

ГЕНЕЗИС ПОНЯТТЯ “ЗОБОВ’ЯЗАННЯ” В ЮРИДИЧНОМУ ТА ЕКОНОМІЧНОМУ НАПРЯМКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто генезис поняття “зобов’язання” в юридичному та економічному напрямках бухгалтерського обліку, еволюцію зобов’язання як облікової категорії в історії бухгалтерської думки

Постановка проблеми. Зобов’язанням належить вагомий роль в суспільному розвитку, оскільки вони можуть виступати юридичною формою майнового обороту, або в якості каральних заходів за певні порушення особистих і майнових прав. Основне ж місце зобов’язання займають в майновому обороті, зокрема в сфері виробництва, переміщення, розподілу і реалізації товарів, побутового обслуговування населення, охорони здоров’я, культури, освіти й інших сферах. Таке значення зобов’язань актуалізує дослідження проблем його облікового відображення. Нового погляду, зважаючи на динамічність суспільних перетворень, вимагають проблеми сутності поняття зобов’язання, враховуючи його економічну та юридичну природу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання зародження теорії, методології обліку та контролю зобов’язань досліджували у своїх працях такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як: Н. д’Анастасіо, В. Бланшар, А. Бомон, Ф. Вілла, О.М. Галаган, А. Гільбо і Е. Леоте, Л.І. Гомберг, Ф. Гюглі, Е. Дегранж, Р. Делпорт, Т. д’Іпполіто, Л. Кріппа, Ш. Пангло, Л. Пачолі, Д. Россі, Р. Саватьє, Ж. Саварі, Л. Флорі, Г. Фор, Дж. Чербоні, та ін.

На сучасному етапі, проблеми обліку зобов’язань, зокрема визначення їх сутності, оцінки, організації, контролю досліджували: Ф.Ф. Бутинець, М.О. Козлова, О.М. Петрук, В.В. Пятов, К.В. Романчук, Я.В. Соколов, В.В. Сопко та ін.

Незважаючи на приділення уваги науковцями до цієї проблеми, їх погляди є суперечливими та не систематичними.

Мета дослідження. Аналіз становлення категорії зобов’язання на різних етапах розвитку. Обґрунтування поглядів науковців та узагальнення інформації про зобов’язання в різні історичні періоди. Обґрунтування місця та сутності відображення юридичної та бухгалтерської категорії в бухгалтерському обліку. І на цій основі дослідити генезис категорії зобов’язання, та їх ролі у формуванні історії бухгалтерської думки.

Викладання основного матеріалу. Становлення зобов’язання як правової категорії датується добою античності. Римляни розглядали зобов’язання як загальну категорію, що охоплює всі випадки, коли одна особа несе юридичний обов’язок перед іншою і відповідає за невиконання зобов’язання. В Інституціях Юстиніана міститься загальне визначення зобов’язання – як правові пута, які змушують виконувати все те, що відповідає “праву нашої держави”. Визначення зобов’язання як певних правових пут зв’язаності не було випадковим. У стародавній період ця обмеженість – пута – не була тільки фігуральним виразом. У Законах XII таблиць містилася норма, яка свідчить, що неспроможного боржника зв’язували шкурами або ланцюгами, вага яких прирівнювалась до ваги речей (срібла, золота та ін.), які він заборгував. Згодом пута, зв’язування, з фізичних перетворились в юридичні. “Зв’язаність” починає виявлятися у майновій відповідальності боржника згідно із зобов’язаннями. Таким чином в античності зобов’язання виникає як юридична категорія, яка покликана врегулювати відносини між учасниками господарських відносин.

Формування поглядів на категорію зобов’язання пройшло довгий і складний шлях. В різні епохи дана категорія змінювалась та вдосконалювалась. Протягом XV – XX ст. сформувались два окремі наукові напрями в бухгалтерському обліку: економічний та юридичний. Якщо юридичне трактування зобов’язань зародилось ще в XVIII ст., то економічне їх розуміння відноситься до початку XIX ст.

Історичні періоди існування категорії зобов’язання зображені на рис. 1.

