

LUKAS PAČIOLIS IR BENEDIKTAS KOTRULIS – SINTAKSINĖS (APRAŠOMOSIOS) APSKAITOS TEORIJOS PRADININKAI

LEONAS KRIVKA

Valstybėse, kurių ekonomika tvarkoma pagal rinkos dėsnius, apskaitos teorijos sąvoka interpretuojama visiškai kitaip negu komandinės ekonomikos sąlygomis. Apskaitos teorija ne rinkos valstybėse tapatinama su apskaitos pradmenimis. Todėl buvo laikomasi nuostatos, kad apskaitos metodo elementų, t. y. dokumentavimo, inventorizavimo, įkainojimo, sąskaitų, dvejetainio įrašo, balanso ir atskaitomybės nagrinėjimas ir sudaro apskaitos teorijos kursą. Kadangi šie elementai yra universalūs ir taikomi įvairiose veiklos srityse, todėl tiek mokslinėje literatūroje, tiek mokomosiose priemonėse ir vadovėliuose teigiama, “jog nagrinėjant buhalterinės apskaitos teoriją susipažįstama su tais pagrindiniais teoriniais teiginiais, kurie yra bendri visų liaudies ūkio šakų įmonėms” [1, p. 3]. Savarankiškų apskaitos teorijų, numatančių prielaidas naujoms apskaitos metodikoms ir procedūroms kurti ir praktinei veiklai plėtoti, ne rinkos šalių apskaitos specialistai nepažino.

Sprendžiant iš literatūros [3, p. 4] Vakarų šalyse sukurtos ir toliau kuriamos savarankiškos apskaitos teorijos, kurių tikslas – aiškinti loginius apskaitos principus, padedančius formuoti bendrą apskaitos visumą, jos struktūrą, numatančius jos evoliucinį vystymąsi.

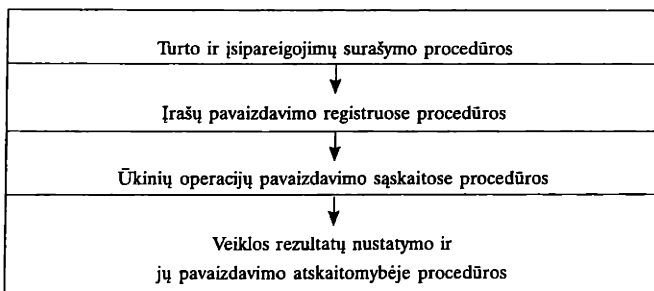
Analizuodami šių teorijų esmę Vakarų šalių apskaitos specialistai nurodo, kad būtinas loginių apskaitos principų paieškos nuoseklumas. Pirmiausia pripažįstama, kad egzistuoja viena ar kita problema. Po to renkami ir apdorojami šiai problemai pagrįsti faktai ir argumentai. Duomenis renkant formuluojamos sąvokos ir aiškinami specifiniai terminai. Pagaliau numatoma hipotezė, o įsitikinus jos privalumais rekomenduojamas praktinis taikymas.

Problemą formuluojant turi įtakos daugelis veiksnių: didžiausią įtaką turi pasiektas šioje srityje mokslo lygis ir egzistuojanti atitinkamo istorinio laikotarpio apskaitos būklė. Pavyzdžiui, sintaksinei (aprašomajai) teorijai at-

sirasti daugiausia įtakos turėjo įvairėjantis ir sparčiai didėjantis apskaitomų objektų skaičius. Viena iš valstybių, kur šis procesas ypač būdingas, buvo XV–XVI a. Italija. Šiuo laikotarpiu ypač plėtojosi prekybos veikla. Tai buvo paskata atsirasti sintaksinei arba aprašomajai apskaitos teorijai, kurios pradininkais reikėtų laikyti Renesanso epochos autorius: Luką Pačiolių ir Benediktą Kotrulį, savo darbuose [5, p. 9] pateikusius loginių apskaitos principų visumą. J. Sokolovo teiginys [12, p. 51], kad L. Pačiolio knygoje nėra originalių teorinių koncepcijų, mūsų manymu, yra pernelyg kategoriškas.

