

Globe
EDIT



Сергій Легенчук

Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі

монографія

ББК 65.052
УДК 657.1
Л 38

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного університету “Житомирська політехніка”
(протокол № 3 від 22.05.2020 р.)*

Рецензенти:

д.е.н., доцент Л.М. Пилипенко
Національний університет “Львівська політехніка”

д.е.н., професор Н.Л. Правдюк
Вінницький національний аграрний університет

Легенчук С.Ф.

Л 38 Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі : монографія / С.Ф. Легенчук. – Beau Bassin : GlobeEdit, 2020. – 212 с.

ISBN 978-620-0-60953-3

Монографію присвячено аналізу історичних особливостей розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі, зокрема, історичному аналізу формування бухгалтерського обліку як науки, вивченню проблем розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах, аналізу переваг та недоліків застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку, розробці класифікації бухгалтерських парадигм, історичному аналізу розвитку окремих принципів бухгалтерського обліку (обачності, безперервності, історичної вартості, превалювання сутності над формою), а також історичним аспектам розвитку окремих об'єктів облікового відображення та методів бухгалтерського обліку.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів закладів вищої освіти, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та в світі.

ББК 65.052

УДК 657.1

ISBN 978-620-0-60953-3

© Сергій Легенчук, 2020
© 2020 International Book Market Service Ltd.,
member of OmniScriptum Publishing Group

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	4
ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ	7
1.1. Бухгалтерський облік як наука	7
1.2. Теорія бухгалтерського обліку в англomовних країнах	18
1.3. Парадигми бухгалтерського обліку	67
Висновки до розділу 1	107
РОЗДІЛ 2. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	109
2.1. Принцип обачності та бухгалтерський консерватизм	109
2.2. Принцип безперервності	132
2.3. Принцип історичної вартості	144
2.4. Принцип превалювання сутності над формою	154
Висновки до розділу 2	166
РОЗДІЛ 3. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТА МЕТОДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	169
3.1. Облік в умовах здійснення військових дій	169
3.2. Сегментна звітність	180
3.3. Облік в кредитних спілках	190
Висновки до розділу 3	202

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

- AAA** – Американська бухгалтерська асоціація
AICPA – Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів
APB – Рада з принципів бухгалтерського обліку
ARS – Дослідження з бухгалтерського обліку
ASOBAT – Положення про базову теорію бухгалтерського обліку
SAP – Комітет з бухгалтерських процедур
SAPM – Модель ціноутворення капітальних активів
COSO – Безперервний сучасний бухгалтерський облік
EU (ЄС) – Європейський Союз
FASB – Рада з розробки стандартів фінансового обліку
FRC – Рада з фінансового обліку
GAAP – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку
GAAP UK – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку Об'єднаного Королівства
GAAP US – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США
IAS (МСБО) – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
IASB – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IASC (КМСБО) – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IFRS (МСФЗ) – Міжнародні стандарти фінансової звітності
LID – Лінійна інформаційна динаміка
SATTA – Положення про теорію бухгалтерського обліку та прийняття теорії
SEC – Комісія з цінних паперів та бірж
SFAC – Положення з концептуальних основ фінансового обліку
SFAS – Положення зі стандартів з фінансового обліку
ЗУПБОФЗУ – Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
КПСП / СП – Концепція правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення
МОП – Міжнародна організація праці
НЕР – Нова економічна політика
НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
НСБО – Національна система бухгалтерського обліку
П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік
США – Сполучені Штати Америки
ФГЖ – Факт господарського життя

ПЕРЕДМОВА

Розвиток системи бухгалтерських наукових знань як основи для формування нових інформаційних моделей бухгалтерського відображення господарської реальності передбачає не лише аналіз облікової практики, формування прогнозів її подальшого розвитку та удосконалення чинних засобів її регулювання (нормативно встановлених імперативів та альтернатив), а також передбачає врахування і аналіз вже існуючих напрацювань у сфері бухгалтерського обліку, виявлення історичних тенденцій його розвитку, що є важливим джерелом розуміння ролі облікової практики в функціонуванні підприємств та їх об'єднань та для розвитку суспільства в цілому. Як відмічав Ч.В. Хескінс, історія бухгалтерського обліку дозволяє нам стати кращими, знаючи наше минуле ми краще розуміємо наше сьогодення та прогнозуємо чи контролюємо наше майбутнє [¹, с. 141]. Питання історії бухгалтерського обліку протягом багатьох років є об'єктом досліджень не лише вчених з облікової сфери, а також й істориків, економістів, археологів, лінгвістів, політологів, соціологів, психологів та ін., допомагаючи розвивати й ці сфери досліджень шляхом покращання інформаційних засад процесу реалізації ними професійних суджень.

Вивчення історії бухгалтерського обліку дозволяє провести самоідентифікацію облікової професії, виявити її унікальні риси та історично сформовані традиції, визначити ціннісні аспекти функціонування облікової системи, що мають бути покладені в основу розробки бухгалтерської субкультури. Як з цього приводу наголошує проф. Л. Паркер, історія бухгалтерського обліку може запропонувати емпіричні свідчення про історичні традиції, припущення, вірування та практики. Вона може контекстуалізувати сьогоденні явища в бухгалтерському обліку та надати інтерпретаційні зв'язки його взаємодії з навколишнім середовищем, відображаючи та зумовлюючи його оточення [², с. 153].

В той же час, незважаючи на важливість історичних досліджень в бухгалтерському обліку, даній проблематиці приділяється незначна увага вітчизняними вченими, що є одним з яскравих показників кризи історико-теоретичних досліджень в бухгалтерському обліку в умовах сьогодення. Одну з основних причин існування такої ситуації пояснює проф. К.Дж. Напьер, відмічаючи, що для багатьох науковців в сфері

¹ Haskins C.W. Business Education and Accountancy. Ed. by F.A. Cleveland / C.W. Haskins. – New York and London: Harper & Brothers, 1904. – 239 p.

² Parker L. Accounting historiography: looking back to the future / L. Parker // *Meditari Accountancy Research*. – 2015. – Vol. 23, No. 2. – P. 142-157.

бухгалтерського обліку здійснення історичних досліджень значною мірою є зайвим. Виходячи з розуміння того, що методи та практики бухгалтерського обліку є результатом раціонального економічного вибору, дослідники не готові набувати технічних навичок, необхідних для отримання більшої кількості інформації з використанням історичних архівів для того, щоб зрозуміти глибинну структуру бухгалтерського обліку [³, с. 453]. Вирішення вищенаведеної проблеми можна проводити як шляхом підвищення рівня мотивації вчених до подібних досліджень, так і примусовим шляхом, через їх обов'язкове включення до складу програм підготовки магістра та доктора філософії зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

Представлена монографія передбачає досягнення двох основних цілей, які висувують перед собою вчені-історики [⁴, с. 2]: 1) Встановлення та опис фактів, які вплинули на формування системи бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі та в сучасних умовах, а також встановлення взаємозв'язку між такими фактами (нарративна історія); 2) Інтерпретація встановлених взаємозв'язків, пояснення причин виникнення та настання окремих подій, їх вплив на сучасний стан розвитку НСБО, а також інформування процесу прийняття рішень щодо політики розвитку системи облікового регулювання та облікової практики (інтерпретативна історія). Для досягнення вищенаведених цілей було використано та проаналізовано значну кількість фахових першоджерел (монографій, навчальних видань, наукових статей і нормативних документів) та спеціалізованих досліджень, присвячених історичним аспектам розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

Позитивною особливістю даної монографії є акцентування уваги при аналізі історичних особливостей та інтерпретації взаємозв'язків історичних подій розвитку бухгалтерського обліку як науки, принципів обліку та окремих об'єктів облікового відображення на досягненнях представників англо-американської школи бухгалтерського обліку, розробки яких покладено в основу систем облікових стандартів IAS/IFRS та GAAP US.

Монографія базується на попередніх публікаціях автора, присвячених історичній проблематиці, які були уточнені, доповнені та інтерпретовані з врахуванням змін, які відбулись в системі облікового регулювання в останні роки, та з врахуванням останніх тенденцій розвитку науки бухгалтерський облік.

³ Napier C.J. Accounts of change: 30 years of historical accounting research / C.J. Napier // Accounting, Organizations and Society. – 2006. – Vol. 31. – P. 445-507.

⁴ Previts G.J. Accounting History: Definition and Relevance / G.J. Previts, L.D. Parker, E.N. Coffman // Abacus. – 1990. – Vol. 26, No. 1. – P. 1-16.

РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ

1.1. Бухгалтерський облік як наука

Науковий статус бухгалтерського обліку та його критика. В сучасних умовах розвитку бухгалтерського обліку в Україні піднімається значна кількість теоретичних, методологічних та організаційних питань, що потребують вирішення. Однак одному з основних питань, “Чи є бухгалтерський облік наукою?”, увага приділяється досить рідко. Така ситуація може бути пояснена його неактуальністю, оскільки багато вчених розуміють науковість бухгалтерського обліку на рівні доведеного факту. Однак, в той же час, окремі дослідники в сфері бухгалтерського обліку та представники інших наук піддають сумніву науковий статус бухгалтерського обліку, що є не випадковим. В більшості випадків бухгалтерський облік їх сам провокує своєю теоретичною недосконалістю (відсутністю теоретичної жорсткості подібно до природничих наук), методологічною невизначеністю (пропозиції щодо удосконалення бухгалтерських принципів, методів, якісних характеристик облікової інформації можна зустріти в значній кількості сучасних дисертаційних досліджень), системною розпорошеністю (дебати з приводу поділу обліку на фінансовий, управлінський, стратегічний та інші види не згасають і до сьогоднішнього дня) та низькою точністю бухгалтерського наукового знання (підтверджується всесвітньо відомими корпоративними скандалами). Все це на даний момент не може не викликати критики бухгалтерського обліку з боку користувачів облікової інформації та виникнення сумнівів з приводу його наукового статусу серед представників інших наук.

Однією із проблем, що потребує нагального вирішення, є не лише обґрунтування наукового статусу бухгалтерського обліку, визначення його місця в системі наукових знань, а також й встановлення напрямів наукових пошуків, які зможуть підсилити значимість цього статусу. Основна ідея таких пошуків майже століття тому була проголошена проф. Г.Р. Хетфільдом [5, с. 1-2] та підтверджена в наш час Дж. Демскі

⁵ Hatfield H.R. A historical defense of bookkeeping / H. Hatfield // Journal of Accountancy. – 1924. – April. – P. 1-13.

[⁶, с. 9]. Вона полягає в тому, що повага до бухгалтерського обліку як науки та окремої академічної дисципліни залежить від рівня розвитку його фундаментальних основ. Тому іншою актуальною проблемою є встановлення особливостей та напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки.

На сьогодні існує два альтернативних підходи до визначення періоду становлення бухгалтерського обліку як науки. За першим підходом зародження бухгалтерської науки відбулось в другій половині XIX-го ст. та пов'язано з іменами Ф. Вілли, А. Гільбо, Л.І. Гомберга, Е. Леоте та Дж. Чербоні. За другим (англо-американським) підходом бухгалтерський облік одержав свій науковий статус на початку XX-го ст. завдяки дослідженням В.Е. Петона, Г.Р. Хетфілда, Дж.Б. Кеннінга та ДР Скотта*. Дану особливість роз'яснює проф. Я.В. Соколов: автори кінця XIX-го ст. не писали англійською мовою, а тому їх ідеї не відображаються в англо-американських дослідженнях [⁷, с. 641], внаслідок чого представники англо-американської облікової школи відносять себе до піонерів наукової теоретизації облікової практики.

Перша критика розуміння бухгалтерського обліку як науки з'явилась наприкінці XIX-го – на початку XX-го ст. (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Критика розуміння бухгалтерського обліку як науки вченими наприкінці XIX-го – початку XX-го ст.

<i>Автор</i>	<i>Рік</i>	<i>Причини критики</i>
А. Скворцов	1889	Намагання розглядати рахівництво як науку шкодить справі, воно відволікає думку в сторону від справжнього завдання рахівництва як мистецтва [⁸ , с. 259]
Л. Иванов	1889	Бухгалтерія це не наука, це зведення правил, що дають можливість представити в будь-який час істинний стан справ підприємства [⁹ , с. 454]
І.А. Голубев	1910	Бухгалтерія є мистецтвом ведення рахунків [¹⁰ , с. 2]
А.Т. Малев	1913	Рахівництво не може бути названо самостійною наукою через відсутність власних законів [¹¹ , с. 1]

⁶ Demski J. Is Accounting an Academic Discipline? American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. / J. Demski. – Washington: AAA, 2006. – 10 p.

* Батьки професора Скотта назвали його ДР (дві великих літери), сформувавши його ім'я з двох перших літер власних імен ("D" та "R").

⁷ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

⁸ Скворцов А. Отношение счетоводства к другим отраслям знания / А.Скворцов // Счетоводство. – 1889. – № 21. – С. 259.

⁹ Иванов Л. Ещё новая "система" бухгалтерии / Л. Иванов // Счетоводство. – 1889. – № 37. – С. 454.

¹⁰ Голубев И.А. Отчетовед № 3. Учение о счетораздельных и счетоводных термино-знаках приходно-расходной и долговой систем. Упрощение оглавлений статей. Выяснение знака «кредит». / И.А. Голубев. – Моршанск: Тип. насл. М. Прокофьева, 1910.

¹¹ Малев А.Т. Имеет ли счетоводство собственные законы и составляют ли они науку? – М.: тип. М.Н. Зеликман, 1913. – 33 с.

Причиною цієї критики був значний набір варіантів віднесення бухгалтерського обліку до різноманітних галузей наукового знання: математики (Н.Ф. фон Дітмар, Е. Леоте, Н. Попов, Ч.Е. Спрег, І.Ф. Шер), статистики (Е. Банфі, П. Струве), права (Д. Чербоні), політекономії (В.Д. Белов, Л.І. Гомберг, П. Прудон) тощо, а також повне несприйняття можливості відокремлення бухгалтерського обліку від практики. Як зазначає Я.В. Соколов, в одному із номерів журналу “Коммерческий деятель” у 1891 р. писали: “Для переважної більшості бухгалтерів того часу сама думка про те, що може існувати наука про облік, відокремлена від практики, здавалась абсурдною, продиктованою “невіглаством новоявленого філософа” (А.М. Вольфа)” [12, с. 253]. Такі погляди підтримувались значною кількістю дослідників, та не піддавались сумнівам.

Після прийняття першого п'ятирічного плану розвитку народного господарства СРСР у 1929 р. та “великої бухгалтерської чистки” початку 1930-х рр. відбувається переорієнтація розвитку бухгалтерської науки із всезагальної, на радянську науку бухгалтерський облік, яка будувалась на основі соціалістичних бухгалтерських теорій та мала планову орієнтацію [13, с. 27].

Поняття “науки про бухгалтерський облік”, як складової єдиної науки про господарський облік було введено в науковий обіг проф. Р.С. Рашитовим у 1979 р. [14, с. 3-4]. Бухгалтерський облік як науку також розглядали піонери нормативної теоретизації обліку в СРСР проф. В.Ф. Палій та Я.В. Соколов [15, с. 3].

Серед сучасних дослідників-обліковців питання про науковий статус бухгалтерського обліку майже не піддається сумніву та використовується в якості факту, що не потребує доведення. Про існування такого статусу у бухгалтерського обліку зазначає проф. М.Т. Білуха: “У країнах СНД в класифікації економічних наук “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” логічно і обґрунтовано виділено в окрему економічну науку” [16, с. 33] та підтверджує проф. С.В. Бардаш, зазначаючи, що серед сучасних дослідників питання про науковий статус бухгалтерського обліку використовується як аксіома,

¹² Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹³ Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.

¹⁴ Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

¹⁵ Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

¹⁶ Білуха М.Т. Бухгалтерський облік у системі економічних наук / М.Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 12. – С. 33.

що не потребує доведення [17, с. 10]. Також загальноприйнятим є віднесення бухгалтерського обліку до економічних наук, що переконливо було доведено проф. К.Ю. Цыганковим [18, с. 114].

Особливості розуміння бухгалтерського обліку як науки англomовними дослідниками. Враховуючи особливості формування бухгалтерського обліку як науки в англomовних країнах, на відміну від пострадянських країн, полеміка з приводу його наукового статусу в них розпочалась дещо пізніше – ближче до середини ХХ-го ст., хоча перші праці, в яких розглядалась можливість виокремлення бухгалтерського обліку як незалежної системи наукових знань з'явилися ще на початку ХХ-го ст.

Однак, безпосередній заклик щодо необхідності підняття такого статусу вперше був здійснений проф. Г.Р. Хетфілдом у 1923 р. в офіційному посланні до Американської асоціації інструкторів з обліку, що було викликано низьким рівнем визнання бухгалтерського обліку в наукових колах: “Я впевнений, що всі з нас, хто викладає бухгалтерський облік в університетах, страждають від прихованого презирства до наших колег від тих, хто розглядає бухгалтерський облік в якості загарбника, Савла серед пророків, присутність якого в якості парія зменшує святість академічних зал” [19, с. 2]. Біблійна метафоризація Г.Р. Хетфілдом ролі бухгалтерського обліку у складі інших академічних наук є переконливим свідченням того, що дослідникам-обліковцям ще необхідно було зробити значну кількість зусиль, щоб одержати визнання та посісти належне місце у їх складі. Вже у 1927 р. на щорічному засіданні Американського інституту бухгалтерів-експертів Г.Р. Хетфілд зазначив, “За останні чотириста років природничі науки зробили гігантські успіхи, а бухгалтерія майже не зрушила з місця. Бухгалтерії потрібне формулювання правильної теорії, яка зможе викристалізуватись в зрозумілій термінології. Прогрес в інших науках має ряд суворо сформульованих теорій, зрозумілих і значимих. Бухгалтерія ж в цьому розумінні сильно відстала” [20, с. 119]. Таким чином, автор одним з перших заявив про необхідність формування концептуальної основи, яка сприятиме уніфікації

¹⁷ Бардаш С.В. Онтологія мультіваріантності теорії бухгалтерського обліку / С.В. Бардаш // Облік і фінанси. – 2016. – № 4 (74). – С. 8-15.