Юридичний, або правовий обліковий напрям виник ще задовго до економічного. Лука Пачолі у своєму “Трактаті про розрахунки та записи” писав про те, що господарська діяльність складається з окремих актів отримання та видачі, і за своєю суттю кожна господарська операція містить в собі зобов’язання отримувача і право того, хто видає. На даному етапі встановлено особливу закономірність, що при здійсненні будь-якої операції виникають нові права і зобов’язання або змінюються попередні. Дані закономірності вплинули на систему бухгалтерського обліку. Пачолі намагався вирішити три дуже важливі проблеми: оцінку майна, виявлення курсових різниць і облік зобов’язань. Саме тому в практику ввійшли сутність і завдання обліку, при відображенні господарських операцій і вважалось, що ними виступають реєстрація змін прав і зобов’язань, що впливають з них.

Кожна країна мала своїх представників, які розглядали і трактували зобов’язання по-різному, що зображено на рис. 2.

Італійські автори визначили зміст бухгалтерської науки у зміні прав і зобов’язань осіб, що приймали участь в господарському процесі. Італійська юридична школа могла добре пояснити усі факти господарського життя, що стосувались обліку виконання договорів. Яскравими представниками були: Н. д’Анастасіо, Ф. Вілла, Д. Кастіло, Ф. Ескобар, Т. д’Іпполіто, Л. Кріппа, Л. Пачолі, Дж. Россі, Дж. Чербоні.

