

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2023-318-3-4>

УДК 657.3

Валерій ЖУК

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»  
<https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Віктор ЗАМЛИНСЬКИЙ

<https://orcid.org/0000-0001-7642-2443>  
Державний університет інтелектуальних технологій і зв'язку

Олексій ДЯЧЕНКО

<https://orcid.org/0000-0001-9670-2266>  
Одеський державний аграрний університет

## РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СТАНОВЛЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ

Метою цього дослідження є підтвердження важливості бухгалтерського обліку та актуальності його наукового дослідження з метою досягнення економічного розвитку за допомогою облікової інформації. Кризовий стан практично усіх сфер людської діяльності свідчить про відсутність якісного аналізу управлінських рішень у неструктурованому глобальному просторі, а недооцінення ролі інформаційно-аналітичної діяльності як основи розвитку потребує адаптації облікового контенту до інформаційних інтересів, підвищення цінності (зрозумілості, доречності і швидкості) процесу збору, обробки, обслуговування, зберігання та передачі даних, що формують сучасне знання та впливають на динаміку розвитку. Економічне зростання можливе і шляхом вивчення внеску тенденцій та обсягу наукових досліджень бухгалтерського обліку в економічний розвиток. Облік є інформаційною ретроспективною і перспективною базою, першоджерелом стратегії соціально-економічного розвитку та комунікаційною мовою. Маючи доступ до великого масиву інформації, споживач повинен розуміти її системність, використовувати з розумінням, відповідальною мірою, адже від цінності прийнятих рішень залежить майбутнє. Якісний бухгалтерський облік як комунікаційна складова посилює економічний і соціальний прогрес країни, адже розглядається як інструмент соціального і макроекономічного регулювання. Бухгалтерська інформація має впливати на цілісність та стійкість цих рішень. У цьому дослідженні пояснюється роль досліджень бухгалтерського обліку в економічному розвитку. Бухгалтерський облік поступово вийшов за межі обліково-аналітичного забезпечення управлінням підприємства, виділився у важливу складову економічної науки, та інформаційну систему державного управління в цілому, та галузевого і глобального управління зокрема.

Ключові слова: облік, бухгалтерська інформація, інформаційно-аналітична діяльність, економічний розвиток, ретроспективні бухгалтерські дослідження

Valeriy ZHUK

National Scientific Center "Institute of Agrarian Economics"

Viktor ZAMLYNSKYI

State University of Intelligent Technologies and Telecommunications

Oleksii DIACHENKO

Odessa State Agrarian University

## THE ROLE OF ACCOUNTING IN THE FORMATION OF ECONOMIC SCIENCE

This study aims to confirm the importance of accounting and the relevance of its scientific research in achieving economic development with the help of accounting information. The crisis state of almost all spheres of human activity indicates the need for qualitative analysis of management decisions in an unstructured global space. The underestimation of the role of information and analytical training as a basis for development requires adaptation of accounting content to information interests, increasing the value (understandability, appropriateness, and speed) of the process of collection, processing, maintenance, storage, and transmission of data that form modern knowledge and influence the dynamics of development. Economic growth is also possible by studying the contribution of accounting trends and scientific research to economic development. Accounting is a piece of information retrospective and prospective base, the primary source of socio-economic development strategy, and a communication language. Having access to a large mass of data, the consumer must understand its systematicity and use it responsibly because the future depends on the quality of the decisions made. High-quality accounting as a communication component strengthens the economic and social progress of the country because it is considered a tool of social and macroeconomic regulation. Accounting information should influence the integrity and sustainability of these decisions. This study explains the role of accounting research in economic development. Accounting gradually went beyond the accounting and analytical support of enterprise management. It became an essential component of economic science, the general information system of state management, and branch and global leadership.

Keywords: accounting, accounting information, information and analytical activity, economic development, retrospective accounting research.