¹⁸ Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учёта капитала. Дис.. на соиск. уч. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – “Бухгалтерский учёт, статистика” / К.Ю. Цыганков. – Новосибирск, 2009. – 304 с.

¹⁹ Hatfield H.R. A historical defense of bookkeeping / H. Hatfield // Journal of Accountancy. – 1924. – April. – P. 1-13.

²⁰ Гэтфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г.Р. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 179-181.

термінології та методології бухгалтерського обліку, і дозволить наблизити облік до інших академічних наук.

У 1950 р. К. Грунеберг в праці “Чи є бухгалтерія науковою сферою” [21, с. 161] проаналізував “амбіції” бухгалтерів називати себе вченими. В результаті він дійшов висновку, що бухгалтери взагалі не мають жодних причин, щоб бути віднесеним до наукової сфери, а їх робота вважалась науковою за своєю природою. Погляди автора є повністю правильними, оскільки в даному випадку розглядалась бухгалтерська практика, та її подібність до природничих наук – фізики та хімії. Діяльність бухгалтера-практика є виконанням облікових процедур, та не має ніякого відношення до науки. Однак, коли ми говоримо про бухгалтерські дослідження, виділяючи у складі бухгалтерського обліку таку сферу, як наукову діяльність, то в даному випадку така діяльність є науковою.

В працях кінця 1950-х рр. проф. Р. Чемберс [22] та проф. Р. Маттессіч [23] наголошували на необхідності підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку як науки, як це відбувалось з іншими дисциплінами (менеджментом, економікою, соціальними науками тощо), шляхом підвищення рівня наукової досконалості та суворості бухгалтерських досліджень.

У 1963 р. проф. Р. Маутц [24, с. 329], проаналізувавши сутність поняття “соціальна наука” та критерії віднесення до її складу, встановив, що бухгалтерський облік відповідає встановленим критеріям соціальної науки. Вихід цієї праці здійснив значний вплив на відношення до бухгалтерського обліку в США. Як зазначає проф. М. Гаффікін [25, с. 4], в результаті появи таких поглядів освітяни та дослідники були змушені переосмислити підходи до цієї дисципліни із врахуванням вимог соціальної науки, на основі чого бухгалтері-практики змогли глибше використовувати дослідницькі результати в своїй діяльності.

У другій половині ХХ-го ст. відбувається утвердження ролі бухгалтерського обліку як науки, однак, разом з тим, відбувається переорієнтація ролі самої науки у зв'язку зі зміною визначального підходу до подальшого розвитку бухгалтерського обліку із

²¹ Gruneberg C. Is Accountancy a Field of Science? / C. Gruneberg // The Accounting Review. – 1950. – Vol. 25, No. 2. – P. 161-162.

²² Chambers R. Blueprint for a Theory of Accounting / R. Chambers // Accounting Research. – 1955. – Vol. 6. – P. 17-25.

²³ Mattessich R. The Constellation of Accountancy and Economics / R. Mattessich // The Accounting Review. – 1956. – October. – P. 551-564.

²⁴ Mautz R.K. Accounting as a social science / R.K. Mautz // The Accounting Review. – 1963. – Vol. 38, No. 2. – P. 317-325.

²⁵ Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Papers. University of Wollongong. – 2006. – 06/25. – P. 1-21.

нормативного на позитивний. Такий перехід став можливим завдяки розробці Р. Уоттсом та Дж. Циммерманном основ позитивної теорії обліку [26] внаслідок чого бухгалтерська наука вже носила не лише нормативний характер, а почала розглядатись в світлі пояснення та прогнозування процесів розвитку бухгалтерської практики.

Вже на початку ХХІ-го ст. у представників англо-американської школи повністю сформувались погляди до розуміння бухгалтерського обліку як науки. Так, проф. Е.С. Хендріксен та М. Ван Бреда зазначають, що бухгалтерський облік, якщо його правильно розуміти, може вважатись гуманітарною наукою [27, с. 27], який також є наукою соціальною, прикладною, яка багато в чому залежить від мудрості, чесності і позиції бухгалтерів [28, с. 62]. На думку проф. Г. Уолка, Дж. Додда та М. Терні [29, с. 39] бухгалтерський облік має потенціал щоб стати наукою, і його можна ставити поряд з економікою та іншими соціальними науками, які за оцінками та прогнозами є менш точними у порівнянні із природничими науками. Проф. А. Ріаі-Белькауі повністю переконаний, що бухгалтерський облік є повноцінною соціальною наукою, він відповідає всім критеріям, що висувуються до наук [30, с. 322]. Проф. Д.Б. Ван дер Шиф також зазначає, що бухгалтерський облік є соціальною наукою і повністю заслуговує одержання статусу розвиненої соціальної науки в університетському контексті [31, с. 12-13]. При цьому в поглядах англо-американських дослідників відсутня єдність стосовно того, до яких саме наук відноситься бухгалтерський облік. На сьогодні досить поширеними є дискусії стосовно віднесення бухгалтерського обліку до соціальних або емпіричних наук.

Бухгалтерський облік як соціальна наука. Трактуювання бухгалтерського обліку як соціальної науки бере свій початок від праці М. Вебера “Протестантська етика та дух капіталізму”, де автор відмічає, що сучасну раціональну організацію капіталістичного підприємства неможливо уявити без двох важливих компонентів – відокремлення підприємства від домашнього господарства та без тісно пов’язаної з цим бухгалтерської звітності [32]. Таким чином автор

²⁶ Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting / R. Watts, J. Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – Vol. 53, No 1. – P. 112-134.

²⁷ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

²⁸ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

²⁹ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / H.I. Wolk, J.L. Dodd, M.G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

³⁰ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. / A. Riahi-Belkaoui. – Thompson Learning, 2004. – 598 p.

³¹ Schyf van der D.B. The University’s scholarly activity, with reference to a Department of Accounting in South Africa / D.B. van der Schyf // Meditari Accountancy Research. – 2008. – Vol. 16 No. 1. – P. 1-26.

³² Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма / М. Вебер // Электронний ресурс. Режим доступу: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Sociolog/Veb_PrEt/01.php

намагався підкреслити важливість бухгалтерського обліку в капіталістичному суспільстві, показати взаємозалежність його цінностей та суспільних цінностей капіталізму.

Ідеї М. Вебера, як економіста, були почуті дослідниками-бухгалтерами, зокрема, ДР Скоттом [33]. Він був першим представником бухгалтерської спільноти, хто обґрунтував соціальну значимість бухгалтерського обліку, його залежність від змін, що відбуваються в суспільстві (зовнішньому середовищі з позиції бухгалтерського обліку).

На сьогодні в працях багатьох дослідників англо-американської школи (Е. Хендріксен, М.Дж. Гаффікін, А. Ріаі-Белькауї, Р. Рослендер та ін.) поняття бухгалтерського обліку як соціальної науки використовується в якості усталеного явища. Наприклад, на думку проф. М.Дж. Гаффікіна скоріше ніж використовувати методи природничих наук, бухгалтерський облік схильний до застосування методів, які визначають соціальні аспекти дисципліни, аніж вимоги інтелектуальної досконалості, чим характеризується природознавство. Однак, на жаль, теоретики бухгалтерського обліку дуже повільно визнають цей очевидний доказ у своїх складних заплутаних неоемпіричних дослідницьких програмах протягом останніх п'ятдесяти років [34, с. 1].

Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки також не піддається сумніву через значне поширення соціологічного та біхевіористичного напрямів бухгалтерського обліку, розвиток яких підтримується фаховими журналами та окремими бухгалтерськими науковими школами, наприклад, англійською позитивною школою, засновником і очільником якої тривалий час був проф. Е. Хоупвуд. В книзі представників цієї школи, присвяченій його пам'яті, автори зазначають, що “Без Е. Хоупвуда, бухгалтерський облік як дисципліна не був би такою креативною та поважною соціальною наукою, якою вона є сьогодні” [35, с. V]. Іншими підтвердження розуміння в наукових колах бухгалтерського обліку як соціальної науки є його включення до складу енциклопедії соціальних наук [36] та до дослідницької мережі соціальних наук (SSRN – “Social Science Research Network”) [37].

³³ Scott D. The Cultural Significance of Accounts / D. Scott. – New York: Henry Holt and Company, 1931. – 316 p.

³⁴ Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Papers. University of Wollongong. – 2006. – 06/25. – P. 1-21.

³⁵ Accounting, Organizations and Institutions. / Edited by Ch. Chapman, D.J. Cooper, and P.B. Miller. – New York, Oxford University Press, 2009. – 441 p.

³⁶ The Social Science. Encyclopedia. Edited by A. Kuper and J. Kuper. – London and New York: Routledge, 1983. – 916 p.

³⁷ Офіційний сайт дослідницької мережі соціальних наук // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://papers.ssrn.com/>

Бухгалтерський облік як емпірична наука. Розуміння обліку як емпіричної науки бере свій початок від досліджень проф. Р. Стерлінга та підтримується значною кількістю сучасних дослідників. Так, у 1979 р. проф. Р. Стерлінг висунув тезу, що “Ми повинні позбавитись від віри, що бухгалтерський облік не може бути емпіричною наукою” [38, с. 213], оскільки відповідає вимогам емпіричної контрольованості та доцільності. На думку автора розгляд бухгалтерського обліку як емпіричної науки є першим і найбільш важливим кроком до встановлення його наукового статусу [39, с. 218]. Такого ж підходу дотримується проф. С. Сальварі, визначаючи облік як емпіричну науку, яка є відкритою системою стимулів та відповідей [40, с. 3].

Для того щоб бути емпіричною наукою, облік має відповідати критеріям, що висуваються до таких наук, зокрема, щодо наявності власних законів. Тому обома авторами були зроблені спроби по виділенню таких емпіричних законів. Проф. Р. Стерлінг [41, с. 32] обґрунтував приклад власного бухгалтерського закону, який може бути емпірично перевірено: амортизацію обладнання автомобіля слід здійснювати на основі методу зменшення залишкової вартості за ставкою 1,5. Проф. С. Сальварі [42, с. 3] було обґрунтовано продуктивність та капіталізацію як емпіричні детерміністські закони, а безперервність та банкрутство як емпіричні статистичні закони бухгалтерського обліку. Також слід зазначити, що виділенню 12-ти емпіричних законів обліку присвячено дослідження проф. Р. Чемберса [43, с. 14-15], хоча автор не визнавав бухгалтерський облік емпіричною наукою.

Значне посилення розуміння бухгалтерського обліку як емпіричної науки набуло з кінця 1970-х рр. з поширенням позитивної теорії обліку завдяки фундаментальній праці Р. Уоттса та Дж. Циммермана “Позитивна теорія обліку” [44], яка фактично сформувала нові стандарти здійснення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Одним з найбільш яскравих прикладів здійснення таких емпіричних досліджень в сфері обліку є підтвердження гіпотез

³⁸ Sterling R.R. *Toward a Science of Accounting*. Scholars Book Co / R.R. Sterling. – Houston, Texas. 1979. – 247 p.

³⁹ Sterling R.R. *Toward a Science of Accounting*. Scholars Book Co / R.R. Sterling. – Houston, Texas. 1979. – 247 p.

⁴⁰ Salvary St.C. *Accounting: A General Commentary on an Empirical Science* / S. Salvary // MPRA Paper. – 2007. – No. 5005, posted 07. – P. 1-58.

⁴¹ Sterling R.R. *Toward a Science of Accounting*. Scholars Book Co / R.R. Sterling. – Houston, Texas. 1979. – 247 p.

⁴² Salvary St.C. *Accounting: A General Commentary on an Empirical Science* / S. Salvary // MPRA Paper. – 2007. – No. 5005, posted 07. – P. 1-58.

⁴³ Chambers R.J. *Metrical and empirical laws in accounting* / R. Chambers // *Accounting Horizons*. – 1991. – Dec. – P. 1-15.

⁴⁴ Watts R. *Positive accounting theory* / R. Watts J. Zimmerman. – Prentice-Hall, 1986. – 388 p.

здійснення опортуністичної поведінки суб'єктами організації обліку на підприємстві (гіпотеза преміальних планів, боргова гіпотеза, гіпотеза політичних витрат).

Сучасні дебати серед англо-американських дослідників, пов'язані з визнанням обліку як науки. В серпні 2006 р. на щорічних зборах AAA у Вашингтоні проф. Дж. Демскі та проф. Дж. Феллінгем виступили з доповідями на тему “Чи є бухгалтерський облік академічною дисципліною?”. Обидва автори зайняли однакову позицію, що на сьогодні бухгалтерський облік не є, хоча може і повинен бути академічною дисципліною, та займає достатньо низьке місце в ієрархії університетських дисциплін. Як зазначає з цього приводу проф. Дж. Демскі, на сьогодні бухгалтерські дослідження значною мірою є похідними, розгалуженими, та далекими від фундаментальних. Наші підручники інтелектуально неповноцінні. Наш інтелектуальний внесок в академію має асимптоту до нуля. Яким же чином зробити облік академічною дисципліною? [45, с. 9]. На думку автора є лише єдиний вихід – це повстання. Настав час винаходити, змінювати гру, відстоювати можливість присутності бухгалтерського обліку в академії [46, с. 9].

Чи існували подібні заклики в українському бухгалтерському науковому співтоваристві? Так, існували, однак, на жаль, в більшості випадків, лише заклики. Наприклад, у 2001 р. акад. М.Г. Чумаченко пропонував організувати спеціальний семінар фахівців для обговорення проблеми структури теорії бухгалтерського обліку [47, с. 44], однак ця ідея залишилась нереалізованою і навряд чи буде реалізована в подібній формі в майбутньому, оскільки на сьогодні спостерігається закінчення процесу “розмивання” базових основ бухгалтерського обліку, сформованого радянською обліковою школою, і при цьому відсутні відчутні зрушення в формуванні вітчизняними вченими нових теоретичних основ сучасної облікової системи, побудованої на засадах IAS/IFRS.

Дебати стосовно повноцінності бухгалтерського обліку як науки у порівнянні з іншими науками виникали і раніше. Наприклад у своїх дослідженнях проф. Р. Стерлінг [48, с. 39-41] визначив, що бухгалтерський облік зможе вирішити всі свої проблеми лише тоді,

⁴⁵ Demski J. Is Accounting an Academic Discipline? American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. / J. Demski. – Washington: AAA, 2006. – 10 p.

⁴⁶ Demski J. Is Accounting an Academic Discipline? American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. / J. Demski. – Washington: AAA, 2006. – 10 p.

⁴⁷ Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.

⁴⁸ Sterling R.R. Toward a Science of Accounting. Scholars Book Co / R.R. Sterling. – Houston, Texas. 1979. – 247 p.

коли він стане такою наукою як фізика. Можливо ця теза і є об'єктивною, оскільки використовуючи досвід проведення емпіричних досліджень в цій сфері можна підвищити інтелектуальну досконалість бухгалтерського обліку. Однак, що “Бухгалтерський облік є такою наукою як фізика” – це зовсім інша теза, яка потребує доведення, оскільки він спрямований на вивчення зовсім іншої реальності – господарської діяльності підприємства. З цією тезою якраз і не погодився проф. Е. Стемпа, який зазначав, що складність, значна кількість та варіативність шляхів, які ведуть від початкового вимірювання до множини можливих результатів, і неможливості демонстрації будь-яких формальних зв'язків між початком і закінченням “ланцюга вимірювань” є настільки глибоко відмінними від типової послідовності в фізичних науках, що відмінність між ними є не лише в градусах, а й у виді вимірювань. Тому немає жодних перспектив стосовно пошуку паралелей між бухгалтерським обліком і фізикою, оскільки природа фізичної дійсності повністю відмінна від дійсності, з якою мають справу бухгалтери [49, с. 25].

Позицію Е. Стемпа в цій суперечці також займає проф. М. Гаффікін, зазначаючи, що бухгалтерський облік стосується соціально сконструйованого світу, що пов'язаний з людською діяльністю, тому бухгалтерський облік ніколи не буде повністю об'єктивним, вільним від певних цінностей, що приписують фізичним наукам [50, с. 16]. Фактично це також і підтвердили Е.С. Хендріксен та М. Ван Бреда: “Облік – це творіння людини. Не існує жодних “правильних” шляхів його розвитку, оскільки він не породжений дослідженням фундаментальних істин. Це просто зручний спосіб здійснення певного порядку речей, що відповідає множині правил, які і повинні бути описані організацією, подібно до FASB” [51, с. 74].

Проф. Г. Портер та К. Нортон в цілому протиставляють бухгалтерський облік як соціальну науку з природничими науками, зокрема, з фізикою. Автори зазначають, що принципи обліку як соціальної науки значно відрізняються від правил, якими керуються фізичні науки. Принципи, якими керуються при складанні фінансової звітності, не мають природного походження, проте вони розвиваються для удосконалення умов ведення бізнесу [52, с. 23-24].

⁴⁹ Stamp E. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? / E. Stamp // Abacus. – 1981. – Vol. 17, No. 1. – P. 13-27.

⁵⁰ Gaffikin M.G.R. Accounting theory. – Pearson Education Canada, 2008. – 279 p.

⁵¹ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

⁵² Porter G.A. Financial accounting: impact on decision-makers / G. Porter, C. Norton. – Mason: South-Western, Cengage Learning, 2010. – 710 p.