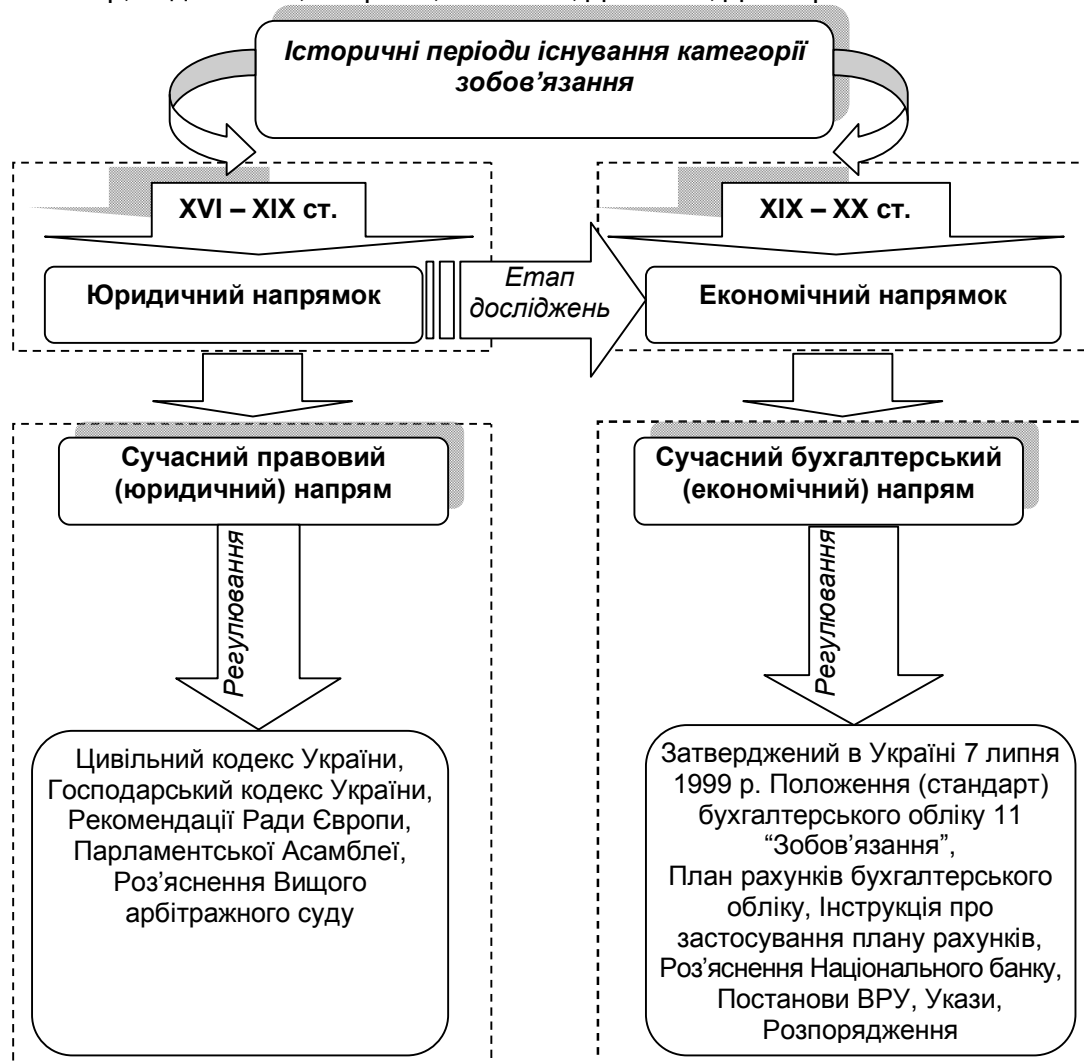


Рис. 1. Історичний розвиток категорії зобов’язання*

*Джерело: Власна розробка автора

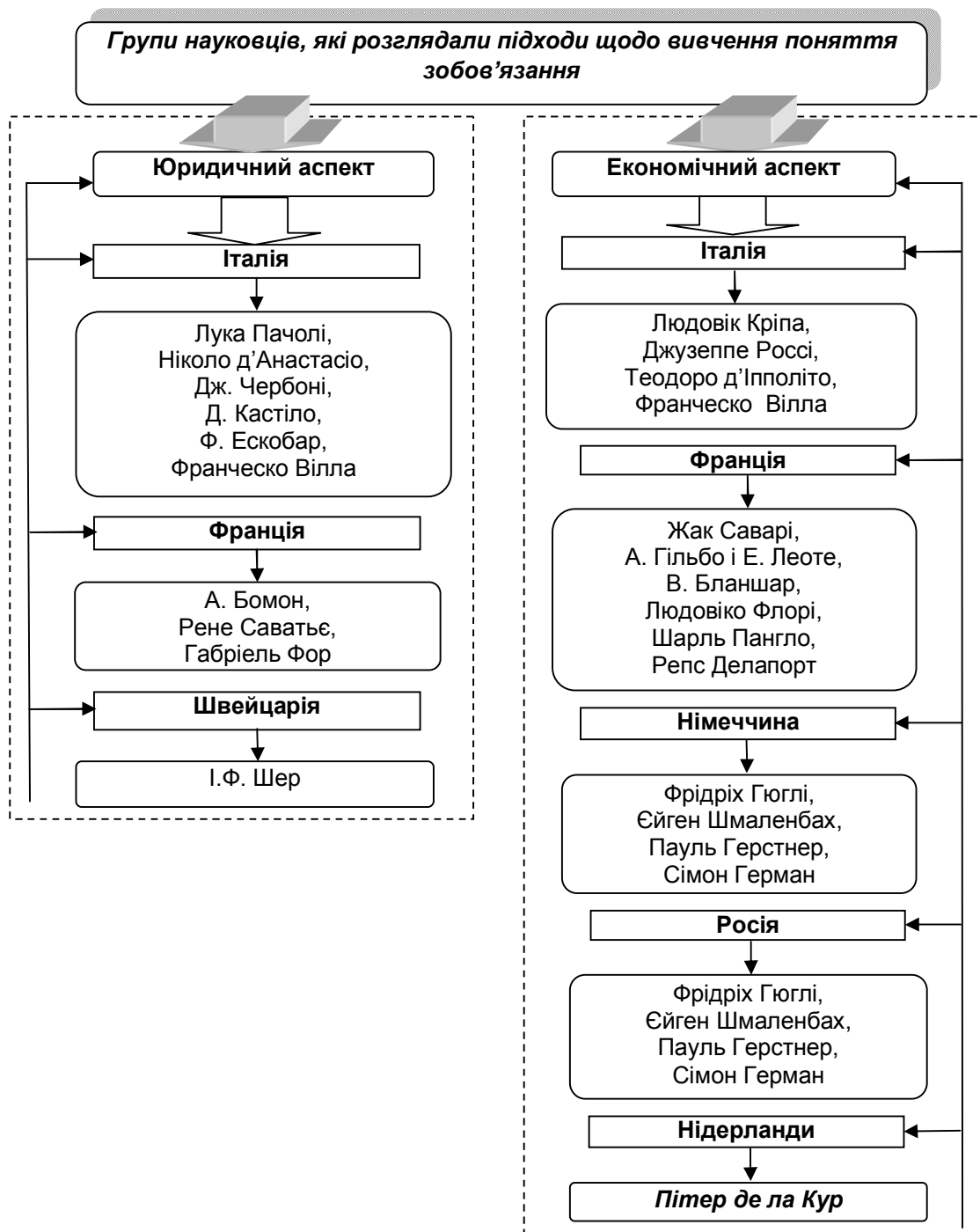


Рис. 2. Групи країн в яких розглядались підходи щодо поняття зобов'язання*

*Джерело: Власна розробка автора

Зазначимо, що прихильників положень економічної категорії більше ніж юридичної. Не зважаючи на те, що юридична категорія має античне датування, вона у подальшому розвитку не обґрунтувалась настільки, щоб витіснити облік із своєї сутності, як очікувалось її представниками. Саме тому, представники таких країн як Італія, Франція, Німеччина, Росія, Нідерланди зробили значний внесок у становлення сучасного бухгалтерського обліку у сфері категорії зобов'язань. Юридичний напрям розвивався в Італії, Франції, Швейцарії, де існує і використовується сьогодні.

Положення обліку у Франції домінували в Європі. Там виник афоризм, який досить часто цитується і сьогодні: “Облік - це функція управління”. В ХХ ст. обидва напрямки теорії бухгалтерського обліку – юридичний і економічний знайшли своїх послідовників. Проте на погляди бухгалтерів найбільше вплинув юридичний напрямок.

До найвідоміших представників Франції належать: В. Бланшар, А. Бомон, А. Гільбо і Е. Леоте, Е. Дегранж, Р. Деллапорт, Ш. Пангло, Ж. Саварі, Р. Саватьє, Л. Флорі, Г. Фор.

З кінця XVI і все XVII ст. в багатьох німецьких країнах існувало правило: об’єм боргових зобов’язань, відображений в бухгалтерських книгах, визнається судом до присяги на Біблії в півсуми після - в повній. Наведемо представників Німеччини в області бухгалтерського обліку зобов’язань: Ф. Гюглі, С. Герман, П. Герстнер Е. Шмаленбах.

В ході проведених досліджень було розглянуто основні положення бухгалтерського обліку в Росії. Розглядаючи цю багатовікову історію, можна виділити цілий ряд важливих принципів, що визначають глибинні змістовні основи російської облікової думки [1, с. 214].