### Постановка проблеми у загальному вигляді

#### та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

Бухгалтерський облік є мовою комунікацій суб'єктів усіх рівнів соціально-економічного простору. Саме він забезпечує довіру, порозуміння і керованість в соціально-економічному середовищі. Такі статус і місія бухгалтерського обліку роблять його важливим елементом національної і глобальної безпеки. Підтвердження цьому ми спостерігаємо у політиці розвинених країн, в економічній політиці транснаціональних корпорацій, у їх патронаті формування міжнародних стандартів обліку та фінансової

звітності, професійних інститутів бухгалтерів. Разом з тим, вітчизняні підручники з теорії бухгалтерського обліку часто зводяться до авторських описів восьми елементів методу бухгалтерського обліку. Можливо, це пояснюється нормативними вимогами щодо підготовки власних посібників задля акредитації вищих навчальних закладів, що вступає у суперечність з можливістю здійснення глибоких досліджень. Іншим поясненням є те, що за умови переорієнтації практики, а звідси – і освіти, на використання міжнародних стандартів, у освітніх процесах питання теорії бухгалтерського обліку стають другорядними, що впливає на якість посібників з його теорії. Основою цієї та й інших проблем вітчизняного обліку є упущення і недооцінка важливості саме його теоретичної складової. Тільки теорія здатна сформулювати переконливі аргументи і напрямки вирішення проблем. Досліджуючи історичне становлення науки про бухгалтерський облік, ми переконуємося в наявності й об'єктивній необхідності існування безлічі його теорій, які виходять за рамки "техніки восьми елементів методу", продукування яких відбувалось на відповідні історичні інституціональні зміни і виклики. Оцінюючи сучасні зміни соціально-економічного середовища та економічної науки, доцільною є демонстрація відставання облікової науки від цих процесів і обґрунтування необхідності формування нових облікових теорій для подолання такого відставання.

### Виклад основного матеріалу

Метою статті є обґрунтування ролі бухгалтерського обліку у становленні економічної науки та формування ретроспективи його розвитку як окремої її ланки.

### Виклад основного матеріалу

Економіка як цілісна наука виникла лише у другій половині XVII ст. Однак за два з лишком століття, до кінця XIX ст., економічна наука накопичила величезний запас теоретичних знань, що базувалися на ряді ідей, сформульованих і обґрунтованих видатними вченими XVIII-XIX ст. Ці ідеї в явному або неявному вигляді утворили теоретичний фундамент економічної науки XX-XXI ст. Серед спеціалізацій економічної науки бухгалтерський облік займає особливе місце. У першу чергу, це пов'язано з більш ранньою, порівняно з економікою, заявкою обліку на формування власної теорії та наукових шкіл.

Початок бухгалтерської науки пов'язаний з іменами Луки Пачолі і Бенедетто Котрульї. Цими італійцями ще у XV ст. було описано ключовий метод бухгалтерського обліку, заснований на подвійному записі. Таким чином було закладено теоретичний базис – "стрижень" бухгалтерської спеціалізації. Професор Я.В. Соколов зауважив: "... сучасне розуміння проблеми пов'язано з тим, що господарська діяльність у всіх її формах виявляє різноманітні проблеми, але в бухгалтерії вони відображаються одним методом: за допомогою подвійного запису. У традиційній науці вказували ще сім методів, але це було помилкою. Бланки, рахунки і звітність – це наслідок подвійного запису; документація та інвентаризація – це тільки юридичні підстави для реєстрації способом подвійного запису фактів господарського життя, а власне реєстрація передбачає вибір оцінки або способу її визначення (калькуляції)".

Незважаючи на першість у заявці на науку (історія пізнання обліку та економіки в філософії та їх практичне застосування – тема дещо інша) і кадрову перевагу на практиці, стереотип вторинності бухгалтерського обліку в економічній науці сьогодні очевидний.

Більше того, на відміну від західних країн, у країнах колишнього СРСР серед господарських і державних керівників бухгалтери – рідкість. Суб'єктивно склалося масове сприйняття вторинності бухгалтерської складової економічної науки, що не могло не вплинути і на позиції вчених.