З одного боку, позиція критиків тези проф. Р. Стерлінга є зрозумілою та правильною, що можна підтвердити тим, що бухгалтерський облік як наука не дозволяє за допомогою методичних засобів, які знаходяться в його розпорядженні, здійснити наукове відкриття. Оскільки науковим відкриттям є встановлення невідомих раніше, але об'єктивно існуючих закономірностей, властивостей та явищ матеріального світу, які вносять докорінні зміни у рівень наукового знання. Тобто бухгалтерський облік не може в силу своєї методологічної багатоваріантності – варіативності та мультиплікативності можливих результатів (за Е. Стемпом) виявити певні закони чи властивості, що можуть використовуватись іншими дисциплінами. Однак, така позиція не є беззаперечною, оскільки сучасні міждисциплінарні дослідження підтверджують зв'язок першого і другого принципів термодинаміки із принципом подвійного запису в бухгалтерському обліку. Подібного погляду також дотримується М.Ю. Медведєв: “Теорій створювалось просто неймовірна кількість, але всі вони “винаходились”, а не “вилучались із природи”, як це робили і продовжують робити фізики, хіміки і представники інших професій – сфер діяльності, що не піддаються в якості наукових дисциплін сумніву. Однак “вилучити із природи” можна не лише фізичну формулу, але і не менш “об'єктивний” закон обліку: як вже було сказано, вони виявляються неявним чином, але все ж таки виявляються, тому їх пошуки і не здаються нам безперспективним заняттям” [53, с. 153-164]. Враховуючи той факт, що подвійний запис був відкритий набагато раніше ніж принципи термодинаміки, можна констатувати, що наявний приклад якраз і дозволяє показати ті закономірності обліку, які знайшли використання в інших науках.

Іншим актуальним напрямом досліджень, який розглядається представниками англо-американської облікової школи, є нових пошук методологічних засобів, за допомогою яких слід розвивати науку бухгалтерський облік. І чи взагалі потрібно це робити, оскільки протягом тривалого історичного періоду вченими вже була застосована значна кількість методичних інструментів, які не призвели до кардинальних змін в обліковій практиці та не забезпечили формування універсальної теорії бухгалтерського обліку. Відповідь на це питання фактично була надана учасниками конференції “Інтелектуальні основи бухгалтерського обліку” [54], що проводилась у 2001 р. в Університеті

⁵³ Медведєв М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведєв. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.

⁵⁴ Some thoughts on the intellectual foundations of accounting / A Commentary by J.S. Demski, J. Fellingham, Y. Ijiri, Sh. Sunder. With an introduction and a conclusion by J. Glover, P.J. Liang. – Carnegie Mellon University, 2002. – 25 p.

Карнегі Меллон, де були визначені основні теорії, методи та методології, що починаючи з середини ХХ-го ст. були використані дослідниками в сфері бухгалтерського обліку для розробки його фундаментальних основ (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Пропозиції з удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку

<i>Автор (рік)</i>	<i>Запропонована методологія</i>
Р. Маттессіч (1964 р.), Ю. Ідзірі (1967 р.)	Математика
Т. Мок (1976 р.)	Формальна теорія вимірювання
Дж. Гонедес та Н. Допух (1974 р.), В. Бівер (1981 р.)	Теорія ринку капіталів
Дж. Демскі, Дж. Фелтам (1976 р.), Дж. Крістенсен, Дж. Демскі (2002 р.)	Підхід інформаційної економіки
Р. Уоттс, Дж. Циммерманн (1986 р.)	Позитивна теорія
Ш. Сундер (1997 р.)	Теорія контрактів

Враховуючи те, що даний перелік (табл. 1.2) був сформований у 2001 р., а також існуючі тенденції щодо розвитку бухгалтерського обліку в напрямі інтегрованого звітування, до його складу можна сміливо додати концепцію сталого розвитку, виходячи з якої облікова система має надавати інформацію не лише про фінансовий стан підприємства, його фінансові результати та здатність створювати вартість в майбутньому, а також і про його вплив на навколишнє природне та соціальне середовище. Виходячи з вищеведеного можна констатувати, що одним із напрямів розвитку і удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку є застосування нових теорій, методів і методологій, які підносять бухгалтерську науку на новий якісний рівень, дозволяючи вирішувати нові проблеми, що висуває перед ним сучасність.

1.2. Теорія бухгалтерського обліку в англomовних країнах

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку, в умовах його гармонізації та стандартизації, слід говорити про зіткнення світоглядів теоретиків-обліковців, які є представниками англо-американської та радянської облікової школи. На сьогодні склалась ситуація, в якій у НСБО впроваджені правила, принципи і стандарти, що базуються на засадах англо-американської моделі, однак загальна теорія бухгалтерського обліку, яка викладається студентам, в більшості випадків майже залишилась без змін та відповідає класичному радянському підходу. Внаслідок цього виникає невідповідність

теоретичних основ обліку з практикою його ведення на основі П(С)БО. Основні причини існування вищенаведеної проблеми стосуються відмінностей умов та особливостей історичного формування теорії бухгалтерського обліку в англomовних та пострадянських країнах.

В багатьох сучасних дослідженнях розкриваються загальні питання історичного розвитку бухгалтерського обліку (Р. Браун, Р. Браер, Дж.Р. Едвардс, В.М. Жук, С.А. Зефф, М.І. Кутер, Р. Маттессіч, Т.А. Лі, М.Ю. Медведєв, К. Напьер, Р.Х. Паркер, Г.Дж. Превіц, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, Р. Флейшманн, К.Ю. Циганков та ін.), однак питанню формування його теорії приділена недостатня увага. Серед вчених досі тривають дискусії з приводу того, яка з праць є першою повноцінною теоретичною роботою в сфері бухгалтерського обліку.

Особливостям розвитку англо-американської теорії обліку, яка була закладена в основу IAS/IFRS, майже не приділяється увага дослідниками. Визначальною працею в даному напрямі серед пострадянських вчених є праця Я.В. Соколова [55], яка по-своєму інтерпретується та поширюється багатьма іншими дослідниками, і вже фактично стало загальною характеристикою системи обліку в США та англomовних країнах в цілому. Однак, не применшуючи ролі та значимості цієї праці, в ній розкриті лише окремі моменти розвитку теорії обліку в англomовних країнах на основі літературних джерел, що характеризують розвиток теорії до 1970 рр. та не враховують досягнень “золотого віку” теорії бухгалтерського обліку і позитивної теорії обліку, нових нормативних теорій. Також особливості розвитку англо-американської теорії бухгалтерського обліку висвітлені в нечисленних перекладних виданнях [56; 57]. Вищенаведене зумовлює необхідність дослідження особливостей розвитку англо-американської теорії обліку та їх порівняння з розвитком теорії обліку в Україні. Виявлення особливостей історичного розвитку теорії обліку є ключем до вирішення проблем, які існують в бухгалтерському обліку на сучасному етапі. Проведення подібних досліджень може допомогти вирішити проблему неприйнятності й непристосованості “західних” облікових концепцій до української облікової практики.

Аналіз англomовних першоджерел з бухгалтерського обліку дозволив встановити, що питання теорії обліку почали розглядати в окремих посібниках ще з середини XVIII-го ст. Хоча рівень саме теоретичних досліджень в них був недостатньо високий, оскільки

⁵⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁵⁶ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

⁵⁷ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

посібники з обліку були складені шляхом опису існуючої на той час облікової практики, можна виділити наступні періоди в розвитку теорії обліку в англomовних країнах.

Початковий етап. У 1841 р. бухгалтер-практик К. Марш випустив книгу “Наука про подвійне книговедення ...”, в якій розглядалися окремі теоретичні питання обліку. К. Марш в роботі називає книговедення наукою про рахунки, яке є “Систематичним представлення всього, що винні нам, і всього, що ми заборгували, це наші кредитори і дебітори. Ціла наука будується на цих двох словах “дебітори” і “кредитори”. К. Марш також зазначав, що “Розуміння науки книговедення дозволяє пристосувати її до будь-якого бізнесу” [58, с. 10]. Цим автор підкреслював універсальність теорії обліку, викладеної ним у посібнику.

У 1873 р. у світ вийшла праця канадського бухгалтера і аудитора В. Орра “Бухгалтер Домініону чи новий метод викладання ірландського національного книговедення”. Ця праця є однією із найбільш цікавих робіт кінця ХІХ-го ст., оскільки в ній викладена значна кількість оригінальних ідей та умовиводів автора, які є продуктом його досвіду роботи за фахом. Перша глава роботи “Основні питання теорії та практики книговедення” побудована у формі “запитання-відповідь”, і розкриває такі питання теорії обліку: об’єкт та методи книговедення, сутність подвійного запису, види рахунків та їх сутність, переваги й недоліки простого і подвійного запису тощо. Відмінністю книги В.Р. Орра, як зазначає її редактор А. Дредж, є “наявність критики канадської преси та найкращих бізнесменів Домініону” [59].

У 1881 р. канадські автори С. Бітті та С. Клер в праці “Книговедення, за простим і подвійним записом” [60] розкрили значну кількість питань, що стосуються теорії обліку. Вже з самої назви книги видно, що авторами проведений аналіз та порівняння двох окремих науково-дослідних програм обліку, їх переваги та недоліки (відмінність фундаментальних принципів, видів рахунків, допоміжних та основних форм звітності тощо). С.Дж. Бітті та С. Клер у своїй праці розглядають, що є об’єктом книговедення, природу, види та форму рахунків, класифікацію рахунків.

У 1894 р. професор чистої математики Кембріджського університету А. Кейлі у праці “Принципи книговедення за подвійним

⁵⁸ Marsh C.C. The science of double-entry book-keeping, simplified by the application of an infallible rule for journalizing; calculated to insure a complete knowledge of the theory and practice of accounts. / C.C. Marsh. – Philadelphia: “Hogan & Thompson”, 1841. – 200 p.

⁵⁹ Orr W.R. The Dominion accountant or new method of teaching the Irish national book-keeping. / W.R. Orr. – Toronto: A. Dredge & CO., 1873. – 223 p.

⁶⁰ Beatty S.G. Book-keeping by single and double entry. Sixth Edition. / S.G. Beatty, C. Clare. – Toronto: W.J. Gage & Company, 1881. – 202 p.

записом” зазначає, що принципи книговедення за подвійним записом складають теорію, яка математично не є нецікавою: це – фактично подібно теорії раціональності Евкліда – абсолютно досконала теорія [61, с. 10]. Автор таким чином намагався підкреслити необхідність розвитку теоретичних основ обліку на рівні з математикою.

У ХІХ-му столітті з’явилися перші спроби розробки теоретичних проблем бухгалтерського обліку, однак вони були фрагментарними, в переважній більшості випадків авторами використовувався позитивістський підхід, який передбачав розвиток теорії обліку на основі опису існуючої на той час практики. Внаслідок цього, як зазначає проф. М. Гаффікін, “в кінці ХІХ-го ст. незадоволеність існуючими текстами наптовхнула деяких дослідників на більш інтелектуальне опрацювання предмету” [62, с. 5]. Ці напрацювання, що здійснювались у другій половині ХІХ-го ст. в руслі такого напрямку як “наука про рахунки”, забезпечили інтелектуальне та теоретичне підґрунтя, на основі якого змогла розвиватись бухгалтерська професія у США [63, с. 28-29].

Докласичний етап. Виокремлення назви “докласичний етап”, пов’язано з тим, що праці дослідників цього періоду мали значний вплив на більш пізню, класичну фазу розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах.

Першою повноцінною роботою з теорії бухгалтерського обліку була праця Ч.Е. Спрега “Філософія рахунків” [64], випущена у 1907 р., яка пройшла п’ять перевидань за наступні п’ятнадцять років і здійснила значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в англomовних країнах. Сам дослідник з цього приводу відзначав, що метою його трактату не є викладання мистецтва книговедення чи реєстрації трансакцій, оскільки це досить вдало описано в багатьох посібниках, випущених спеціалізованими навчальними закладами, та окремих інструкціях. На його думку необхідним є розвиток знань про наукові основи всіх систем, зокрема, і системи бухгалтерського обліку.

“Як галузь математичної і класифікаційної науки, принципи бухгалтерського обліку можуть бути визначені апріорними роздумами, і не залежати від звичаїв та традицій, які оточують мистецтво. Я

⁶¹ Cayley A. The principles of book-keeping by double entry. / A. Cayley. – Cambridge: University press, 1894. – 42 p.

⁶² Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970. / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

⁶³ McMillan K.P. The science of accounts: bookkeeping rooted in the ideal of science / K.P. McMillan // Accounting Historians Journal. – 1998. – Vol. 25, No. 2. – P. 1-33.

⁶⁴ Sprague Ch.E. The philosophy of accounts. Fourth edition. / Ch.E. Sprague. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 182 p.

намагався формулювати ці принципи просто і природно, без звертання до фіктивних способів представлення, але твердо дотримуватись фундаментальних рівнянь та їх підвидів” [65, с. 7]. Автором був введений термін “власність” (proprietorship), як колективний термін для всіх рахунків, що представляють собою вартість. Це дозволило йому сформулювати балансове рівняння “Активи = Зобов’язання + Власність”, на основі якого він розробив нову концепцію теорії капіталу – теорію власності. Таку теорію ще називали пропрієтарною теорією, де власник (proprietor) є центром інтересів обліку.

Під власністю Ч.Е. Спрег розумів капітал в обох розуміннях, в бухгалтерському та економічному, або просто як суму активів однієї із сторін балансу [66]. Хоча окремі ідеї Ч.Е. Спрега були вже раніше описані деякими авторами (наприклад, І.Ф. Шер також писав, що капітал є інтересом власника в конкретному підприємстві), однак саме Ч.Е. Спрег вперше побудував міцні теоретичні засади, об’єднавши ці окремі елементи в єдину систему. Внаслідок цього було одержано нові якісні результати, наприклад, що право власності збільшується через прибуток. Підхід, розроблений Ч.Е. Спрегом, на думку проф. М. Гаффікіна [67, с. 5], став домінантною думкою, представленою в багатьох працях, опублікованих в першій декаді ХХ-го ст.

У 1908 р. В.М. Коул опублікував роботу під назвою “Структура та інтерпретація рахунків для бізнесменів та студентів”, в якій значна увага була приділена принципам книговедення та бухгалтерського обліку, принципам обліку затрат. Автором розкриваються наступні теоретичні питання: відмінність між капіталом та доходом, відношення принципів та інтересів при оцінці, місце статистики в бухгалтерському обліку, принципи амортизації та капіталізації, основні характеристики та інтерпретація Балансу, а також принципи галузевого обліку (на залізниці, в банку, в трастах, в страхових компаніях, на фабриці, в муніципальних установах) [68].

У 1909 р. була випущена праця Г.Р. Хетфілда “Сучасний облік, його принципи і деякі його проблеми” [69]. Е. Хендріксен та М. Ван Бреда відносять її до видатних праць дослідників бухгалтерської думки,

⁶⁵ Sprague Ch.E. The philosophy of accounts. Fourth edition. / Ch. E. Sprague. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 182 p.

⁶⁶ Sprague Ch.E. The philosophy of accounts. Fourth edition / Ch.E. Sprague. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 182 p.

⁶⁷ Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

⁶⁸ Cole W.M. Accounts their construction and interpretation for business men and students of affairs / W.M. Cole. – Boston: Houghton Mifflin Company, 1908. – 345 p.

⁶⁹ Hatfield H.R. Modern accounting, its principles and some of its problems / H.R. Hatfield. – New York: D. Appleton and company, 1909. – 367 p.

яка стала фундаментом для багатьох подальших теоретичних досліджень [70, с. 66], а М.Дж. Мамфорд називає Г.Р. Хетфілда одним із основних засновників сучасного бухгалтерського обліку та піонером академічного обліку [71, с. 151]. Проф. Г. Веймайр та С. Басу зазначають, що ця книга була однією з провідних книг того часу, та написана першим повним університетським професором з бухгалтерського обліку в історії США [72, с. 124].

У своєму дослідженні Г.Р. Хетфілд використовував ідеї Ч.Е. Спрега, розглядаючи облік через теорію власності. Він розглядав фундаментальні рівняння книговедення, розвиток системи рахунків, пропонував власну класифікацію, принципи подвійного бухгалтерського обліку, принципи оцінки активів та витрат, теоретичні основи обліку нематеріальних активів та гудвілу, економічне значення амортизації та її відображення в обліку, теорію калькулювання тощо.

У 1918 р. виходить в світ спільна праця проф. В.Е. Петона та Р.Е. Стевенсона “Принципи бухгалтерського обліку”, яка фактично дозволяє на сьогодні говорити про рівень розвитку теорії обліку на той час. Авторами була розкрита природа та можливості бухгалтерського обліку, необхідність проведення бухгалтерського аналізу діяльності підприємства, визначена відмінність бухгалтерського обліку від статистики та підкреслено необхідність розробки теорії обліку. Проф. В.Е. Петон та Р.Е. Стевенсон виявили наступні основні проблеми обліку: необхідність визначення доходу власника акцій на момент встановлення розміру його частки; вплив на облік інтересів працівників та інвесторів; нерозробленість обліку затрат, який дозволяє визначати ефективність бізнес-процесів підприємства [73, с. 13].

У 1914 р. вийшла в світ праця А.Л. Дікінсона “Бухгалтерський облік, практика і процедури”, яка на сьогодні відноситься до класичних творів з теорії обліку в американській літературі. В роботі автор намагався уникнути простого обговорення існуючої облікової практики та здійснив значні теоретичні узагальнення стосовно принципів і методів обліку. А.Л. Дікінсоном розглядалися наступні теоретичні питання бухгалтерського обліку: основи розуміння принципів обліку; підходи до оцінки статей балансу за поточною вартістю, що вважалось на той час “наріжним каменем” бухгалтерського обліку; проблеми

⁷⁰ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

⁷¹ Mumford M.J. An historical defence of Henry Rand Hatfield / M.J. Mumford // Abacus. – 1980. – P. 151-157.