Відомими представниками Росії у сфері бухгалтерського обліку були: А.М. Вольф, Л.І. Гомберг, М. Галаган, І.П. Руссіян, Є.Є. Сіверс, Сандерс, Хатфілд і Мор. Ми розглянули теорії вчених, щодо сутності зобов’язання і провели аналіз в області того напрямку, до якого вони схилились. Усі вони підтримували думку, щодо існування і теоретичного наповнення економічної теорії поняття зобов’язання.

Іспанія, була першою країною, що стала на шлях державної регламентації обліку. Відомими представником Іспанії, який розглядав зобов’язання є Берналь Діас дель Кастильо. Він визнавав предметом бухгалтерського обліку договори і не звичайно розширяв сферу об’єктів бухгалтерського обліку. З точки зору техніки обліку Кастилло виділяв три техніки ведення обліку: 1) касовий (облік доходів і витрат грошей міг вестися або в одній або в двох книгах – одна для доходів інша для видатків грошей; 2) ресконтро (крім обліку каси вівся облік виникаючих зобов’язань та їх погашення); 3) повний (бухгалтерія, що складалась з журналу і Головної) [1, с. 80].

В Нідерландських бухгалтерів характерною рисою була цікавість до бухгалтерського обліку як до процедури, так і до теоретичного осмислення системи рахунків і подвійного запису. Представником цієї країни є Пітер де ла Кур. В частині відображення товарів, необхідно відмітити, що він відстоював позицію відображення зобов’язань, що витікали з договорів поставки. В цих цілях він запропонував спеціальний рахунок “Товари до отримання”. Рахунок дебетувався по укладанню договору з постачальником і кредитувався рахунком “Магазину” на суму отриманих від постачальника товарів. Дебетове сальдо рахунку відображало суми очікуваних від постачання товарів [1, с. 86].