Так, професор В.В. Сопко [1] зазначає: "Найбільш суттєві теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XIV-XX ст. нашої ери, починаючи з Л. Пачолі – 1494 р. Найбільш істотний внесок в економічну теорію і правове обґрунтування бухгалтерського обліку як науки внесли В. Петті (1694 р.), П. Буагільбер (1646-1714 рр.), Ф. Кене (1694-1774 рр.), А. Сміт (1723-1796 рр.), Д. Рікардо (1772-1823 рр.), Ж.-Б. Сей (1767-1823 рр.), К. Маркс (1818-1883 рр.), Й. Шумпетер (1863-1950 рр.), І.Ф. Шер (1846-1924 рр.), П.П. Жозеф (1809-1865 рр.), Д.М. Кейнс (1883-1946 рр.), В.В. Леонтьєв (1906 р.) та інші".

Представники інших спеціалізацій економічної науки сьогодні більше базуються на статистичній інформації та розглядають бухгалтерську науку в якості однієї з інформаційних систем, функцій управління, і все менше – як складову загальноекономічної спеціальності. Багато в чому це пов'язано з камеральністю і консервативністю практики і теорії бухгалтерського обліку. І практика, і теорія вітчизняної науки "обертаються" в рамках вузького професійного "цеху", не претендуючи на пояснення, і тим більше – на управління явищами і процесами на підприємстві і в цілому на управління економікою. В цьому і полягає причина "слабкої версії" теорії бухгалтерського обліку, вторинності бухгалтерської спеціалізації в економічній науці.

Однак в історії становлення економічної науки простежується її тісний взаємозв'язок з розвитком бухгалтерського обліку. Взаємозбагачення відбувалося не тільки на практиці, але і в науковому середовищі.

На зорі теорії економічної науки Жан Батист Сей [2] визначив її предметом вивчення природи багатства ("Трактат про політичну економію").

Першою економічною теорією з чітко вираженим предметом була теорія фізичної економії французької наукової школи фізіократів на чолі з Ф. Кене.

Основою фізіократичної доктрини є вчення про єдине джерело доданої вартості (багатства або приросту капіталу) – від землеробства. На відміну від античності і середньовіччя, де філософи не бачили іншого джерела "природного стану", крім землеробства, французька школа фізіократів Ф. Кене відстоювала цю ідею вже в боротьбі з меркантилізмом В. Стаффорда, А. Монкретьєна, Т. Мена та інших.

Це протистояння дало світу економічну теорію (економічну науку), яка досі намагається пояснити природу багатства (капіталу) і перспективи його примноження в інтересах людства. Саме на фундаменті фізіократичних ідей була створена англійська класична політекономія, що неодноразово підтверджував Адам Сміт. Найбільш яскравому її інтерпретатору серу Вільяму Петті належать слова: "Земля – мати багатства, праця – його батько". Останнє зовсім не було приростом для фізіократичних знань, оскільки фізіократи вважали, що землеробство виробляє все, що може бути бажаним для людського життя і поклоніння богам, але для того, щоб ефективно здійснювати цю місію, має мати місце підтримка з боку капіталу і праці. Звідси єдиним "плідним" класом ранні фізіократи вважали селянство (яке не ототожнювалося із землевласниками).

Незаперечною заслугою фізіократів є відстоювання ними теорії виникнення (джерела) багатства у сфері виробництва, а не при обміні. Саме фізіократи здійснили першу і в науці, і в економічній політиці держави спробу довести це мовою цифр, створивши знамениту "Економічну таблицю". Однак протягом тривалого часу метод "Економічної таблиці" не знаходив практичного застосування через його неналежне інформаційне забезпечення, у першу чергу з боку універсальної мови економіки, якою був і є бухгалтерський облік.

У роботі "Китайський деспотизм" (у розділі 24 "Звітність про громадські суми") Ф. Кене надає обліку першочергового значення у процесах управління економікою тодішньої Франції. Він пише: "Звітність про використання державних доходів є однією з галузей управління ... для організації правильного управління ... вони впорядкували цю звітність згідно з формами і правилами, за допомогою яких стало можливим попередити розкрадання фінансів держави ... і хитрі обходи ... Але ці форми і правила зводяться до секретної техніки, яка підлаштовується під обставини, тому що не має визнаного "стандарту" (редакція – В. Ж.), який міг би озброїти націю цією технікою" [3].