⁷² Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / G. Waymire, S. Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. Research Paper No. 08-33. – P. 1-159.

⁷³ Paton W.A. Principles of accounting / W.A. Paton, R.A. Stevenson. – The Macmillan Company, 1918. – 685 p.

консолідації звітності; теоретичні аспекти бухгалтерської оцінки та амортизації; вплив культурного фактору на розвиток бухгалтерського обліку.

У 1919 р. в праці П.-Дж. Ескерра “Прикладна теорія рахунків” [74] висвітлювались принципи простої та подвійної системи книговедення, проведено їх порівняння, розглянуті потрійна та четверна система (логісмографія та статмографія), запропонована власна класифікація рахунків, розкрито теоретичні аспекти обліку активів та зобов’язань, особливості складання фінансової звітності за умов використання простої та подвійної системи обліку, особливості складання консолідованого балансу, теоретичні аспекти обліку при ліквідації підприємства. Особливо слід відзначити, що автором розглядалися питання обліку різних активів нематеріальної природи – гудвілу, патентів, торговельних марок, копірайтів та франшиз, а також проблеми формування “Звіту про справи” (The statement of affairs) або як його ще називали – звіту одержувача. Цей звіт дозволяв встановити, яку реальну кількість і вартість активів та зобов’язань має підприємство для погашення вимог, які можуть виникнути. Структура звіту була наступною (табл. 1.3).

Таблиця 1.3. Структура “Звіту про справи”

<i>Актив</i>			<i>Пасив</i>		
Статті активу	Балансова вартість	Реалізаційна оцінка	Статті пасиву	Балансова вартість	Реалізаційна оцінка

Оцінку статей звіту проводили оцінювачі. В результаті виникнення розходжень між книжною вартістю активів і зобов’язань та вартістю, встановленою оцінювачами, складався рахунок дефіциту (“Deficiency Account”). Застосування такого звіту дозволяло виявити резерви діяльності підприємства, а також визначити той результат, який може бути одержаний при фіктивній ліквідації підприємства. Дослідження досвіду використання такого звіту є особливо актуальним в умовах активного розвитку інжинірингової теорії обліку (В. І. Ткач, М. В. Шумейко) та впровадження поняття “чисті пасиви”.

У 1920 р. була опублікована робота Е. Сальєрса “Теоретичні і практичні принципи рахунків” [75]. Це була одна із перших робіт, присвячених принципам ведення записів на облікових рахунках. В ній висвітлювались наступні теоретичні питання обліку: цілі рахунків, функції і класифікація господарських операцій, теорія нарахувань і

⁷⁴ Esquerre P.-J. The applied theory of accounts. Ninth printing. / P.-J. Esquerre. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 575 p.

⁷⁵ Saliere E.A. Accounts in theory and practice principles. First Edition. / E.A. Saliere. – New York: Mcgraw-Hill Book Company, Inc., 1920. – 301 p.

майбутніх платежів, будова та інтерпретація Балансу і Звіту про прибутки і збитки, теорія бухгалтерського обліку в товариствах та корпораціях тощо.

Також у 1920 р. вийшла праця Г.Д. Грілі “Теорія рахунків” у колективному тритомному виданні “Бухгалтерський облік для бізнесу”. В ній були розкриті фундаментальні принципи ведення обліку та підготовки звітності, теоретичні аспекти методів обліку, що застосовуються на практиці. Автором наводились визначення ключових облікових термінів – трактування різноманітних організаційно-правових форм ведення бізнесу, активів, зобов’язань і капіталу, прибутків та збитків. Капіталу, як об’єкту бухгалтерського обліку, автором присвячено окремих розділ роботи. Г.Д. Грілі розглянув теоретичні аспекти амортизації в обліку, особливості обліку в корпоративному секторі, розробив власну класифікацію рахунків. Проф. Л. Голдберг [76, с. 112] зазначає, що Г.Д. Грілі був одним із перших американських науковців, який відверто захищав теорію господарської одиниці.

Проф. Г.Р. Хетфілд [77, с. 85], виступаючи на щорічних зборах Американського інституту бухгалтерів-експертів у 1927 р., визнав значний прогрес у сфері бухгалтерського обліку на початку ХХ-го ст. в США. На його думку це було пов’язано з появою серйозної наукової літератури. В Англії піонерами в цій сфері можна вважати Л.Р. Діксі та Ф.В. Пікслі, зокрема, останнім було випущено двотомний “Бухгалтерський словник (різностороння енциклопедія і керівництво з усіх питань, пов’язаних з роботою бухгалтера)”, який може свідчити про рівень розвитку бухгалтерського обліку в Англії на той час. Наукові дискусії щодо теоретичних засад обліку в США були розпочаті Ч.Е. Спрегом та В.М. Коулом.

Аналізуючи внесок представників цього етапу (В.М. Коул, П.-Дж. Ескерр, А.Л. Дікінсон, Г.Р. Хетфілд, Р.Б. Кестер, Р.Х. Монтгомері, Ч.Е. Спрег, Дж.Р. Уайлдмен), Х. Джонсон визнає, що їх праці значно трансформували фінансовий облік в США [78, с. 122-123]. Основними здобутками вчених-бухгалтерів на початку ХХ-го ст. Г.Дж. Превітц [79, с. 3] вважає теорію власності (пропріетарну), що базується на змінних

⁷⁶ Goldberg L. An inquiry into the nature of accounting (dimensions of accounting theory and practice). / L. Goldberg. – Iowa City: American Accounting Association, 1965. – 369 p.

⁷⁷ Гэтфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г.Р. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 1. – С. 83-85.

⁷⁸ Johnson H. Doctoral research / H. Johnson // The Accounting Historians Journal. – 1977. – Vol. 4, Num. 1. – P. 121-125.

⁷⁹ Previts G.J. Frameworks of american financial accounting thought: an historical perspective to 1973 / G.J. Previts // The accounting historians journal. – 1984. – Vol. 11, No. 2. – P. 1-19.

цінах, методологію подвійного запису, а також бухгалтерську звітність на основі рахунків номінальних балансів та рахунків діяльності.

Класичний етап. Пошук принципів (1920-1939 рр.). Виділення самої назви “класичний” етап означає, що результати наукових пошуків, одержані в ці роки, були покладені в основу того, що на сьогодні переважно розуміється під бухгалтерським обліком та його методологією. Виділення першого підетапу пов’язано з тим, що саме в цей період здійснюється пошук основних законів чи правил бухгалтерського обліку, які мають стати міцною основою для ведення обліку на практиці.

Родоначальником цього етапу є В.Е. Петон, який у 1922 р. опублікував працю “Теорія бухгалтерського обліку: із спеціальними рекомендаціями для корпоративних підприємств” [80], яка, на думку Е. Хендріксена та М. Ван Бреда [81, с. 66] і за сучасними уявленнями є радикальною. Причиною написання цієї праці автор визначає той факт, що техніка обліку в той час відповідала умовам розвитку великих підприємств, однак теорія обліку далеко відставала від практики, а основною метою книги автор визначив спробу переформування теорії обліку, щоб вона відповідала потребам та умовам функціонування великих корпорацій.

Проф. В.Е. Петоном був застосований індивідуальний підхід (сам автор називав його постулативним), якому присвячена глава XX “Постулати бухгалтерського обліку”. Він полягає в тому, що автором виділено фундаментальні постулати (припущення), які використовуються бухгалтером при здійсненні оцінки та професійного судження в бухгалтерському обліку. Розгляд та аналізу постулатів, можливості їх використання, були викликані не бажанням доведення необхідності їх виключення, а були викликані необхідністю пошуку обмежень при їх застосуванні. В.Е. Петон виділив та провів критичний аналіз наступних постулатів: господарської одиниці, безперервності діяльності, рівності балансу, фінансових умов і балансу, вартості на основі затрат, визнання доходів і витрат за принципом нарахування.

Револьюційними були погляди автора стосовно оцінки активів. Він наголошував на необхідності відображення на рахунках обліку будь-яких змін вартості активів. На його думку, невідображення зміни вартості активів у грошовому вимірнику в існуючій системі обліку є значним її обмеженням. Дослідник запропонував відображати

⁸⁰ Paton W.A. Accounting theory: with special reference to the corporate enterprise / W.A. Paton. – New York: The Ronald Press Company, 1922. – 499 p.

⁸¹ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

короткострокові активи за первісною (історичною) вартістю, а для довгострокових активів використовувати інші оцінки.

З часом внесок проф. В.Е. Петона в розвиток бухгалтерського обліку як науки та професійної діяльності був достойно оцінений в академічних колах, про що свідчить визнання В.Е. Петона у 1987 р. американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів “Найкращим освітянином у сфері обліку у ХХ-му ст.”. Він також був засновником журналу “The accounting review”, та його першим редактором протягом 1926-1929 рр. Основним науковим досягненням В.Е. Петона вважається те, що він був першим серед теоретиків бухгалтерського обліку, який при представленні фінансового стану компанії здійснював не тільки опис належних підприємству активів та зобов’язань власників, а й почав враховувати вплив таких економічних факторів як інфляція та відсоткова ставка.

У 1927 р. Г.Р. Хетфілд опублікував працю “Бухгалтерський облік, його принципи та проблеми” [82], в якій став на захист застосування в бухгалтерському обліку оцінки за історичними витратами, а також використання принципу консерватизму – найнижчої з ринкової оцінки чи оцінки за собівартістю (“lower of cost or market”) для оцінки запасів, що не було його власним винаходом, а було запозиченням з практики США та Німеччини. Як зазначає проф. Р. Брайер [83, с. 6], Г.Р. Хетфілд використовував теорію вартості К. Маркса, але дотримувався догматичного теоретичного агностицизму і став відомим завдяки ідеї “відносної правди” в бухгалтерському обліку, оскільки “прибуток” був ілюзорною, нескінченно суперечливою інтелектуальною ідеєю.

Про необхідність розробки ґрунтовної теорії бухгалтерського обліку Г.Р. Хетфілд наголошував у виступі на щорічних зборах Американського інституту бухгалтерів-експертів у 1927 р. До таких основних проблем бухгалтерського обліку він відніс наступні: відсутність уніфікованої облікової термінології; відсутність узгодженої позиції щодо застосування єдиної оцінки в бухгалтерському обліку, яка б відповідала його цілям. Автором піднімається проблема застосування оцінки за собівартістю та ринкової оцінки в бухгалтерському обліку; проблема уніфікації балансів, та підходів до їх складання, що існують на практиці; проблема вибору конкретного методу нарахування амортизації [84, с. 181].

⁸² Hatfield H.R. Accounting, its principles and problems / H.R. Hatfield. – New York, 1927. – 394 p.

⁸³ Bryer R.A. Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB’s conceptual framework. Part one: from the rise of ‘big business’ to the stock market crash of 1929. / R.A. Bryer. – Coventry: Warwick Business School, University of Warwick, 2007. – 76 p.

⁸⁴ Гэтфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 179-181.

У 1929 р. вийшла праця Дж.Б. Кеннінга “Економіка бухгалтерії: критичний аналіз теорії бухгалтерського обліку”, в якій автор першим розробив концепцію для вимірювання та оцінки активів тільки на основі майбутніх очікувань. Як і робота В.Е. Петона, праця Дж. Кеннінга була побудована на основі його дисертації на здобуття ступеня доктора філософії, і вплинула на багатьох авторів, які в подальшому проводили дослідження в сфері бухгалтерського обліку.

Дослідження Дж.Б. Кеннінга представляло значний інтерес тим, що воно було написано не бухгалтером, а економістом, оскільки автор передусім був спеціалістом з економіки. Як зазначає проф. Г. Веймайр [85, с. 124], це була перша спроба розуміння економістом теорії бухгалтерського обліку з метою її врегулювання з економічною теорією того часу. Сам Дж.Б. Кеннінг не був “плодовитим” автором в сфері обліку, його науковий доробок налічує лише одну книгу та п’ять наукових статей, присвячених обліковій тематиці. Однак, завдяки цим роботам він разом з В.Е. Петоном вважається засновником сучасної теорії бухгалтерського обліку в США.

Працю Дж.Б. Кеннінга умовно можна поділити на дві частини, перша з яких була присвячена критиці існуючої на той час облікової практики з позиції користувача облікової інформації, оскільки як економіст він досліджував питання макроекономіки. Друга – необхідності удосконалення системи вимірювання в обліку на основі теорії І. Фішера. На його думку існували наступні проблеми в теорії обліку: відсутність узгодженості з економістами у використовуваній термінології; дезінформованість відносно облікового консерватизму; недостатність дискусій щодо природи доходу; неможливість визнання гудвілу активом тощо.

Проф. Дж.Б. Кеннінг у своїх дослідженнях підняв два найважливіших питання – оцінка активів та вимірювання прибутку. Його коментарі по цих питаннях, а також визначення активів і пасивів до сьогоднішнього дня згадуються в меморандумах FASB [86, с. 66].

У 1931 р. вийшла праця ДР Скотта “Культурне значення рахунків”, в якій автор відстоював ідею, що бухгалтерський облік є основним засобом політичного і економічного контролю в суспільстві. Як пише Р. Елам, він дійшов висновку, що “Наша культура існувала в час відносного безладу, оскільки ринок ще не був первинною силою управління в межах наших інституцій. Облік як рухомий склад

⁸⁵ Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / G. Waymire, S. Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. Research Paper No. 08-33. – P. 1-159.

⁸⁶ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

наукового методу має замінити ринок як синтез інституцій, які складають нашу культуру” [87, с. 51].

На думку М.А. Ковалескі та М.В. Дірсмита [88, с. 1] праця ДР Скотта є одним з перших істотних робіт, в якій було прогнозовано появу кризи в сфері його досліджень, а також виділено проблеми і запропоновано шляхи їх вирішення для виходу з такої кризи. Р. Елам [89, с. 57] через точність прогнозів прозвав ДР Скотта Дельфійським оракулом бухгалтерського обліку. Свої дослідження ДР Скотт базував на працях М. Вебера, Т. Веблена, Ф. Тейлора та інших вчених-інституціоналістів, які вивчали зміни ролі суспільства та економічних організацій. На його думку, саме така зміна відносин між економічними організаціями та суспільством стала причиною появи фундаментальних загроз для проведення досліджень в обліку.

З позиції проф. Г.Дж. Превітца [90, с. 2] ДР Скотт вперше обґрунтував соціальну значимість бухгалтерського обліку. ДР Скотт передбачив появу соціальної точки зору, яка визнала науковий метод і об’єктивний аналіз як об’єднану філософію нашої культури. Проф. А. Ріаі-Белькауі називає ДР Скотта розробником етичного підходу в теорії обліку, ядром якої є справедливість, правосуддя, рівність і довіра [91, с. 113].

В цілому можна констатувати, що ДР Скотт став одним із перших вчених обліковців-інституціоналістів. Досліджуючи зміни культурних інститутів він виявив, що вони відбуваються періодично, а між змінами знаходиться етап відносної стабільності, коли суспільство (культура), знаходиться в гармонії із взаємопов’язаним середовищем. Однак до змін середовища існуючі наукові абстракції та теорії не поспішають пристосовуватись. У 1920-х рр. в США якраз і був час таких змін. На нашу думку, в Україні також настав такий етап змін, коли середовище системи обліку змінилось у двох векторах – формаційному і цивілізаційному. І якщо пристосування обліку до ринку (формаційний вектор) поступово відбулось завдяки активному використанню при розробці П(С)БО, а також безпосередньому впровадженню МСФЗ, то руху (змін) за цивілізаційним вектором фактично не відбувається, що зумовлює необхідність проведення ґрунтовних досліджень в цій сфері.

⁸⁷ Elam R. The cultural significance of accounts the philosophy of DR Scott / R. Elam // The Accounting Historians Journal. – 1981. – Vol. 8, No. 2. – P. 51-59.

⁸⁸ Covaleski M.A. Maintaining accounting as the paramount interest in accounting research: re-examining the contributions of DR Scott / M.A. Covaleski, M.W. Dirsmith // The Accounting Historians Journal. – 1991. – Vol. 18, № 1. – P. 1-19.

⁸⁹ Elam R. The cultural significance of accounts the philosophy of DR Scott / R. Elam // The Accounting Historians Journal. – 1981. – Vol. 8, No. 2. – P. 51-59.

⁹⁰ Previts G.J. Frameworks of american financial accounting thought: an historical perspective to 1973 / Gary John Previts // The accounting historians journal. – 1984. – Vol. 11, No. 2. – P. 1-19.

⁹¹ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. / A. Riahi-Belkaoui. – Thompson Learning, 2004. – 598 p.

ДР Скотт був активним членом ААА і американської асоціації університетських професорів. У 1936 р. ААА, зокрема групою вчених на чолі з Е. Колером, було опубліковано нормативне Тимчасове положення з принципів бухгалтерського обліку” (“A Tentative Statement of Accounting Principles”), одним із коментаторів якого був ДР Скотт. Як зазначає проф. М.Р. Метьюс [92, с. 49], ДР Скотт достатньо критично ставився до тимчасового положення, оскільки воно створювало ґрунт для негнучкої практики, яка не буде реагувати на економічні та соціальні зміни. На його думку це положення, будучи прийнятим, призведе до гальмування розвитку бухгалтерського обліку, оскільки воно фактично не передбачає ніякого конструктивного розвитку теорії бухгалтерського обліку, тобто того, що, має складати основу такого документу.

Слід враховувати, що з приходом до влади в США Ф. Рузвельта всього через три місяці “фінансовий світ невтручання” перетворися на світ жорсткого регулювання [93, с. 48], що не могло не вплинути на формування теорії бухгалтерського обліку, зокрема, на розвиток нормативного підходу в формуванні теорії обліку.