Apskaitos specialistams gerai žinomas Luko Pačiolo daugiau kaip prieš 500 metų (1494 m.) išspausdintas darbas “Traktatas apie sąskaitas ir įrašus” (toliau – Traktatas).

Kiek vėliau Benediktas Kontrulis išleido knygelę “Apie prekybą ir pažangų pirklių”. Šie darbai – pirmieji rašytiniai šaltiniai, aprašantys apskaitos procedūrų visumą. Šios visumos nuoseklumas pavaizduotas paveiksle.



L. Pačiolis Traktato pirmoje dalyje, pavadintoje “Inventorius”, pirmą kartą apskaitos istorijoje aprašė turto ir įsipareigojimų surašymo procedūras. Prekybos apskaitos procedūras rekomenduojama pradėti nuo kilnojamųjų ir nekilnojamųjų turto surašymo. Traktate smulkiai aprašyti turto sąrašo (inventoriaus) sudarymo būdai. Grupuojant ir apskaitant turtą būtina atsižvelgti į apskaitomų objektų reikšmę ūkinei veiklai ir jų kokybinius požymius. Pabrėžtina, kad sudarant turto sąrašą arba inventorių būtina nurodyti: turto įsigijimo datą, saugojimo vietą, savininko pavardę. Tai buvo naujas

inventorinės apskaitos žingsnis, nes iki L. Pačiolio šių reikalavimų niekas nepaisė.

Traktato trečiame skyriuje [9, p. 21–25] aprašytas pirklio turto grupavimo nuoseklumas: gryniesi pinigai ir brangenybės (auksas, sidabras, kailiai), namų apyvokos daiktai (drabužiai, patalynė), parduoti skirtos prekės, nekilnojamasis turtas (žemė, pastatai, statiniai); gautinos sumos; mokėtinos sumos. Pasiūlytoje klasifikavimo schemoje turtas sugrupuotas pagal natūrinį daiktinį pobūdį, atsižvelgiant į analitinės apskaitos reikalavimus [6, p. 213]. Pamatiniai analitinės apskaitos principai, aprašyti L. Pačiolio Traktate, vėliau kitų autorių buvo plėtojami ir tobulinami.

Antroji traktato dalis, pavadinta “Dispozicija”, apima 20 skyrių. Joje L. Pačiolis nuosekliai aprašė buhalterinės apskaitos registrus ir įrašų darymo tvarką. Jis pirmasis iškėlė hipotezę, kad apskaitos procedūros lemia apskaitos formą. Pažymėtina, jog tokie registrai kaip žurnalas, Didžiosios knygos sąskaitos naudojami ir šiuolaikinėje apskaitoje.

Traktate plačiai nagrinėjami trys apskaitos registrai: Memorialas, Žurnalas, Didžioji knyga.

Memorialas – tai knyga, kurioje ūkinės operacijos chronologiškai registruojamos nepriklausomai nuo jų ekonominės paskirties. L. Pačiolis teoriškai įrodė, kad kiekviena apskaitos procedūra turi apibūdinti operacijos atlikėją, t. y. subjektą, apskaitos objektą, įvykdymo laiką, įvykdymo vietą. Pažymėtina, kad šie buhalterinių įrašų reikalavimai svarbūs iki mūsų dienų.

Kitokia yra Žurnalo paskirtis. Jame daromi kombinuoti įrašai, t. y. ūkinės operacijos ne tik registruojamos, bet ir grupuojamos pagal vienodus požymius. L. Pačiolis vienas pirmųjų įrodė, kad toks grupavimas turi būti pagrįstas apskaitinės lygybės principu.

Ūkinės operacijos toliau sisteminamos Didžiojoje knygoje. Joje kiekvienai sąskaitai skiriamas atskiras lapas. Remiantis Didžiąja knyga apskaitos duomenys ne tik apibendrinami sąskaitose, bet ir nustatomi likučiai apyskaitinio laikotarpio pabaigoje.