Позиції бухгалтерів Німеччини, Австро - Угорщини і німецькомовної Швейцарії складали єдину цілісність. Стан теорії в цих країнах був на досить низькому рівні. Самим відомим бухгалтером Швейцарії вважається І.Ф. Шер, а також Ф. Гюглі. За вклад в історію бухгалтерського обліку І.Ф. Шера ми називаємо представником юридичного напрямку, а Ф. Гюглі економічного. До кінця XIX ст. в більшості країн Європи бухгалтери прийшли висновку, що здобули, саму завершену і вдосконалену науку. Більшість з них вірили, що Шер, сказав у ній останнє слово [1, с. 177].

У 1870 р. Фрідріх Гюглі викладає у праці основи свого вчення, під назвою - Константна бухгалтерія. На відміну від своїх сучасників, які визнавали тільки одну, подвійну систему обліку, Ф. Гюглі виділяв їх чотири: 1) проста; 2) камеральна; 3) подвійна; 4) константна. Окрім поділу всіх рахунків на активні і пасивні в

константній бухгалтерії вводиться ще одна класифікація рахунків. За функціональною ознакою в ній виділяють три групи рахунків: каси, адміністрації, розрахунків. Рахунок "Каси" протиставляється рахункам адміністрації, а для їх інформаційного поєднання вводяться розрахункові або ліквідаційні рахунки активних і пасивних зобов'язань, на яких відбувається порівняння призначених та виконаних доходів і витрат. Сальдо по рахунку активних зобов'язань відображає неодержані доходи, а сальдо по пасивних зобов'язаннях – поза виробничі витрати. Внутрішні витрати підприємства підприємства, що не пов'язані з загальною зміною грошових коштів, відображаються по рахунку взаємних розрахунків, який може вестися як касовий або розрахунковий [2, с. 62].

Майже все, що хвилювало бухгалтерів європейських країн, залишало байдужим їх англійських колег. Теорія обліку не відрізнялась глибиною і не йшла ні в яке порівняння з європейськими дослідженнями. Яскравим представником Англії, який підійшов до змістовного наповнення зобов'язань є Лоуренс Діксі. Він доводить, що в основі закону подвійності лежить поняття трансфета, тобто передача чогось від однієї особи чи місця до іншої особи або місця. Крім того, потрібно відрізнити господарство від його власника. Господарство включає в себе, з однієї сторони, цінності і права вимоги до третіх осіб. Тобто, те що відомо під загальною назвою активу, а з іншого боку, зобов'язання по відношенню до третіх осіб, чи пасив. Різницю між активом, пасивом і капіталом також можна віднести до пасиву, оскільки сума зобов'язань характеризує величину зобов'язань господарства перед його власником [4].

Відмітимо погляди тих, хто на нашу думку, найбільше наблизився до глибокої сутності та теоретичної обґрунтованості зобов'язань, з точки економічної так і правової теорії обліку.

Видатний представник юридичного напряму італійської бухгалтерської школи першої половини XIX ст. У своїй праці Н. д'Анастасіо вказує на те, що кожна торгова операція обов'язково має відношення до власника господарства, а тому вона завжди повинна бути проведена до рахунку капіталу.

Одним з тверджень Ніколо д'Анастасіо було "Облік – це реєстрація прав і зобов'язань власника". З вченням науковця, кожна господарська операція викликає не подвійний запис, а четвертний, тому система має бути названа не подвійною, а четвертною. Четвертна бухгалтерія д'Анастасіо передбачала облік руху цінностей між учасниками господарського процесу і зміну їх прав і зобов'язань. При цьому будь- який рух, стверджував де Анастасіо, просувається з одного місця в інше і має подвійний ефект. Ефективність четвертного запису на жаль не виправдалась, тому, що подвійний запис більш доцільніше виклав сутність операцій, що відбуваються в господарському житті. Проте д'Анастасіо зробив великий крок на зустріч до сутності зобов'язань.