У 1938 р. комісія у складі Т. Сендерса, Г. Хетфілда та А. Мура на замовлення “Haskins & Sells Foundation” опублікувала позитивне “Положення про принципи обліку” у формі монографії з метою формулювання принципів і правил ведення обліку. Основою при написанні монографії виступив аналіз існуючої практики. Автори зосередили свою увагу більше на кодифікації бухгалтерської практики, аніж на аналізі індивідуальних методів, при цьому не дуже критично проводячи дослідження відносно існуючих методів обліку. Як зазначають проф. Г. Веймар та С. Басу ця книга викликала значні суперечності при її виході, оскільки автори використали ненормативний підхід при визначенні принципів обліку, які базувались на конвенціях, що розвивались на практиці [94, с. 125]. Хоча, незважаючи на це, книга стала авторитетним джерелом для багатьох членів комітету з бухгалтерських процедур (САР) [95, с. 4].

⁹² Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

⁹³ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

⁹⁴ Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / G. Waymire, S. Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. Research Paper No. 08-33. – P. 1-159.

⁹⁵ King T.T. A comparison of the impact of Accounting research study no.3 “A tentative set of broad accounting principles for business enterprises” and Accounting research study No.7 “Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises” / T.T. King, E.L. Slocum // Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences. – February 17-21, 2000. – Vol. 7, Num. 1. – 477 p.

У 1939 вийшла робота К. Макніла “Правда в бухгалтерському обліку” [96], яка була однією з перших повноцінних нормативних робіт в теорії бухгалтерського обліку. За словами проф. Г. Веймайра та С. Басу [97, с. 118] це була достатньо рання атака на систему обліку на основі історичних затрат, з якої походять багато положень щодо справедливої оцінки статей балансу, розкритих в концептуальній основі FASB. Автор одним із перших в англomовній літературі запропонував використовувати до оцінки активів в фінансовій звітності підхід, що базується на поточній ринковій вартості.

К. Макніл був революціонером, оскільки в цілому його робота була сукупністю критичних заяв щодо існуючої бухгалтерської практики. Його робота містить значну критику існуючої на той час практики. Він вважав, що функцією бухгалтерського обліку є відображення економічної правди. Але фінансова звітність не відображала правду, а лише вводила в оману інвесторів та кредиторів. Зокрема, він зазначає, що принцип історичної собівартості та конвенція консерватизму не дозволяють у фінансовій звітності відображати справжній правдивий фінансовий стан та операційні результати діяльності [98].

Завершенням періоду слід вважати працю С. Гілмена “Бухгалтерські концепції прибутку” (1939 р.) у якій вперше в теорії обліку було перенесено основну увагу при вивченні фінансової звітності з “Балансу” на “Звіт про прибутки і збитки”. Однією з основних заслуг С. Гілмена було розмежування понять “правила”, які можуть бути створені, і “принципи”, які мають бути ідеальною, універсальною конструкцією. Автор відмітив існування загальної тенденції, за якою багато дослідників, що претендують на дослідження принципів обліку, навіть в термінологічному покажчику не містять самого слова “принципи” [99, с. 67]. Також слід зазначити, що саме С. Гілменом вперше до принципів (концепцій) бухгалтерського обліку в США був віднесений принцип обачності.

Праця С. Гілмена відображає серйозну і всебічну спробу розглядати вимірювання доходу в бухгалтерському обліку з позиції історичного розвитку облікової практики і принципів [100, с. 124]. Автор

⁹⁶ Macneal K. Truth in accounting. First Edition. / K. Macneal. – Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1939. – 334 p.

⁹⁷ Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / G. Waymire, S. Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. Research Paper No. 08-33. – P. 1-159.

⁹⁸ Kabir M.N. Normative accounting theories / M.N. Kabir // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=765984>.

⁹⁹ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

¹⁰⁰ Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / G. Waymire, S. Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. Research Paper No. 08-33. – P. 1-159.

намагався вивести теорію оцінки в обліку на основі позитивістського підходу. Як зазначають М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, такий спосіб наукових досліджень використовували усі дослідники цього періоду: “Для дослідників ... був притаманний позитивістський підхід до побудови теорії, який, як правило, створює замкнений цикл “практика-теорія-практика”, що сприяє продовженню використання сумнівних та застарілих методів” [101, с. 47].

Внеском вчених розглянутого періоду (С. Гілмен, А.Ч. Літлтон, А. Мур, В.Е. Петон, Т.Г. Сендерс, Г.Р. Хетфілд) є детальний опис бухгалтерських конвенцій, зокрема, принципу консерватизму, концепції матеріальності, принципів послідовності, господарської одиниці, відповідності [102, с. 36], а також зміна формулювання цілі бухгалтерського обліку і призначення звітності [103, с. 66], коли основними користувачами фінансової інформації почали вважатись не менеджери і кредитори, а інвестори і акціонери. Внаслідок цього відбулось зниження ролі балансу як звіту про цінності (вартості); зростання ролі звіту про прибутки та збитки і значення поняття прибутку; поява необхідності більш повного опису і введення приміток і доповнень до неї; зростання уваги до змістовності і послідовності звітних даних, особливо даних про прибуток [104, с. 66].

В даний історичний період, в рамках якого було виділено вищерозглянутий підетап, відбувались значні зрушення в економічній системі США, що характеризувались небувалим розвитком корпоративного сектору. Як наслідок, практика обліку набагато випередила теорію, що зумовило розвиток теорії на основі аналізу “того, що є” – за позитивістським підходом. Результатом застосування такого підходу стало поступове формування значної кількості різнопланових неуніфікованих теорій, які досить важко було об’єднати у єдину загальнотеоретичну конструкцію.

Уніфікація обліку (1939-1960 рр.). Відправною точкою у виділенні цього підетапу став 1939 р., коли Комітет з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів приступив до випуску бюлетенів, що містили положення з уніфікації обліку. З 1942 р. Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу також випустив серію рекомендацій, але достатньо загального характеру. Детальний перелік бюлетенів і рекомендацій наведено в праці М.Р. Метьюса та

¹⁰¹ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

¹⁰² Deegan C. Financial accounting theory / C. Deegan. – McGraw Hill Australia, 2004. – 441 p.

¹⁰³ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

¹⁰⁴ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

М.Х.Б. Перери [105, с. 55-56]. Випуск таких нормативних облікових документів окреслив загальну тенденцію за якою почав розвиватись бухгалтерський облік у 1940-60 рр., яка “задала нормативний тон” для проведення досліджень у сфері обліку.

Причиною широкого розвитку нормативного підходу в цей період Р. Уоттс та Дж. Циммерманн визначають те, що після випуску Закону “Про істину в цінних паперах” 1933 р. та Закону “Про цінні папери” 1934 р., що регулювали розкриття інформації корпораціями, які випускають цінні папери, що вносяться в лістинг на фондових біржах, теоретики обліку стали більше заінтересованими в обґрунтуванні того, що повинно відображатись підприємствами у звітності [106, с. 4-5].

Публікація у 1940 р. монографії В.Е. Петона та А.Ч. Літлттона “Вступ до корпоративних стандартів бухгалтерського обліку” надала ще більшої академічності обліку як науці. Ця монографія фактично підтримувала ідеї, які були закладені в Тимчасовому положенні (1936 р.). Вона базувалась на фундаментальному припущенні, що бухгалтерський облік є розподільчим процесом, який ведеться на основі концепції відповідності із використанням моделі оцінки на основі історичних затрат. Основним наміром дослідників при написанні монографії була побудова концептуальної основи, на основі якої мали вже бути побудовані стандарти обліку з метою усунення напруженості, яка існувала між академічною спільнотою і професійними бухгалтерами в США.

Монографія мала значний успіх та була розпродана десятками тисяч примірників, в подальшому вона мала багато перевидань. Як зазначає М. Гаффікін [107, с. 8], це була одна із найзначніших робіт в бухгалтерській літературі, написана двома найвпливовішими професорами з обліку в США, яка мала свідомий теоретичний підхід. Вона до цих пір використовується в деяких університетських курсах.

На особливу увагу в ній заслуговує авторський розвиток сутності понять витрат і доходів [108, с. 64], використовувана авторами концепція відповідності доходів і витрат, що було відмінним від робіт того часу, пропагувала застосування теорії господарської одиниці в обліку [109,

¹⁰⁵ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

¹⁰⁶ Watts R. Positive accounting theory / R. Watts J. Zimmerman. – Prentice-Hall – 1986. – 388 p.

¹⁰⁷ Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970. / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

¹⁰⁸ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с., с. 64.

¹⁰⁹ Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970. / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

с. 8]. Багатьма авторами, наприклад, Ж. Као [110], ця праця вважається основоположником процесу сучасної стандартизації обліку, що пояснюється проблемними питаннями, які розглядалися авторами в роботі: необхідність створення бухгалтерських стандартів; яким повинен бути характер стандартів; обґрунтування припущень, що покладені в основу стандартів; розробка окремих стандартів для витрат, прибутку, доходів; розгляд окремих питань, пов'язаних з інтерпретацією бухгалтерських стандартів, наприклад, вартість проти цінності тощо.

З метою уніфікації фінансової звітності у різних галузях (прибуткових, неприбуткових, державних, дивізійних структурах, корпораціях та ін.) у 1946 р. В.Дж. Ваттером була випущена праця “Фондова теорія бухгалтерського обліку та її значення для фінансової звітності” [111]. У ній автор поставив під сумнів теорії капіталу, що до цього часу використовувались в обліку (пропріетарна теорія і теорія господарської одиниці) та розвинув фондову теорію капіталу, за якою господарююча одиниця називається фондом, що включає в себе певну сукупність активів та зобов'язань, а також обмежень, що представляють певну економічну діяльність. Причиною необхідності формування нової теорії він називав її спрямованість на персоналізацію бухгалтерської інформації. Центром інтересів має бути не власник, а діяльність. Він визначив групу активів, зобов'язань та інших обмежень, які за своєю функцією пов'язані з фондом. Одержуючи інформацію про різні фонди управлінець зможе мати кращі бюджетні вимірники витрат та надходжень. Як зазначають Е. Хендріксен та М. Ван Бреда [112, с. 302], В. Ваттером були запропоновані спеціальні звітні форми, де відображався стан ліквідності фірми. Вони повинні були показувати очікувані джерела і обмеження у використанні тих чи інших активів чи джерел утворення грошових коштів.

У 1950 р. В. Ваттером була випущена інша праця – “Управлінський облік”, яка базувалась на досвіді викладання цього курсу в навчальних закладах. В подальшому вона стала моделлю для всіх посібників з управлінського обліку на наступні тридцять років [113, с. 125]. Підтвердженням цього є той факт, що ця книга надалі мала

¹¹⁰ Cao Zh. Book Review: W.A. Paton and A.C. Littleton: An introduction to corporate Accounting Standards / Zh. Cao // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.148.15&rep=rep1&type=pdf>

¹¹¹ Vatter W.J. Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports / W.J. Vatter. – University of Chicago Press, 1947. – 147 p.

¹¹² Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

¹¹³ Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / G. Waymire, S. Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. Research Paper No. 08-33. – P. 1-159.

вісімнадцять перевидань. Хоча при її першій публікації вона вийшла в м'якій обкладинці, оскільки видавець не був впевнений, що робота автора буде використовуватись в університетах. Книга В. Ваттера була унікальною для 1950-х рр., оскільки в більшості праць цього напрямку висвітлювались підходи до оцінки майна, а В. Ваттер акцентував свою увагу на бюджетуванні та управлінському контролі. Автор був переконаний, що інформація з системи управлінського обліку повинна надаватись лише для внутрішніх користувачів, а не для зовнішніх.

У 1953 р. вийшла монографія А.Ч. Літтлтона “Структура теорії бухгалтерського обліку” [114], в якій протиставлялись індуктивні та дедуктивні підходи до формулювання основних принципів бухгалтерського обліку. Це дозволяло встановити, як можуть розвиватись принципи бухгалтерського обліку і можуть бути виявлені нові принципи завдяки індукційному підходу. Автор використав для побудови власної теорії п'ять основних припущень, перші чотири з яких були принципами підприємства (принцип послуг підприємства, принцип господарської одиниці, принцип періодичності діяльності підприємства, принцип відповідності підприємницьких зусиль (витрат) та досягнень (доходів)), а п'яте – припущення безперервності діяльності. Застосування індукційного підходу стало визначальною відмінною рисою цієї монографії від колективної праці, написаної А.Ч. Літтлтоном у 1940 р. у співаторстві з В.Е. Петоном.

Основною ціллю бухгалтерського обліку А.Ч. Літтлтон вважав визначення доходу за окремий період шляхом відповідного розподілу витрат і надходжень. Первинною формою фінансової звітності він вважав Звіт про доходи, а Баланс – формою, що має вторинне значення. У своїй праці він також підняв деякі філософські проблеми, такі, як природа теорії бухгалтерського обліку, відношення між теорією бухгалтерського обліку та практикою.

З кінця 1950-х рр. Американським інститутом бухгалтерів почали видаватись рекомендації для членів організації та інших заінтересованих осіб. Як зазначають Е.С. Хендріксен та М. Ван Бреда [115, с. 68], їх випуск переслідував вирішення проблем в наступних напрямках: прийняття постулатів обліку; формулювання принципів; розробка інструкцій по застосуванню принципів в різноманітних ситуаціях; дослідження проблем.

¹¹⁴ Littleton A.C. Structure of accounting theory / A.C. Littleton. – Urbana, Ill.: American Accounting Association, 1953. – 234 p.

¹¹⁵ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

У 1961 р. А.Ч. Літлтоном було випущено об'ємну працю “Нариси з бухгалтерського обліку” [116], яка складалась з доопрацьованих уривків його попередніх праць та статей. Вона окреслила його світоглядне бачення процесу історичного розвитку бухгалтерського обліку, його сучасного стану, та в ній було сформульовано перспективи подальшого розвитку та напрями удосконалення бухгалтерського обліку як науки, професійної діяльності та навчальної дисципліни. В частині теорії обліку автор розглянув ідеологічні аспекти її формування, теоретичні аспекти обліку капіталу, особливості облікової оцінки в умовах цінкових коливань, роль професійних суджень та здійснення вибору серед облікових альтернатив, а також присвятив значну увагу аналізу сутності принципів бухгалтерського обліку.

У 1961 р. комітетом під керівництвом М. Муниці було випущено ARS № 1 “Базові постулати бухгалтерського обліку” як спробу задовольнити рекомендації спеціального комітету відносно розвитку основних концепцій, покладених в основу бухгалтерського обліку. В цій монографії було сформульовано чотирнадцять постулатів, які характеризували те, що має або що повинно впливати на існуючу облікову практику. Один із членів комітету, Л. Спейсек, зазначав, що ціллію дослідження було встановлення основоположних постулатів на основі спостережень за практикою, які в подальшому можуть стати базисом для формулювання принципів обліку [117, с. 8].

У 1962 р. вийшов ARS № 3 “Попередній набір широких принципів бухгалтерського обліку для ділових підприємств”, над яким М. Муниц вже працював у співавторстві з Р. Спраузом. В ARS № 3 вже було не лише узагальнення практики, оскільки на думку авторів досвід має бути підкріплений логікою, а висновки, сформульовані на основі досвіду не можуть вийти за межі цього досвіду. Сформульовані в звіті постулати та принципи повинні забезпечити концептуальну основу рекомендаційного характеру для розгляду специфічних ситуацій та проблем в обліку. Як зазначають Т. Кінг та Е. Слокум [118, с. 12] ARS № 3 не одержав визнання, представники бухгалтерської професії ставились до нього з презирством та поводили себе іноді навіть досить вороже. Це було викликано розчаруванням, одержаними в ARS № 3

¹¹⁶ Littleton A.C. Essays on accountancy / A.C. Littleton. – Urbana, Ill.: American Accounting Association, 1961. – 637 p.

¹¹⁷ King T.T. A comparison of the impact of Accounting research study no. 3 “A tentative set of broad accounting principles for business enterprises” and Accounting research study No.7 “Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises” / T.T. King, E.L. Slocum // Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences. – 2000. – Vol. 7, Num. 1. – 477 p.

¹¹⁸ King T.T. A comparison of the impact of Accounting research study no.3 “A tentative set of broad accounting principles for business enterprises” and Accounting research study No.7 “Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises” / T.T. King, E.L. Slocum // Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences. – 2000. – Vol. 7, Num. 1. – 477 p.

результатами, відносно якого у них були значні очікування. ARS № 3 фактично просигналізував про неможливість розробки принципів бухгалтерського обліку на основі застосування нормативного підходу.

У 1965 р. П. Грейді було розроблено ARS № 7 “Інвентаризація загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для підприємств”, який був спробою повернути довіру до професійного іміджу бухгалтерського обліку після тієї шкоди, яка була нанесена йому виходом ARS № 3. На відміну від виділених В.Е. Петоном (1922 р.) постулатів та колективом авторів на чолі з М. Мунітцем принципів обліку (1962 р.), П. Грейді сформував десять основних облікових концепцій* (1965 р.). Вони надалі розглядались в якості концептуальної основи для кодифікації принципів бухгалтерського обліку, забезпечивши всебічне їх обговорення, та стали підставою для ревізії тих сфер діяльності, в яких існувало значне різноманіття бухгалтерської практики.