Žurnalo pirmoje dalyje nurodomas skolininkas (debitorius), antroje – skolintojas (kreditorius). Pirmą dalis žymima raide “I”, antra – raidėmis “IS”. Parduodant prekes, pirmiausia daromas įrašas dalyje “I”, nes įrašomas pirkėjas [9, p. 40–41]. Didžiojoje knygoje įrašai daromi taip pat du kar-

tus. Pirmas įrašas – tai “Duoti”, antras – “Turėti”. Skolininkas čia irgi žymi-
mas raide “Į”, skolintojas – raidėmis “IŠ”. Skolininko straipsniai nurodomi
kairėje, o skolintojo – dešinėje pusėje. Skolininko pusėje autorius siūlo nu-
rodyti eilės numerį. Kitaip tariant, dalys “Duoti” ir “Turėti” turi balansuo-
tis, o likutis “Duoti” turi būti lygus likučiu “Turėti” [9, p. 48–55]. Tai rodo,
kad darant įrašus, būtina laikytis apskaitinės lygybės principo.

Įrašų apskaitos registruose procedūros plačiai aprašytos B. Kotrulio kny-
goje [5, p. 123–126]. Aiškindamas šių procedūrų reikšmę, jis primygtinai
siūlo visas, net smulkiausias ūkinės operacijas kasdien surašyti į Memorala.
Minėtos B. Kotrulio knygos “Apie prekybą ir pažangų pirkli” 13 skirsnyje,
pavadintame “Apie pirklio buhalteriją”, nurodomos svarbiausios ūkinės ope-
racijos, kurias būtina chronologiškai registruoti: pirkimo, pardavimo, išlai-
dų, raštiškų pasižadėjimų, pavedimų, sutarčių sudarymo, išsipareigojimų ir
kt. Itin smulkias prekybines operacijas B. Kotrulis pataria pirkliui per die-
ną surašyti kišenėje nešiojamoje knygelėje ir vakare jas perkelti į Memora-
lą. Aptardamas įrašymo procedūras Didžiojoje knygoje, B. Kotrulis pataria
šios knygos puslapius žymėti skaitmenimis arba raidėmis.

Išvados

Sintaksinės apskaitos teorijos atsiradimą paskatino įvairėjantis ir spar-
čiai didėjantis apskaitomų objektų skaičius. Šios teorijos esmę sudaro ap-
skaitinių procedūrų aprašymai, kurie tolesnėje apskaitos raidoje įgalino su-
formuoti bendrą apskaitos proceso visumą. X–XVI a. atsiradusi sintaksinė
teorija sudarė sąlygas kurti kitas sudėtingesnes apskaitos teorijas: interpre-
tacinę, semantinę ir pragmatinę.

LITERATŪRA

1. Buhalterinės apskaitos teorija: Mokymo priemonė ekonomikos specialybės studentams. V., 1990.
2. Гапаган А. Счетоводство в его историческом развитии. М.–Л., 1927.
3. Glarsitier M., Underdown B. Accounting Theory and Practice. Fourth Edition. Pitman, 1991.
4. Hendriksen E. Accounting Theory. Third Edition Irwin R. Inc. Homewood, Illinois, 1977.

5. Котрули Б. О купеческой бухгалтерии // Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. Издание подготовил Я. В. Соколов. Москва : Финансы и статистика, 1994.
6. Krivka L. Apskaitos raida: praeitis ir nūdiena // Liaudies ūkis. 1977. Nr. 7.
7. Krivka L. 500 metų senumo pamatai // Apskaita ir kontrolė. 1994. Nr. 6.
8. Krivka L. L. Luka Pačiolio patarimai // Apskaita ir kontrolė. 1994. Nr. 15.
9. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. Издание подготовил Я. В. Соколов. Москва, Финансы и статистика, 1994.
10. Mackevičius J. Apskaita. Vilnius : Mintis, 1994.
11. Соколов Я. История развития бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 1985.
12. Соколов Я. Очерки по истории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 1991.
13. Scheffs M. Z. Historii księgowosci (Luca Pacioli). Poznan, 1939.