Глава тосканської школи, творець логісмографії. Дж. Чербоні вважав, що бухгалтерський облік – наука адміністративних функцій і адміністративних дій. Його вчення передбачало ієрархічну послідовну диференціацію рахунків і структури бухгалтерського апарату, причому і диференціація і структура повинні бути адекватні організаційній побудові підприємства. вважав, що не може бути "мертвих" рахунків, а всі рахунки лише живі – особисті і не повинно бути штучних рахунків, наприклад рахунків екранів (порядку і методу), які так полюбили французькі автори (Леоте і Гільбо). Дж. Чербоні вважав, що зміст логісмографії полягає в послідовній персоналізації рахунків, мета – в контролі діяльності агентів і кореспондентів господарства, предметом виступають права і зобов'язання фізичних і юридичних осіб, методом – їх реєстрація. Оскільки власник, з одного

боку, і агенти та кореспонденти з другого, є обов’язковими сторонами будь-яка операції, то звідси випливає, що праву власника відповідають зобов’язання агентів і кореспондентів і, навпаки, праву агентів і кореспондентів відповідають зобов’язання власника. Права осіб записуються в кредит їх рахунків, зобов’язання – в дебет.

Засновник економічного напрямку бухгалтерського обліку, який в 1838 р. визначив предмет бухгалтерського обліку як процес вивчення результатів господарської діяльності, пов’язаних зі зміною обсягу та складу майна – Людовік Кріппа. Він заперечував погляди прихильників юридичного напрямку в обліку. Він вважав, що такий облік не відображає прав і зобов’язань осіб, які беруть участь у господарському процесі, а лише фіксує зміну та рух цінностей. Динаміка зобов’язань, на його думку – це лише наслідок господарських процесів, причому далеко не основний. Тобто за Дж. Л. Кріпою юридична теорія замінює сутність формою, а причину наслідком.

Прихильником і популяризатором вчення Дж. Чербоні був італійський вчений Дж. Россі. В кожному господарстві, на думку вченого, можна виділити три групи операцій: економічні, юридичні та адміністративні. Економічними він називав операції, пов’язані із виробництвом, розподілом і споживанням економічних благ; юридичними – операції при яких з’ясовується наявність певних прав та зобов’язань фізичних або юридичних осіб, а також і зміни в правах та зобов’язаннях них осіб, адміністративними – такі операції при яких має місце обіг цінностей всередині господарства і різного роду заходів, спрямованих на збереження цих цінностей. Вперше на досить високому рівні навів тлумачення термінам “дебет” і “кредит” через призму юридичних відносин. Дебет – це виникнення зобов’язання або погашення права, а кредит – право або погашення зобов’язань.

Наступний дослідник, на поглядах якого ми б хотіли зупинитись Теодоро д’Іпполіто висунув три критерії для відображення послідовності розміщення статей в активі: 1) функціональне значення засобів (визначення тих якими можна розпоряджатись; 2) відтворюваність; 3) імобілізація і один критерій в пасиві – строки відтворювання, в зв’язку з чим виділяються: 1) зобов’язання що підлягають негайній оплаті; 2) зобов’язання з довгостроковим строком оплати; 3) зобов’язання, строки погашення яких можна не приймати до уваги.

Вагомий внесок в розвиток основ обліку зобов’язань здійснив Франческо Вілла який провів синтез юридичних і економічних цілей обліку, систематизував бухгалтерські знання, концептуально осмислив основні облікові категорії. Усі рахунки Ф. Вілла поділив на 3 групи: 1) депозитні; 2) особисті; 3) методологічні підсумкові. (рахунок доходів і витрат, рахунки початкового і кінцевого балансу). В дебеті зберігаючи рахунків, записується збільшення їх зобов’язань перед власником. Таким чином Ф. Вілла розмежував подвійний запис і інформацію, котру вона несе на юридичну і економічну.

В працях відомого французького вченого Е. Дегранжа зустрічаються думки, які могли бути основою юридичного напрямку. В своїй книзі під назвою “La tenue des livres rendue facile” (1795), Е. Дегранж вивів власну теорію облікових записів юридичного напрямку [3, с. 321-322].

Гільбо А. і Леоте Е., відкидаючи юридичне трактування обліку зобов’язань, створили суто економічний напрямок у французькій, а пізніше – у світовій бухгалтерській думці. В центрі їх досліджень знаходиться власник, для якого прибуток є головною метою залучення коштів. У зв’язку з цим значну увагу приділяли господарській операціям, які могли мати для фірми як позитивний, так негативний результат.

Позиція наступного вченого В. Бланшара полягала у тому, що правильність боргових зобов'язань за їх номінальною вартістю – хибність, а передбачити результати сумнівних зобов'язань – химерність.