ARS № 7 консолідував бухгалтерську думку в той час, коли розвиток професії та процес стандартизації потребували позитивного підходу, який би контрастував з ARS № 3. Спеціальний комітет спостерігав, що ARS № 7 забезпечував сучасну основу облікових принципів, які, здавалось, були загальноприйнятими, дискусію стосовно функцій бухгалтерського обліку, та базові концепції, на які орієнтувався бухгалтерський облік. ARS № 7 розглядався в якості “сировини”, необхідної для підготовки документу чи документів, рекомендованих спеціальним комітетом. Однак, все ж таки, як дослідницька робота, ARS № 7 офіційно не був прийнятий в якості письмового втілення загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Піднесення нормативної теорії бухгалтерського обліку. В англо-американській науковій обліковій літературі 1960-ті роки, використовуючи епітет, наданий К. Нельсоном в праці “Апріорні дослідження в бухгалтерському обліку” (1973 р.), досить часто називають “золотим віком” у розвитку бухгалтерського обліку. Проф. Р. Дайкман та С. Зефф також іменують його “десятиріччям пробудження” – декадою, протягом якої бухгалтерські дослідження пробудили застосування наукового методу, оскільки відбулось більш суворе та просвітницьке осмислення ядра традиційної теорії бухгалтерського обліку [¹¹⁹, с. 233-234]. Цей період характеризується

* Вибір поняття “концепція” замість поняття “постулат” чи “принцип” було здійснено під тиском ААА, яка визначила, що термін “концепція” є більш прийнятним.

¹¹⁹ Dyckman T.R. Two decades of JAR / T. Dyckman, S. Zeff // Journal of Accounting Research. – 1984. – Vol. 22, no. 1. – P. 225-297.

тим, що використання нормативної методології стало мейнстрімом в бухгалтерських наукових дослідженнях.

Виникнення та широке розповсюдження нормативної методології в бухгалтерському обліку не було революцією, оскільки така методологія використовувалась в працях багатьох вчених-попередників. Нормативний підхід використовували вчені, праці яких відносяться до більш ранніх періодів (К. Макніл (1939 р.), В.Е. Петон, А.Ч. Літлтон (1940 р.), А.Ч. Літлтон (1953 р.)). Також, як зазначає проф. Р. Маттессіч, до нормативної методології можна віднести наступні наукові напрями: німецька етично-нормативна теорія (І.Ф. Шер, Х. Нікліш, Е. Шмаленбах); британська нормативна теорія (А. Хоупвуд, Д. Купер, Т. Хопер, А. Пауелл та ін.); прагматично-нормативні теорії (В.Е. Петон, М. Муниц, Р. Спрауз, Л. Голдберг) [¹²⁰, с. 182-187]. Однак, саме під час “золотого віку” застосування нормативного підходу вийшло на новий якісний рівень, що дало значний поштовх для виявлення і вирішення проблем в бухгалтерському обліку та його розвитку в цілому, передумовою чого стало те, що період 1955-1960 рр. ознаменувався очевидним підвищенням розуміння дослідниками нормативної методології.

Найвагоміший внесок в розвиток нормативної теорії зробили четверо дослідників: Р.Дж. Чемберс, Р. Маттессіч, Р. Стерлінг та К. Дівайн. Перші три автори випустили значну кількість праць, присвячених питанням теорії бухгалтерського обліку, а К. Дівайн був відомий більше як коментатор (критик), оскільки він мало публікувався до сьогодні, а тому було досить важко оцінити його внесок в розвиток науки [¹²¹, с. 17]. Наукові праці і критичні дослідження саме цих чотирьох авторів і стали причиною виділення “золотого віку” в бухгалтерському обліку, як окремого етапу його розвитку.

У складі цього етапу виділяють дві стадії – підготовча стадія та безпосередньо “золотий вік”.

Підготовча стадія характеризується працями, випущеними протягом 1955-1957 рр. Р.Дж. Чемберсом (Австралія) та Р. Маттессічем (Австрія, Канада), які були першопроходьцями у застосуванні комплексного нормативного підходу.

¹²⁰ Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / R. Mattessich // Accounting, business and financial history. – 1992. – Vol. 2, Num. 2. – P. 181-198.

¹²¹ Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / M. Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36.

Як пише М.Дж.Р. Гаффкін, середина 1950-х рр. відзначалась зміною типу літератури з обліку, що випускалась. Статті Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча закликали вчених до більш серйозного ставлення науковців до бухгалтерської думки, слідуючи поширеній течії модернізму, що призвело до використання ідей філософії науки. Ці статті складають основну частину інтелектуальної спадщини бухгалтерської науки [122, с. 16].

Підтвердженням визначальної ролі досліджень двох вищенаведених авторів того часу також є лист від 1983 р. до Р. Маттессіча від М. Муніца, його колеги по Університету Берклі, який писав: “Ти і Чемберс незалежно почали досліджувати проблему загальної теорії обліку у 1950-х. Боб Спрауз і я прийшли до цього декількома роками пізніше, і зобов’язані Вам обом за різні підходи, які показують нам новий шлях, як дивитись на старі проблеми; в той же час, як багато інших дослідників залишаються осторонь від цих проблем” [123, с. 24].

До підготовчої стадії відносять дві статті Р.Дж. Чемберса за 1955 р. та 1957 р., та дві статті Р. Маттессіча 1956 р. та 1957 р. Зокрема, статтю Р.Дж. Чемберса “Blueprint for a Theory of Accounting”, в якій автор визначив і обґрунтував, що необхідно очікувати від теорії бухгалтерського обліку, С. Хендерсон та Дж. Пейрсон вважали “Першою зі статей, які справили величезний вплив на бухгалтерське дослідження і розвиток теорії” [124, с. 17].

Проф. Р.Дж. Чемберс [125, с. 8], визначивши за мету бухгалтерського обліку виконання функції з забезпечення користувачів необхідною інформацією, намагався удосконалити методологію обліку, яка б дозволяла досягти цієї мети. Він вважав, що в цьому облік повинен слідувати за іншими дисциплінами.

Внесок Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча на підготовчій стадії в розвиток теорії бухгалтерського обліку можна узагальнити наступним чином (табл. 1.4).

¹²² Gaffikin M.J.R. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

¹²³ Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / Richard Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168.

¹²⁴ Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / Michael Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36.

¹²⁵ Al-Hogail A.A. Raymond J. Chambers' contributions to the development of accounting thought / A.A. Al-Hogail, G.J. Previts // Accounting Historians Journal. – 2001. – Vol. 28, No. 2. – P. 1-30.

Таблиця 1.4. Внесок проф. Р.Дж. Чемберса та проф. Р. Маттессіча в розвиток теорії бухгалтерського обліку

Внесок авторів	
Р.Дж. Чемберс	Р. Маттессіч
<ol style="list-style-type: none"> 1. Обґрунтування методологічного монізму; 2. Провів ґрунтовну оцінку існуючих академічних робіт в сфері обліку; 3. Відмовився від описово-індукційної методології як методу дослідження в обліку; 4. Визначив, що функцією обліку є обслуговування користувачів облікової інформації; 5. Визначив місце бухгалтерського обліку в суспільстві; 6. Вперше застосував міждисциплінарний підхід в дослідженнях з теорії обліку; 7. Запропонував чотири тісно взаємопов'язані передумови як основні в теорії бухгалтерського обліку (суб'єктами бухгалтерського обліку є об'єднані системи; такі системи раціонально управляються; використання необхідної поточної фінансової інформації; виконання бухгалтерським обліком обслуговуючої функції) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Провів синтез існуючих бухгалтерських теорій; 2. Запропонував альтернативні методи досліджень теорії бухгалтерського обліку; 3. Вперше застосував матричний підхід в бухгалтерському обліку з метою виділення облікових аксіом; 4. Намагався розробити універсальну теорію ведення бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації

Характерним для двох авторів було застосування нових методів досліджень для розвитку теорії бухгалтерського обліку. Однак, авторами переважно застосовувались лише окремі методи, а не цілісна методологія. На цій стадії, на відміну від наступної, авторами не розглядались філософські аспекти бухгалтерського обліку.

Відмінною ознакою методологічних праць “підготовчої стадії”, представлених Р.Дж. Чемберсом та Р. Маттессічем, була відмова від сприйняття теорії як простої, описової практики, покращання якої розумілось ними як застосування наукової досконалості в бухгалтерських дослідженнях та поясненні теорії [¹²⁶, с. 19].

Безпосередньо “золотий вік” – це друга стадія, яка характеризується повним прийняттям запропонованої Р.Дж. Чемберсом та Р. Маттессічем методології в якості основного інструменту розвитку теорії бухгалтерського обліку. Свідченням цього стало перенасичення фахових облікових журналів статтями з глибокою полемікою методологічного характеру. Як пише проф. М.Дж.Р. Гаффікін, в 1960-ті роки з'являються наступні заголовки статей “Метафізика прагматизму та бухгалтерії” (Н. Допух), “Абсолютизм та теорія бухгалтерського обліку” (Д. Грін), “Аксиоматичний метод та бухгалтерська наука”

¹²⁶ Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / M. Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36.

(М. Спенсер), “Бухгалтерський облік, систематизоване вчення та економіка” (Д. Фландерс) та “Індикатори прагматизму й емпіризму в бухгалтерській думці” (Ф. Бімс) [¹²⁷, с. 20].

Окрім Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча у 60-ті роки значний вплив на розвиток теорії бухгалтерського обліку здійснили Е. Едвардс та Ф. Белл, К. Дівайн, Ю. Ідзірі, Р. Стерлінг та Н. Бедфорд.

У 1961 р. Е. Едвардс та Ф. Белл випустили свою основну працю “Теорія і вимірювання доходу підприємств”, яка була відповіддю на проблему, яка найбільше турбувала вчених бухгалтерів у 1960-ті рр. – оцінка вартості активів в умовах швидкої зміни цін на них, в умовах інфляційних процесів, для забезпечення користувачів надійної інформацією. Теоретики того часу пропонували застосовувати багато різноманітних консервативних та радикальних підходів. Е. Едвардс та Ф. Белл першими з економістів-обліковців наголосили на недоцільності використання оцінки на основі історичних витрат, оскільки вона не задовольняла потреб користувачів облікової інформації. Автори запропонували для збереження її значимості використовувати поточні ринкові ціни, зокрема, вартість відтворення активів.

Проф. Е. Едвардс та Ф. Белл визначали менеджерів підприємства основними користувачами облікової інформації, а потреби інших користувачів – менш важливими. Точка зору зовнішніх користувачів фінансової звітності не була, на їх думку, доміантною при прийнятті рішень відносно надання переваг окремим процедурам ведення обліку. Внаслідок цього функцією обліку ними було визначено забезпечення потреб управління, як засіб захисту проти шахрайства та крадіжок, що було набагато важливішим, ніж оцінка прийнятих рішень в управлінні діяльністю підприємства [¹²⁸, с. 144].

У 1966 р. в праці “Бухгалтерський облік, вимірювання та економічна поведінка” Р.Дж. Чемберс запропонував власний підхід до вирішення проблеми оцінки активів в умовах зміни цін на них, погоджуючись, що необхідно мати інформацію про вартість активів, яка дозволить приймати рішення про них в майбутньому. Цей підхід він назвав СОСОА (continuously contemporary accounting) – безперервний сучасний бухгалтерський облік. Він базувався на застосуванні поточних ринкових цін та був досить схожим до підходів, що використовували К. Макніл та Р. Стерлінг.

Впровадження системи СОСОА в практику передбачало зміну “бухгалтерської свідомості” (складалось два баланси – на основі

¹²⁷ Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / M. Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36.

¹²⁸ Fraser A.M. The assumed users in three accounting theories / A.M. Fraser, C.W. Nobes // Accounting and business research. – 1985. – Vol. 15. – P. 144-147.

історичних витрат та на основі СОСОА; гудвіл не визнавався активом, оскільки він не міг бути проданий), вона базувалась на застосуванні поточних ринкових цін та певною мірою суперечила принципу безперервності діяльності підприємства, оскільки цей метод фактично зумовлював продаж активів, за що СОСОА критикувалась Е. Едвардсом. В результаті СОСОА не була прийнята бухгалтерською спільнотою, а повністю ідеї Р.Дж. Чемберса ніколи не були впроваджені в практику. Однак, на думку автора, підхід СОСОА не зовсім правильно був сприйнятий та розтлумачений науковцями, про що він зазначив вже пізніше – у 1976 р. в праці “Безперервний сучасний бухгалтерський облік: непорозуміння та викривлення”.

Проф. Р.Дж. Чемберс протягом всього свого життя намагався перетворити бухгалтерський облік на справжню наукову дисципліну, сформувавши ряд наукових гіпотез для захисту її базисних теоретико-методологічних засад. Це можна прослідкувати навіть в останній опублікованій у житті статті “Збіднілість бухгалтерських дискурсів” (1999 р.).

Проф. Р. Маттессіч, як і Р.Дж. Чемберс, намагався посилити інтелектуальну досконалість бухгалтерського обліку як наукової дисципліни. Однак їх погляди відрізнялись у способах досягнення поставленої мети. Р.Дж. Чемберс намагався створити нову теорію бухгалтерського обліку, що, в результаті, призвело до створення СОСОА, а Р. Маттессіч більше приділяв увагу розробці ґрунтовної інтелектуальної основи для облікової практики на основі застосування авторського підходу. Р. Маттессіча також відносять до дослідників-модерністів, оскільки при розробці власних рекомендацій він використовував широкий діапазон методів з різноманітних дисциплін.

У 1955 р. Р. Маттессіч у своїй першій праці англійською мовою, “Сузір’я бухгалтерії та економіки” зробив спробу пошуку сфер перетину бухгалтерського обліку та економіки, чим привернув до себе увагу значної кількості вчених (А.Ч. Літлтон, Дж. Поуелсон та ін.), зокрема, і Р.Дж. Чемберса, з яким почав листування. А його стаття 1957 р. “До загальних та аксіоматичних основ бухгалтерії з вступом до матричного формулювання бухгалтерських систем” мала ще більший вплив, та відіграла визначальну роль у його подальшій кар’єрі, оскільки після цієї публікації він був запрошений до Каліфорнійського Університету Берклі, де познайомився і в подальшому співпрацював з нобелівським лауреатом з економіки Ж. Дебре. Його наукові погляди також були сформовані під впливом вчителів – М. Муніца, Р. Спрауза та К. Дівайна. А його студентами були такі відомі на сьогодні вчені у сфері бухгалтерського обліку, як Дж. Баттеруорт, Дж. Фелтам, Дж. Ольсон, В. Кам та ін.

У статті 1957 р. автор виділив види обліку на мікро- та макрорівні, зокрема, у складі мікрообліку він виділяв фінансовий та управлінський облік, вперше представив систему обліку за допомогою матричної алгебри. Однак, як зазначає сам Р. Маттессіч [¹²⁹, с. 23], основний спадок цієї статті полягає у розумінні того, що основи бухгалтерського обліку потребують змістовного обґрунтування. І хоча протягом трьох останніх десятиліть багато було зроблено в цьому напрямі досліджень, ця ідея не втратила своєї актуальності. Дуже багато експертів вводять себе в оману, вірячи в стійкість та безпечність нашої дисципліни, однак досить часто будують достатньо складні теоретичні структури на незвіданому та нестійкому підґрунті.

У 1964 р. вийшла фундаментальна праця Р. Маттессіча “Бухгалтерський облік та аналітичні методи” в якій автор, як і багато дослідників того часу, намагався ідентифікувати теоретичну структуру бухгалтерського обліку. Однак, як зазначив С. Арчер [¹³⁰, с. 297], його дослідження відрізнялось від існуючих на той час книг з теорії бухгалтерського обліку тим, що можна було побачити із вступного параграфу праці, де автор продемонстрував глибоке розуміння облікового інструментарію, епістемологічних та методологічних проблем обліку, що походять з його очевидної впевненості відносно одержаних ідей та догм. Праця Р. Маттессіча зробила значний внесок в теорію вимірювання в бухгалтерському обліку шляхом об’єднання різних кількісних теорій і методологій вимірювання, а також всіх існуючих проблем, що стосувались вимірювання в бухгалтерському обліку в одне ціле.

Це була перша спроба розробки аналітичної основи бухгалтерського обліку. Одержавши значну кількість схвальних відгуків у різноманітних фахових наукових журналах, вона, однак, різко критикувалась Р.Дж. Чемберсом. Його критика в основному, стосувалась методу, обраного Р. Маттессічем, – синтезу існуючих теорій, і, на його думку, автор так і не зміг відійти від старих звичок, щоб провести повноцінний синтез. Сам Р. Маттессіч пояснював існування такої критики наступним чином: “Чемберс і я мали різні погляди відносно того, яким має бути характер бухгалтерського обліку. Ми наблизились до одних і тих же проблем, але Р. Чемберс підійшов до них з “поведінкової” точки зору, а я намагався їх роз’яснювати з позиції логічної та математичної досконалості” [¹³¹, с. 41].

¹²⁹ Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168.

¹³⁰ Archer S. Mattessich’s critique of accounting: a review article / S. Archer // Accounting and business research. – 1998. – Vol. 28, No 3. – P. 297-316.

¹³¹ Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168.

Подібна ситуація була типовою для представників “золотого віку”, коли кожен з авторів критикував розробки інших колег. Наприклад, Р. Чемберс також критикував напрацювання Е. Едвардса та Ф. Белла, які “платили йому такою ж самою монетою”.

Ще одним представником нормативної теорії був Ю. Ідзірі, основною метою діяльності якого був пошук первинної теоретичної основи для обліку на основі історичних витрат, однак на сьогодні для переважної більшості науковців в сфері бухгалтерського обліку він відомий як розробник системи обліку основі використання потрійного запису (triple-entry bookkeeping).

Основним напрямом досліджень Ю. Ідзірі було вимірювання та оцінка в системі бухгалтерського обліку. У 1967 р. він видав працю “Основи бухгалтерського вимірювання: математичний, економічний та поведінковий запит”. Вона складалась із восьми глав, присвячених фундаментальним проблемам обліку, що не обмежувались лише питанням історичних витрат, а також стосувались сутності вартості, аксіом оцінки, структури подвійного запису і можливостей його розширення до багатовимірного обліку, аналізу лінійних агрегованих методів вимірювання, об’єктивності та надійності облікового вимірювання, взаємозв’язку облікового вимірювання та прийняття управлінських рішень.