Отже, батько фізичної економії Ф. Кене розумів значення облікового забезпечення реалізації його ідей гармонійної економіки. Однак на той час "стандартизована" система обліку ще не існувала.

Разом з тим Ф. Кене вдалося побудувати першу в світі модель гармонійної економіки – "Економічну таблицю" (далі – "ЕТ").

Незважаючи на полярність думок з приводу інтерпретації "Економічної таблиці", переважна більшість дослідників вбачають у ній не тільки принципи раціонального кругообігу, але і основи рівноваги в економіці – національного балансу (бюджету). Серед продовжувачів розвитку методу "ЕТ" знаходяться такі великі імена, як П. Сраффа, В. Леонт'єв, А. Філіпс, Т. Барна і багато інших (табл. 1).

Таблиця 1

## Розвиток методу "Економічної таблиці" у дослідженнях провідних вчених світу

№	Автор	Країна	Роки дослідження
1	2	3	4
1.	Ф. Кене	Франція	1757–1766
2.	К. Маркс	Німеччина	1865
3.	В. Леонт'єв	СРСР-США	1919
4.	В. Німчинов	СРСР	1965
5.	И. Хітіямі	Японія	1960
6.	Т. Барна	США	1975
7.	С. Білджинсой	Англія	1994
8.	М. Руденко	Україна	1990

Сам Ф. Кене в листі до В. Мірабо з приводу "ЕТ" пише: "Я спробував побудувати фундаментальну таблицю економічного порядку, щоби побачити в ній витрати і продукти під тим кутом зору, орієнтуючись на який було б легко зрозуміти і виносити ясне судження про порядках і непорядок, причиною якого може бути уряд..." [3, с.183]. Для нашого дослідження важливо, що аргументація Ф. Кене в "ЕТ" була подана в термінах порівняльної статистики (тобто використовувалися наявні на той час дані обліку) [3, с.1061].

Один із перших дослідників методу "ЕТ" Ф. Кене, О. Бауер, відзначав, що спочатку Ф. Кене з'ясував для себе загальну статистику кругообігу багатства між галузями (класами) у Франції і глибше дослідив механізм "циркуляції витрат" для сільськогосподарської ферми. А потім цитуємо: "Ці розрахунки він застосовував до Франції в цілому як до "сільськогосподарської сфери" [3, с.832]. При цьому розглядалися три фундаментальні проблеми: розподіл отриманого від землеробства доходу; механізм збільшення цього доходу; максимальне збільшення національного багатства при державній організації "правильного" процесу розподілу.

Очевидно, що модель економічної таблиці не могла мати на той час бухгалтерського забезпечення в сучасному розумінні, оскільки виробники не вели обліку витрат і доходів, і тим більше фермери при цьому

не відображали фактор використання земельного капіталу у виробництві. Однак наявність певної державної статистики з метою оподаткування і розрахунки (моделювання) на рівні ферми дозволили відомому досліднику побудувати "ЕТ" в національному масштабі.

Відомо, що Ф. Кене володів фермами, на яких вводив прогресивні технології ведення землеробства (подібні до тих, які вже мали місце в Англії). Тому припускаємо, що його розрахунки для моделювання "ЕТ" були цілком реальні. Очевидно, що керівники його ферм вели і відповідні бухгалтерські книги, адже, як зазначалося вище, Ф. Кене розумів потенційні можливості обліку та звітності в управлінні державою і в реалізації (доказовості) фізіократичних ідей.

Більше того, у розвитку інших сфер економічної діяльності, які, згідно з переконаннями фізіократів, є "безплідними" (торгівля, банки і т.д.), бухгалтерський облік уже в той час прогресував, забезпечуючи ефективне ведення бізнесу, залучення додаткового капіталу і демонструючи джерело створення додаткової вартості не з виробництва, а з обігу. І хоча такі дані не могли в той час бути узагальнені для прийняття рішень в управлінні Францією, з економічної точки зору вони впливали на доказовість істинності фізіократичних ідей.

