на Західно-українських землях (кінець ХVІІІ – перша половина ХІХ ст.) / В.Є. Задорожний. – Львів: Вища шк. Вид-во при Львівському університеті. 1989. – 152с.

19. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.

20. Легенчук С. В. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С. В. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

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

22. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1: Навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999.- 928 с.

23. Даньків Й.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк. – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. - 160 с.

24. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство/ Н.А. Кипарисов.- М.-: Госиздат, 1928. – 427 с.

25. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.