Ю. Ідзірі був наймолодшим із тріади науковців 1960-х рр., які намагались постулювати бухгалтерський облік, до того ж він мав найкращу серед них математичну підготовку, що дуже гарно показав у своїй роботі [¹³², с. 44]. Його робота з точки зору побудови є послідовною і достатньо широкою, а тому розглядається як найбільш потужна сучасна теорія бухгалтерського обліку. А чисельні публікації Ю. Ідзірі та активна робота в ААА здійснили набагато більший вплив на академічний облік в США, можливо, ніж його власний [¹³³, с. 45].

Визначальною ознакою теорії Ю. Ідзірі була орієнтація на традиційну оцінку на основі історичних витрат та виведення аксіом оцінки конвенційного обліку (контроль, кількість та обмін) з яких він виводив правила оцінки, і які, на його думку, повинні бути покладені в основу розробку бухгалтерської практики (табл. 1.5).

¹³² Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168.

¹³³ Mattessich R. Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond / R. Mattessich // Spanish Journal of Accounting History. – 2006. – No. 5. – P. 1-168.

Таблиця 1.5. Аксиоми оцінки за проф. Ю. Ідзирі [¹³⁴, с. 38]

Назва аксіому	Сутність аксіому
Аксиома контролю (власності)	Набір всіх ресурсів, що знаходяться під контролем господарської одиниці в час t , можуть бути унікально ідентифіковані на даний момент часу або пізніше
Аксиома кількостей	Всі ресурси, що знаходяться під контролем господарської одиниці в час t , можуть бути унікально розподілені на класи ресурсів на даний момент часу або пізніше таким чином, що для кожного класу може бути визначений невід’ємний і такий, що додається, вимірник кількості. Цей вимірник має властивість, за якою два набори ресурсів того ж класу трактуються як замітники, якщо і тільки їх кількості є однаковими
Аксиома обмінів	Кожна зміна в наборі ресурсів, що знаходяться під контролем господарської одиниці може бути унікально класифікована

На відміну від трьох вищерозглянутих представників “золотого віку”, К. Дівайн має скромніші здобутки за даний період. Офіційно він опублікував лише одну основну працю “Дослідницька методологія і формування теорії обліку” (1960 р.) в журналі “The Accounting Review” [¹³⁵], де розглянув такі питання, як логічна структура і дедуктивні системи, вимірювання та індукція, поведінкові відносини, благоустрій і нормативні обов’язки. К. Дівайн проаналізував праці А.Ч. Літлттона та Р. Маттессіча і дійшов висновку, що лише останній є безкомпромісним адвокатом аксіоматичної структури бухгалтерського обліку, прихильником розробки дедуктивної системи обліку. Зважаючи на малу кількість друкованих робіт К. Дівайна, проф. М.Дж.Р. Гаффікін припускає, що він отримував особисте задоволення, проводячи філософський аналіз бухгалтерського обліку. Він був найкращим як коментатор та філософ-аналітик. Однак, навіть за допомогою критики, його розуміння та власної інтерпретації чужих ідей він впливав на інших дослідників [¹³⁶, с. 22].

Проф. Р. Стерлінг у 1970 р. випустив свою найбільш значиму працю “Теорія вимірювання доходу підприємства”, на основі захищеної у 1965 р. дисертації на здобуття ступеня доктора філософії. На відміну від Е. Едвардса та Ф. Белла він розглядав вимоги деяких груп користувачів, на що спрямовував власні дослідження. Зокрема, Р. Стерлінг намагався аналізувати існуючі проблеми на основі “моделі торговця”, що дозволило йому виявити різні групи користувачів та їх

¹³⁴ Ijiri Yu. Axioms and structures of conventional accounting measurement / Y. Ijiri // The accounting review. – 1965. – No. 1. – P. 32-53.

¹³⁵ Devine C. Research methodology and accounting theory formation / C. Devine // The Accounting Review. – 1960. – Vol. XXXV. № 3. – P. 387-399.

¹³⁶ Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / M. Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36.

різні інформаційні потреби. Автор класифікував користувачів інформації на “менеджерів”, які за його підходом є торговцями товарами, та “інших користувачів”. До таких інших заінтересованих одержувачів мають бути включені кредитори, власники (на противагу менеджерам), службовці та уряд. Ним детально не досліджувались інформаційні вимоги кожної групи зовнішніх користувачів, оскільки він не вважав їх важливими. Причиною чого було те, що всі зовнішні користувачі розглядались як гомогенно розумні, а, відповідно, вони були заінтересовані в одержанні облікової інформації.

Проф. Р. Стерлінг, як і Р.Дж. Чемберс, був раннім прихильником ринково-орієнтованого бухгалтерського обліку, що можна простежити у вищенаведеній праці [¹³⁷, с. 125]. Він також відомий по своїх публікаціях, присвячених конструюванню та структурі теорії бухгалтерського обліку, принципам бухгалтерського обліку (консерватизму, безперервності діяльності), оцінці активів, проблемам застосування ринкової вартості, позитивній теорії бухгалтерського обліку в провідних фахових журналах світу (“Abacus”, “Journal of accounting research”, “The Accounting Review” та ін.).

Проведений аналіз досліджень представників “золотого віку” теорії обліку дозволяє встановити, що Р. Дж. Чемберс та Р. Маттессіч були класиками, які задавали тон в розвитку даного напряму наукових досліджень, вони використовували загальну філософію та філософію науки для дослідження методологічної структури бухгалтерського обліку. На думку А. Ріаі-Белькауі [¹³⁸, с. 112] саме їм належить винахід аксіоматичного методу в розробці бухгалтерського обліку, який включав математичне та аналітичне представлення і тестування.

Заклики Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча щодо підвищення інтелектуальної досконалості теорії бухгалтерського обліку знайшли значну кількість однодумців. Ці зусилля також співпали зі значним розвитком бухгалтерської професії починаючи з 1930 рр., а саме, з пошуком теоретичних основ бухгалтерського обліку. Вони дотримувались модерністських поглядів, намагались розробляти науку бухгалтерський облік, вірячи в те, що наука представляє найвищий стандарт у визначенні інтелектуальної досконалості [¹³⁹, с. 16].

Що стосується інших основних робіт періоду, то незважаючи на їх математичне спрямування, праця Ю. Ідзірі не мала такого узагальнюючого характеру як праці Р.Дж. Чемберса та Р. Маттессіча. В

¹³⁷ Waymire G. Accounting is an evolved economic institution / G. Waymire, S. Basu // Emory University School of Law. Law & Economics Research Paper Series. – 2008. – No. 08-33. – P. 1-159.

¹³⁸ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. / A. Riahi-Belkaoui. – Thompson Learning, 2004. – 598 p.

¹³⁹ Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

той час, коли інші дослідники концентрували увагу на загальній теорії бухгалтерського обліку, Ю. Ідзирі намагався теоретично обґрунтувати застосування оцінки на основі історичних витрат. Такі ж коментарі можна було б застосовувати і до Н. Бедфорда (1965 р.), який намагався обґрунтувати теоретичні основи вимірювання і обліку доходу.

У праці 1961 р. Н. Бедфорд разом з Н. Допухом запропонували альтернативний варіант розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку, вступивши в дискусію з К. Дівайном, який вбачав функцію обліку в досягненні соціальних цілей, зміні соціального порядку, а не лише в складанні балансу та здійсненні коректних арифметичних дій [140, с. 398-399]. Автори запропонували власне бачення структури теорії бухгалтерського обліку, згідно якого виражена функція бухгалтерського обліку встановлює обмеження на характер та глибину вивчення суміжних відносин вимірювальних та поведінкових областей [141, с. 354]. Тому функцією обліку не є процес вимірювання економічної ефективності підприємства, а такий процес, на який накладаються певні обмеження щодо його глибини та широти. Автори також чітко наголошували на тому, що структура теорії бухгалтерського обліку має бути визначена на більш фундаментальному абстрактному рівні, ніж запропонував К. Дівайн, та побудована таким чином, щоб бути готовою до появи нових облікових теорій та не перешкоджати їх інкорпорації у загальну систему облікових знань.

Ще одним важливим аспектом, який розглянули Н. Бедфорд та Н. Допух у своїй статті, було питання облікових комунікацій та можливості застосування комунікаційної теорії в бухгалтерському обліку. Зокрема, автори задавали питання, які вимірювальні та комунікаційні техніки повинні бути розроблені, щоб забезпечити експансію чинної облікової практики? Які звітні форми та які детальні набори облікових даних необхідні для забезпечення розкриття повної картини діяльності підприємства? Наскільки комунікаційна теорія сприяє забезпеченню розкриття функції обліку [142, с. 361]. Таким чином, автори створили необхідні передумови для розробки комунікаційної теорії обліку (одним з розробників якої у майбутньому стане Н. Бедфорд [143]) та в цілому для розробки в обліковій науці

¹⁴⁰ Devine C.T. Research Methodology and Accounting Theory Formation / C.T. Devine // The Accounting Review. – 1960. – Vol. 35, No. 3 (Jul.). – P. 387-399.

¹⁴¹ Bedford N.M. Research methodology and accounting theory – another perspective / N.M. Bedford, N. Dopuch // The accounting review. – 1965. – Vol. XXXVI, No. 3. – P. 351-361.

¹⁴² Bedford N.M. Research methodology and accounting theory – another perspective / N.M. Bedford, N. Dopuch // The accounting review. – 1965. – Vol. XXXVI, No. 3. – P. 351-361.

¹⁴³ Bedford N.M. Communication theory approach to accountancy / N.M. Bedford, V. Baladouni // Accounting Review. – 1962. – Vol. 37 (4). – P. 650-659.

підходу щодо розуміння облікової системи підприємства як інструменту для формування та передачі інформації заінтересованим користувачам.

У 1965 Н. Бедфордом була випущена праця “Теорія визначення доходу: облікова концепція” [144], в якій він намагався побудувати базові теоретичні засади для визначення доходу підприємства на основі використання нової концепції операційного доходу (доходу від чітко визначених господарських операцій). В цілому під доходом автор розуміє узагальнений засіб задоволення різноманітних потреб людини, та виділяє три їх види – суб’єктивний дохід, реальний дохід та грошовий дохід. В основу концепції операційного доходу автор покладав поняття “точки розпізнавання доходу”, що забезпечувало його більш послідовне та об’єктивне визначення. Основною проблемою визначення доходу він вважав нездатність менеджменту відокремити справжню реалістичну оцінку майбутніх надходжень від своєї емоційної думки щодо майбутніх надходжень [145, с. 27], для її вирішення він пропонував оцінювати операційний дохід за теперішньою вартістю грошових ресурсів та вартістю продажу немонетарних ресурсів за вирахуванням витрат, понесених на їх придбання.

Професійне визнання нормативної теорії. Квінтесенцією розвитку нормативного підходу в бухгалтерському обліку стала публікація документу професійної бухгалтерської організації, який містив у собі положення нормативної теорії, який фактично на рівні професійної бухгалтерської спільноти визнавав ключову роль нормативної теорії в розвитку бухгалтерського обліку. Так, у 1966 р. ААА, як головна академічна бухгалтерська організація, зокрема, спеціальний комітет з розробки, опублікував ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory). Комітет намагався розробити інтегроване положення з теорії обліку, яке б слугувало керівним принципом бухгалтерам-педагогам, практикам та всім заінтересованим в бухгалтерському обліку. Положення повинно було включати адекватну підтримку для кожної його прийнятої позиції, яку можна було б пояснити, щоб забезпечити ясність і в той же час бути небагатослівним та могло виконуватись.

Це положення було написано комітетом із дев’яти членів, складалось з 5 глав і мало розмір 98 сторінок. Воно передбачало застосування компромісного варіанту у підходах до оцінки об’єктів бухгалтерського обліку. Компроміс полягав у розширенні обсягів

¹⁴⁴ Bedford N.M. Income determination theory: an accounting framework / N.M. Bedford. – Reading, Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, 1965. – 241 p.

¹⁴⁵ Bedford N.M. Income determination theory: an accounting framework / N.M. Bedford. – Reading, Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, 1965. – 241 p.

даних, які розкривались у фінансовій звітності, наприклад, інформація розкривалась як із застосуванням принципу консерватизму, так і за ринковою вартістю. Таку інформацію розміщували в окремих рядках звітності. Про застосування саме нормативного підходу в ASOBAT свідчать слова одного з його розробників: “Комітет AAA працював для ідентифікації фундаментальних концепцій, на основі яких бухгалтерська практика може бути оцінена” [146, с. 31].

Положення ASOBAT включало наступні глави: вступ, бухгалтерські стандарти, бухгалтерська інформація для зовнішніх користувачів, бухгалтерська інформація для внутрішнього управління, розширення теорії бухгалтерського обліку, а також два додатки. Додатки ілюстрували рекомендації щодо впровадження відображення облікової інформації в звітності, деякі загальні рекомендації щодо зміни існуючої бухгалтерської практики, однак головне їх призначення було встановити основу концепції, яка дозволить розсудити окремі випадки з бухгалтерської практики.

Публікація ASOBAT спричинила хвилю наукових публікацій, присвячених перегляду перспектив подальшого розвитку бухгалтерського обліку та аналізу зміни його змістовного наповнення. Наприклад, Н. Бедфорд відзначаючи, що припущення, які містились в ASOBAT, суперечать ряду прогнозів, що бухгалтерський облік затихне в умовах атмосферного вибуху, який зараз відбувається в нашому суспільстві [147], таким чином намагався дати відповідь скептикам стосовно сфери застосування та методології обліку, їх здатності розвиватись в нових мінливих умовах, і в цілому, щодо ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами в майбутньому.

Проф. Р. Стерлінг оцінив вихід ASOBAT наступним чином: комітет запропонував нам розглядати бухгалтерський облік як вимірювально-інформаційну систему. Цей новий погляд усуває одні проблеми, однак піднімає інші. При такому новому розумінні бухгалтерського обліку вимірювання в бухгалтерському обліку є завершальною функцією [148, с. 100]. Цей документ є революційним при його порівнянні з сьогодишньою практикою та освітою. А його відмінність полягає в двох основних аспектах: методологія та світогляд [149, с. 95].

¹⁴⁶ Zlatkovich Ch.T. A new accounting theory statement / Ch. Zlatkovich // The Journal of Accountancy. – 1966. – August. – P. 31-36.

¹⁴⁷ Bedford N.M. Research methodology and accounting theory – another perspective / N.M. Bedford, N. Dopuch // The accounting review. – 1965. – Vol. XXXVI, No. 3. – P. 351-361.

¹⁴⁸ Sterling R. A statement of basic accounting theory: a review article / R. Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, No. 1. – P. 95-112.

¹⁴⁹ Sterling R. A statement of basic accounting theory: a review article / R. Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, No. 1. – P. 95-112.

На думку проф. С.А. Зеффа ідеї, закладені в ASOBAT, змінили напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку від моделей оцінки активів до “корисності при прийнятті рішень” фінансової звітності. Положення визначало бухгалтерський облік як “Процес ідентифікації, вимірювання і надання економічної інформації для вирішення інформаційних суджень та рішень користувачами інформації”. Хоча таке визначення не є якимось винятковим на сьогодні, однак на той час, в умовах дискусій щодо обрання одного із альтернативних методів оцінки активів, воно було просто “ковтком свіжого повітря” [150, с. 96].

З позиції подальшого розвитку бухгалтерського обліку визначальним було те, що саме в ASOBAT було задекларовано, що останній є інформаційною системою, і наукові дослідження в сфері обліку пов’язані з процесом перетворення даних на облікову інформацію та їх передачу користувачам в необхідному вигляді для прийняття рішень. Виходячи з розуміння поняття інформації діяльність бухгалтерів є спрямованою на зменшення невизначеності, тому на підприємствах повинні бути побудовані відповідні інформаційні системи, які будуть відповідати зростаючим управлінським потребам. Вихід ASOBAT офіційно задекларував новий напрям наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, що стосувався перетворення облікових даних, обробки та передачі облікової інформації, функціонування облікових інформаційних систем та інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

У 1977 р. Комітетом було опубліковано SATTA (Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance) для опису існуючої структури та запасу знань про облік для внутрішніх користувачів та його виникнення. В цьому положенні вперше було документально задекларовано, що розвиток теорії бухгалтерського обліку має розглядатись на основі врахування усіх підходів, оскільки “Навіть існуючі набори підходів (парадигми), не можуть вважатись єдино правильними, та можуть мати власне розуміння правди” [151, с. 50]. Розробники SATTA надали власну інтерпретацію існуючих недоліків теорії обліку на основі однієї із стадій розвитку науки за парадигмальним підходом Т.С. Куна – стадією кризи парадигм. Представники Комітету розглядали різні теорії як парадигми, що йдуть за циклом аномалій, сумніваючись в надійності нових теорій та в їх домінантній ролі.

¹⁵⁰ Zeff S.A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States / S. Zeff // Accounting Historians Journal. – 1999. – Vol. 26, No. 2. – P. 89-131.

¹⁵¹ Statement on accounting theory and theory acceptance. Committee on concepts and standards for external financial reports. – American Accounting Association, 1977. – 61 p.

На думку розробників SATTA, не дивлячись на те, що еволюційний підхід до формування теорії бухгалтерського обліку є досить поширеним та має значні переваги і перспективи розвитку, слід застосовувати альтернативний варіант – концепцію парадигм Т.С. Куна. Основною причиною чого називається той факт, що за останні два десятиліття (70-80-ті рр.) в бухгалтерській літературі з'являються праці, які характеризують непослідовність еволюційного розвитку теорії бухгалтерського обліку [152, с. 41]. Зміни в процесі теоретизації бухгалтерського обліку є більш революційними, ніж еволюційними, а бухгалтерський облік, як наукова дисципліна, переживав періоди війни парадигм різних шкіл. Комітет розрізняє три основні теоретичні підходи: 1) Класичний (“справжнього доходу” та індуктивний); 2) Корисності для прийняття рішень; 3) Інформаційної економіки [153, с. 5]. Це дозволило створити підстави, необхідні для подальшої перевірки причин неспроможності забезпечення бухгалтерським обліком взаємоузгодженості стосовно питань “загальної” теорії фінансової звітності. Тобто Комітет намагався обґрунтувати явне розходження в існуючих теоріях за допомогою ідентифікації стадії революції науки на основі концепції Т.С. Куна.