Ось чому, на нашу думку, Ф. Кене довелося вибрати при побудові "ЕТ" метод моделювання з використанням узагальнених статистичних даних. Сам він пише про те, що вони "механічно виведені", і що для держави важливо налагодити такий облік, щоб "... не тільки визначити співвідношення витрат, але і встановити їх наявність, їх природу, розмір, призначення, а також вивчити розподіл, згідно з яким розміщуються засоби для існування, і вказати, що конкретно отримує кожна людина на свою частку".

Отже, можна стверджувати, що саме фізіократами вперше поставлено завдання організації уніфікованого обліку і звітності в державі як дієвого інструмента управління з метою примноження доданої вартості в національному масштабі.

У статті "Зерно" Ф. Кене визначає і першочергові об'єкти обліку та контролю в землеробстві: "Першочерговими благами, якими розпоряджається держава, є люди, землі і худоба" [3], і далі в розділі "Правила економічного управління" тієї ж статті додає до цих об'єктів ще облік витрат і доходів: "Сільське господарство виробляє два види багатства: одна частина річної продукції являє собою дохід, що належить землевласнику, а інша – покриття витрат, які здійснені в сільськогосподарському виробництві".

Досліджуючи праці ранніх фізіократів, не можна не звернути увагу на те, що ними вперше виділені й інші об'єкти обліку. Наприклад, використання частини доданої вартості на поліпшення землі.

У статті "Аналіз економічної таблиці" Ф. Кене доводить: "Якби власники витрачали більше в продуктивному класі, ніж в класі безплідному, з метою поліпшення їх земель і збільшення доходу, то цей приріст (*surcroît*) витрат, ... повинен розглядатися як збільшення витрат цього класу ... чим більше землеробство знаходиться в занепаді, тим більша частина витрат ... повинна бути присвячена йому з метою його відновлення" [3]. На думку фізіократів, обов'язкові витрати на поліпшення землі повинні нести і фермери.

Т. Барна в статті "Таблиця Кене в сучасному сприйнятті" вказує, що власники землі згідно з "ЕТ" отримували частину "багатства" за десятину і податки, в той час як землекористувачам (фермерам) Ф. Кене залишав у "ЕТ" частину доходу на заміщення авансованого капіталу (включаючи втрату родючості землі). Т. Барна пише: "Мається на увазі, що споживання капіталу еквівалентне амортизації..."

За теорією фізичної економії, земля як ключовий фактор створення абсолютної додаткової вартості має як мінімум отримувати компенсацію втрати родючості, а за ідеальних умов значна частина доходу має спрямовуватися на відновлення родючості землі, що призвело би до збільшення продуктивності та прибутку в галузі.

Незважаючи на те, що в економічній теорії відсутнє поняття амортизації землі (як економічного чинника), оскільки допускається, що термін її використання невідомий і придбання її за гроші не показує її істинної цінності, у своїх розрахунках Ф. Кене моделював ідеальну систему, виходячи з необхідності забезпечення сприятливих умов для землеробства і родючості землі як головного джерела створення багатства. У поясненні до "ЕТ" він пише: "Ми включаємо сюди землі (до витрат – В.Ж.) на тій підставі, що вони завдяки своїй продажній цінності можуть розглядатися певною мірою як рухоме багатство..." [3].

Виконання викладених вище завдань, на жаль, як в теорії, так і на практиці, отримало старт своєї реалізації лише через кілька століть. Сьогодні бухгалтерський облік асоціюється як з господарюючим суб'єктом, так і з національним господарством в цілому. В теорії він представлений або камеральним обліком, або національною системою рахунків.

На той час облік не набував масштабу соціально-економічного інституту. Відтак він не зміг забезпечити інституційні виклики щодо ефективного управління економікою середньовічних держав. Проте облік став базовим фактором становлення економічної науки за часів ранніх фізіократів.