Внесок Л. Флорі полягає в тому, що він вперше підкреслив різницю між моментом виникнення зобов'язання і моментом оплати. Очевидно, що видатками є не виплати грошей, а зобов'язання їх сплатити, тобто не рух фінансових ресурсів, а зміна прав і зобов'язань їх оплатити, тобто не рух фінансових ресурсів, а зміна прав і зобов'язань лежить в основі бухгалтерського обліку.

А. Бомон вважав, що люди та їх господарська діяльність виступають предметом права. Бухгалтерія, на його думку, є не що інше, як окремий випадок юриспруденції і, передусім, цивілістики. Тому він вимагав відображення в обліку всіх юридичних зобов'язань. Він ділив їх на позитивні (зробити дещо) і негативні (не робити що-небудь).

На нашу думку, найбільше вдало теорію зобов'язань обґрунтував Рене Саватьє. В своїх дослідженнях вчений виводить загальну дефініцію обліку: "Бухгалтерський облік представляє собою, головним чином, відображення динаміки вимог та зобов'язань". Причому, зазначав, що вимоги відображаються в активі, зобов'язання – в пасиві балансу, а співвідношенням вимог та зобов'язань визначається економічна стійкість підприємства. Вчений також зазначив, що зобов'язання, які витікають з договорів не отримують повного відображення. Не отримують повного відображення і забезпечені зобов'язання.

Представник німецької бухгалтерської науки початку ХХ ст., спеціаліст у галузі балансового права – Сімон Герман вважав, що бухгалтерія записує в книжки не всі права і зобов'язання, а лише ті, які прийнято в них записувати на підставі принципу подвійної бухгалтерії. Бухгалтерія записує в книги не всі права і зобов'язання, а лише ті які прийнято у них записувати на основі принципу подвійної бухгалтерії. Тільки та особа від імені якої складається баланс, вправі оцінити своє майно і свої зобов'язання.

Шер І.Ф. трактуючи права і зобов'язання, які витікають з договорів, визначав їх як юридичні цінності, допускав їх включення в баланс, але практично не використовував цю можливість із-за великої, як він вважав, трудомісткості такого рішення. Але допускав створення в балансі резерву на покриття можливих збитків, що витікають з договірних зобов'язань.

Не можна говорити також про те, що інші дослідники зробили не такий вагомий внесок ніж їх колеги чи попередники, оскільки думка кожного заслуговує найвищої оцінки. Проте у теорії, які вони висловили у своїх працях, нажаль, не знайшли своє обґрунтування в подальшому.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Провівши порівняння позицій науковців ми визначили, що протягом XV – ХХ ст. сформувались два окремі і незалежні одне від одного наукові напрями в історії бухгалтерського обліку: економічний та юридичний. Якщо юридичне трактування зобов'язань зародилось ще в XVIII столітті, то економічне їх розуміння, відноситься до кінця XIX століття і за своєю сутністю не має глибокого "коріння". Першою країною, яка здійснила вагомий внесок до історії права та обліку зобов'язальних відносин стала Італія.

Для кожного історичного періоду розвитку обліку існували свої підходи, щодо змістовності та обґрунтованості зобов'язань. Проте всі вони ґрунтувались тією чи іншою мірою на зобов'язальному праві.

Зобов’язання пронизували сферу майнових відносин у будь-якому суспільстві й в усі часи і були невід’ємною частиною господарського життя країни. Визначення зобов’язання характеризує його як односторонній юридичний зв’язок, що виникає між його учасниками, оскільки акцентується увага виключно на праві кредитора одержати виконання та обов’язку боржника задовольнити право кредитора. В той же час така пасивна поведінка кредитора не відповідає дійсній природі зобов’язання, оскільки з метою задоволення та захисту свого права, він наділений ще й можливістю вимагати від боржника виконання його обов’язку. Тому в цілях урегульованості бухгалтерського обліку і його обґрунтованості, на сьогодні ми керуємося сучасним бухгалтерським (економічним) визначенням зобов’язання, яке тлумачить П(С)БО 11 “Зобов’язання”. Зобов’язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе зменшення економічних вигод в майбутньому.

На сучасному етапі науковці розглядають проблемні питання зобов’язань. Поняття “зобов’язання” в праві та бухгалтерському обліку мають різний зміст, в чому полягає складність їх трактування.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: [Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 320 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. [Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець. - Ч. I. Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.

4. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://revolution.allbest.ru/audit/00036192_2.html