### **Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі**

Підводячи підсумок постановки ранніми фізіократами завдань перед обліком, слід зазначити, що саме в теорії фізичної економії вперше в економічній науці:

- визначено ключову роль обліку у підготовці і прийнятті рішень в управлінні державою (або галуззю економіки);
- наголошено на важливості врахування доходів і витрат у всіх сферах економіки за певними правилами та формами, які могли би бути інформаційною базою методу "ЕТ", і на доказовості фізіократичних ідей щодо приросту національного багатства виключно у сфері виробництва;
- означено особливості (спеціалізації) обліку в сільськогосподарській галузі, яка має особливу (природну, біологічну) технологію виробництва, і необхідність покриття витрат, пов'язаних із виснаженням землі, і здійснення капіталовкладень на поліпшення її родючості.

Таким чином, теорія фізичної економії стала не тільки матір'ю економічної науки як науки про багатство, а й родоначальницею сприйняття бухгалтерського обліку як важливої складової частини економічної науки, як інформаційної системи державного управління в цілому і галузевого управління зокрема (на відміну від Л. Пачолі і його послідовників, які розглядали основну мету бухгалтерського обліку виключно з точки зору індивідуального підприємства).

### Література

1. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: поняття, сутність. Вісник ЖІТІ. 2000. № 12. С. 51–60.
2. Сей Ж.Б. Трактат з політичної економії. <http://library.wunu.edu.ua/files/EVD/HTML/sej/say.htm>
3. Кене Ф. Фізіократи. Вибрані економічні твори ; пер. з франц., англ., нім. <https://uk.wikipedia.org/wiki/Фізіократи>
4. Жук В. М., Мельничук Б. В., Бездушна Ю. С. Реформування державної статистики в Україні: стан та перспективи. Облік і фінанси. 2016. № 4(74). С. 25–33.
5. Бездушна Ю. С. Інформаційне забезпечення управління в аграрному секторі економіки: стан та перспективи удосконалення. Облік і фінанси. 2017. № 4(78). С. 6–12.
6. Руденко М.Д. Енергія прогресу: Нариси з фізичної економії. К. : Молодь, 1998. 527 с.
7. Рудченко Ю. С., Жураковська І. В. Комерціалізація інтелектуальної власності в аграрному секторі: проблеми та напрямки активізації. Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2009. № 7. С. 80–84.
8. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник. К. : Знання–Прес, 2003. 444 с.

### References

1. Sopko V.V. Bukhhalterskyi oblik: poniattia, sutnist. Visnyk ZhITI. 2000. № 12. S. 51–60.
2. Sei Zh.B. Traktat z politychnoi ekonomii. <http://library.wunu.edu.ua/files/EVD/HTML/sej/say.htm>
3. Kene F. Fiziokraty. Vybrani ekonomichni tvory ; per. z frants., anhl., nim. <https://uk.wikipedia.org/wiki/Fiziokraty>
4. Zhuk V. M., Melnychuk B. V., Bezdashna Yu. S. Reformuvannya derzhavnoi statystyky v Ukrainy: stan ta perspektyvy. Oblik i finansy. 2016. № 4(74). S. 25–33.
5. Bezdashna Yu. S. Informatsiine zabezpechennia upravlinnia v ahrarnomu sektori ekonomiky: stan ta perspektyvy udoskonalennia. Oblik i finansy. 2017. № 4(78). S. 6–12.
6. Rudenko M.D. Enerhiia prohresu: Narysy z fizychnoi ekonomii. K. : Molod, 1998. 527 s.
7. Rudchenko Yu. S., Zhurakovska I. V. Komertsializatsiia intelektualnoi vlasnosti v ahrarnomu sektori: problemy ta napriamky aktyvizatsii. Naukovyi visnyk Volynskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky. 2009. № 7. S. 80–84.
8. Shvets V.H. Teoriia bukhalterskoho obliku : navch. posibnyk. K. : Znannia–Pres, 2003. 444 s.