Поява SATTA викликала значний інтерес у багатьох дослідників та вчених, частина з яких підтримувала задекларовані положення, а інші – піддавали SATTA критиці. Так, проф. Т. Моук [154, с. 36] визначив два основні недоліки запропонованої в SATTA класифікації теоретичних підходів: 1) В ній не розподілені теоретики обліку до 1960-х рр. та теоретики 1960-х рр.; 2) В підході “корисність для прийняття рішень”, змішані вчені-бухгалтери, що займаються емпіричними дослідженнями ринку капіталу (Дж. Гонедес, У. Бівер, Р. Болл та Ф. Браун) та представники нормативного підходу, дослідники-апріористи (Р.Дж. Чемберс, Р. Стерлінг).

Застосування в SATTA парадигмального підходу Т.С. Куна взагалі відкрило новий напрям досліджень в сфері теорії бухгалтерського обліку – розвиток обліку на основі застосування концепцій аналізу динаміки наукових змін (побудова метатеорії обліку). Значна кількість дослідників, а саме М.К. Уеллс, Д. Фламмхольтц, А. Ріаі-Белькауі, Дж.Е. Баттеруорт, Х. Фальк, Р.В. Маттессіч, Дж.Е. Баттеруорт, Б.Є. Кашінг, Р.К. Елліот, Б. Лев, В. Кем, Д.Дж. Гоувс, А. Ревінкель, М. Глаутьє, почали використовувати парадигмальний підхід Т.С. Куна,

¹⁵² Statement on accounting theory and theory acceptance. Committee on concepts and standards for external financial reports. – American Accounting Association, 1977. – 61 p.

¹⁵³ Statement on accounting theory and theory acceptance. Committee on concepts and standards for external financial reports. – American Accounting Association, 1977. – 61 p.

¹⁵⁴ Mouck T. The rhetoric of science and the rhetoric of revolt in the “story” of positive accounting theory / T. Mouck // Accounting and Auditing & Accountability Journal. – 1992. – Vol. 5, No. 4. – P. 35-56.

Р.С. Лафлін –“епістемологічний анархізм” П. Фейербанда, Т. Моук – “фальсифікаціонізм” К. Поппера та “науково-дослідницькі програми” І. Лакатоса, П. Кваттроне та Н.Дж. Фосс – концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лаудана (детальніше див п. 1.3).

Незважаючи на критику SATTA з боку багатьох вчених, вихід цього положення вирішив поставлену перед ним мету – підсумувати існуючі напрацювання з теорії бухгалтерського обліку. Навіть якщо в самому положенні підведені підсумки не були всеохоплюючими, критика положення, яка з’явилась в багатьох провідних виданнях світу, дозволила виявити стан та існуючі напрями розвитку теорії бухгалтерського обліку на той час. Порівняльна характеристика ASOBAT і SATTA наведена в табл. 1.6.

Таблиця 1.6. Порівняльна характеристика ASOBAT і SATTA

Критерій порівняння	ASOBAT	SATTA
Розробники	Обидва положення були написані колективом авторитетних вчених свого часу, які здійснили значний вплив на розвиток теорії обліку в цей період	
	Ч. Златкович – голова, М. Бедфорд, Н. Черчілл, П. Фертіг, Р. Моррісон, Р. Салмонсон, Дж. Сортер, Л. Венс	Л. Ревсін – голова, Дж. Демскі, Дж. Кеннеллі, К. Ларсон, Дж. Стаубус, Р. Стерлінг, Дж. Вейгандт, С. Зефф
Мета розробки	Параметризація теорії обліку	Опис та аналіз існуючої літератури з теорії обліку, розробка підходів до розвитку теорії обліку
Існування єдиної (загальної) теорії обліку	Намагання розробки єдиної універсальної теорії обліку на основі застосування дедуктивного методу досліджень	Проголошення ідей теоретичного плюралізму та заперечення пошуку універсальної теорії обліку, через неспроможність роз’яснення однією теорією всіх проблем, які постають перед бухгалтерським обліком
Орієнтація теорії обліку	Розгляд бухгалтерського обліку як окремої інституційної структури	Задоволення потреб користувачів

Основна тенденція в розвитку теорії обліку, яку дозволяє виявити порівняння ASOBAT і SATTA (табл. 1.6), полягає в тому, що відбувається зміна ролі бухгалтерського обліку. Можна навіть сказати, що вже починаючи з користувацько-орієнтованого підходу, передбаченого в ASOBAT, і остаточно оформленого в SATTA, бухгалтерський облік набуває певних функцій, або мети, яка задається суб’єктом обліку. Тобто зникає стійкість обліку як окремої сталої інституційної структури, на зміну чому приходить орієнтація на користувача облікової інформації. Проф. М. Гаффікін зазначає з цього

приводу, що “Бухгалтерський облік з цього часу починає бути залежним від забаганок ринку облікової інформації. Відбувається зміщення акценту обліку в сторону користувачів облікової інформації” [155, с. 15].

Незважаючи на важливість ролі, яку відіграли представники нормативної теорії в розвитку бухгалтерського обліку в англomовних країнах, проф. Т. Моук відмічає іронічність подальшої долі їх напрацювань. Найголовніша іронія полягає в тому, що дослідники в сфері обліку, які були “пробуджені” до наукового методу протягом десятиліття (1960-х років), стали свідками розпаду “отриманого погляду” на наукову методологію в результаті дебатів “зростання знань”. Другий рівень іронії пов’язаний з науковою спадщиною представників “золотого віку”, методологією обліку та зростанням руху знань у філософії науки. Спадщина “золотого віку”, здається, була закріпленням догматичного шанування позитивістської / емпіричної методології дослідження та дослідницького середовища, охарактеризованих як “методи пошуку питань” [156, с. 104]. Таким чином проф. Т. Моук намагався підкреслити, що прискоривши розвиток нормативної теоретизації бухгалтерського обліку, самі ж вчені-нормативісти, забезпечивши приріст наукових знань, наблизили облікову науку до переходу на новий, позитивний етап свого розвитку.

Сучасний етап розвитку теорії бухгалтерського обліку.
Позитивна теорія. Вже в SATTA можна прослідкувати відхід від суто нормативного підходу до розвитку теорії бухгалтерського обліку, на який були орієнтовані розробники ASOBAT. В бухгалтерському обліку відбувся перехід від нормативної до позитивної теорії бухгалтерського обліку. Свідченням цього є той факт, що вже після 1960-х рр. дослідження в бухгалтерському обліку стали зовсім іншими, оскільки провідні на той час журнали відображали ідею проведення емпіричних досліджень, які, як передбачалось, відповідали науковим принципам. Журнали були перевантажені математичними моделями, емпіричними доказами висунутих гіпотез, езотеричними і статистичними техніками та ін., навіть за наявності різноманіття наукових теорій вони всі були узгоджені в межах єдиної методології [157, с. 86].

Як зазначає проф. М.Дж. Гаффікін, загалом, емпіричні дослідження з 1970-х рр. сприймалися як єдино прийнятні, що було

¹⁵⁵ Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / M. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1-20.

¹⁵⁶ Mouck T. The irony of “the golden age” of accounting methodology / T. Mouck // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 85-106.

¹⁵⁷ Mouck T. The irony of “The Golden Age” of accounting methodology / T. Mouck // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – C. 86-106.

результатом сильних впливів, що здійснювались на дослідників безпосередньо чи опосередковано з багатьох сторін, включаючи: уподобання деяких редакторів журналів, дослідницьке вчення, дослідницька технологія, “офіційні” дослідницькі “видання”, сучасні дослідницькі течії (наприклад, премії членам Рочестерської школи*), та впливові економічні “теорії” [158, с. 29]. Так, наприклад, Н. Допух, будучи тривалий час редактором “Journal of accounting research” висловлював думку щодо необхідності знищення “традиційної форми нормативного теоретизування” [159, с. 24]. Однією з причин цього було те, що керівництво даного журналу намагалось протиставити себе іншому провідному обліковому виданню англomовного світу – “The accounting review”, в якому значна кількість статей, що публікувались в ті роки, ґрунтувалась на використанні нормативного підходу.

Також на застосування позитивізму в якості основної теорії бухгалтерського обліку вплинуло широке поширення позитивізму в економічній науці, зокрема, теоретично-методологічні погляди М. Фрідмена, У. Меклінга, М.К. Дженсена. Як зазначають Л. Боланд та І. Гордон [160, с. 142] позитивна теорія обліку показує спосіб застосування економічного позитивізму.

Офіційною датою виникнення позитивної теорії обліку можна вважати 1978 р., коли в журналі “The accounting review” Р. Уоттс та Дж. Циммерманн опублікували статтю під назвою “До позитивної теорії детермінації бухгалтерського обліку”. Однак, перше ознайомлення наукової громадськості США з окремими її елементами відбулось ще у 1976 р. завдяки публічному виступу М.К. Дженсена під час “Price Waterhouse Lectures in Accounting”, що відбувались в Університеті Стенфорду, а також завдяки неопублікованому рукопису статті Р. Уоттса та Дж. Циммерманна, який обговорювався в Університеті Рочестера.

М.К. Дженсен [161] зазначав, що оприлюднені ним положення лекції були запозичені у його колег з Рочестера, при цьому він вперше прилюдно заявив, що більшість наявних на той час досліджень в

* Вперше поняття “Рочестерська школа бухгалтерського обліку” було озвучено у травні 1976 р. М.К. Дженсеном під час “Price Waterhouse Lectures in Accounting”, що відбувались в університеті Стенфорду. До її складу, окрім себе, він також відніс Дж. Бенстона, У. Меклінга, Ф. Мейерса, Р. Уоттса та Дж. Циммермана.

¹⁵⁸ Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / M. Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36.

¹⁵⁹ Gaffikin M.J.R. Legacy of the golden age: recent developments in the methodology of accounting / M. Gaffikin // Abacus. – 1988. – Vol. 24, No. 1. – P. 16-36.

¹⁶⁰ Boland L.A. Criticizing positive accounting theory / L.A. Boland, I.M. Gordon // Contemporary Accounting Research. – 1992. – Vol. 9, No. 1. – P. 142-170.

¹⁶¹ Jensen M.C. Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting / M.C. Jensen // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://papers.ssrn.com/abstract=321522>

бухгалтерському обліку (за деяким винятком) є ненауковими, оскільки базуються на нормативному підході. В той же час, в обліку існує безліч нормативних теорій, які з'являються так швидко, як тільки SEC підвищує вимоги до розкриття інформації. Це був прямий виклик для вчених-нормативістів як з позиції наявних наукових результатів, так і з позиції використовуваної ними методології наукових досліджень, яка була спрямована на встановлення того, “що слід робити” з вирішенням облікових проблем, а не спрямована на обґрунтування і пояснення причин їх виникнення (“чому?”) та прогнозування подальшого розвитку облікової практики, як цього вимагала позитивна методологія.

За Р. Уоттсом та Дж. Циммерманом метою створення позитивної теорії визначення облікових стандартів є необхідність: обґрунтування тиску на процес стандартизації бухгалтерського обліку; пояснення ефекту впливу різних бухгалтерських стандартів на окремих суб'єктів; обґрунтування бажань різних груп витратити ресурси для впливу на процес стандартизації [162, с. 112]. Дослідження авторів викликали появу цілої хвилі наукових публікацій, оскільки вони характеризувались нищівною критикою нормативної методології в дусі М. Фрідмена та вчених, що її використовують, передусім, представників “золотого віку”. В цих публікаціях одні автори – захисники нормативної методології, критикували позитивну теорію. Наприклад, проф. Ч. Хрістенсон, проаналізувавши запропоновану теорію, дійшов висновку, що вона не відповідає виділеним К. Поппером пропозиціям демаркації науки від метафізики. Його основними напрямками критики методології, використовуваної представниками позитивної теорії, були наступні: 1) Твердження Рочестерської школи про те, що подібні “позитивні” дослідження, які вони проводять, є необхідною умовою для теорії нормативного обліку, є помилковими; 2) Поняття “позитивної” теорії походить із застарілої філософії науки і в будь-якому випадку є неправильним, оскільки теорії емпіричної науки не дають позитивного твердження про “те, що є”; 3) Хоча теорію можна використовувати лише для прогнозування, навіть якщо вона є, як відомо, хибною, пояснювальна теорія того типу, яку шукає Рочестерська школа, або така, яка повинна використовуватись для перевірки нормативних пропозицій, не повинна бути завідомо помилковою. Метод аналізу, який зумовлює відхилення від явищ до припущень, прийнятних на основі незалежних доказів, є методом побудови пояснювальних теорій; 4) Всупереч емпіричному методу, що передбачає фальсифікацію теорій, Рочестерська школа вводить

¹⁶² Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards / R. Watts, J. Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – Vol. 53, No 1. – P. 112-134.

спеціальні аргументи, щоб виправдати провали в своїх теоріях. Ця тактика є порушенням норм, яких, на думку Поппера, слід дотримуватися, якщо система пропозицій є “науковою” [163, с. 20]. Загальною позицією Ч. Хрістенсона стосовно позитивної теорії обліку було те, що її автори, належним чином не оформивши свої пропозиції в цілісну конструкцію, заманюють інших дослідників у пастку, пропонуючи долучатись до розробки її окремих положень та виправляти наявні в ній недоліки. Тому така теорія спочатку має бути завершена та уточнена, і лише після цього може бути представленою на розсуд науковому співтовариству, а поки це не буде зроблено, жодна критика в бік вчених-нормативістів або іменування подібних досліджень ненауковими мають бути відсутніми.

В той же час, інші дослідники навпаки ставали на захист позитивної теорії та здійснювали дослідження в цьому напрямі. Так, Л. Боланд та І. Гордон, критикуючи позицію Ч. Хрістенсона, встановили на основі аналізу критики позитивізму, що методологія не може бути ні нормативною, ні позитивною, оскільки методологи можуть обслуговувати розкриття та пояснення обмежень ідеологічних та методологічних уподобань, реалізованих в будь-якому дослідженні. Наприклад, якщо кому-небудь захочеться дотримуватися позицій Уоттса і Циммермана, і припустити, що ринки є достатньо рівноважними, щоб мати доступні рівноважні ціни для обчислення витрат і вигод від прийняття будь-якої панікулярної процедури обліку, було б розумно знати обмеження такого підходу, використання якого може призводити до неправильних рішень. Тому для споживачів, які здійснюють покупки на ринку методології, корисним буде знати, що саме вони купують [164, с. 166].

У 1986 р. Р. Уоттс та Дж. Циммерманн випустили книгу “Позитивна теорія бухгалтерського обліку” [165], в якій в цілому було розглянуто роль облікової теорії, її важливість для облікової науки, співвідношення позитивної та нормативних підходів до розвитку теорії. Однак, основна увага в цій монографії була присвячена еволюції позитивних досліджень в бухгалтерському обліку, а також розгляду основних сфер здійснення таких досліджень (гіпотеза ефективності ринку та САРМ, обліковий прибуток та ціни на акції, гіпотези позитивної теорії, взаємовплив політичних процесів та бухгалтерського обліку, бухгалтерський вибір, контрактний процес, прогнозна облікова

¹⁶³ Christenson Ch. The methodology of positive accounting / Ch. Christenson // The Accounting Review. – 1983. – Vol. 58, No. 1. – P. 1-22.

¹⁶⁴ Boland L.A. Criticizing positive accounting theory / L.A. Boland, I.M. Gordon // Contemporary Accounting Research. – 1992. – Vol. 9, No. 1. – P. 142-170.

¹⁶⁵ Watts R.L. Positive accounting theory / R.L. Watts, J.L. Zimmerman. – New Jersey: Prentice Hall, 1986. – 388 p.

інформації тощо). В останньому розділі монографії автори підвели підсумки десятирічного періоду виникнення позитивної теорії обліку, обґрунтували її роль, переваги та обмеження щодо використання, а також проаналізували її вплив на наукове співтовариство і наукові дослідження в сфері обліку.

Монографія Р. Уоттса та Дж. Циммермана мала значний вплив на наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку. Проф. Т.С. Моук пояснює це наступним чином: “Позитивна теорія обліку була успішною внаслідок того, що вона сприймалась аудиторією, налаштованою до наукової риторики – з одного боку, і до риторики рейганівської ери відміни державного контролю, таким чином, дозволяючи пропустити деякі недоліки наукового характеру задля риторики повстання проти державного регулювання корпоративного обліку” [166, с. 55]. Тобто позитивна теорія, як зазначають Н. Чебрак та Е. Берроус, була теорією ідеологічної спрямованості, оскільки підтримувалась символічною фігурою М. Фрідмена та політикою дерегулювання Р. Рейгана [167].

Вихід книги Р. Уоттса та Дж. Циммерманна остаточно оформив створення позитивної теорії обліку, оскільки на її появу критичними статтями відреагували представники “золотого віку” – Р. Стерлінг (1990 р.), Р. Маттессіч (1992 р.) та Р. Дж. Чемберс (1993 р.).

У статті 1990 р. “Позитивна теорія бухгалтерського обліку: десятирічна перспектива” [168] Р. Уоттс та Дж. Циммерманн провели аналіз критики стосовно авторських публікацій, присвячених позитивній теорії обліку. Вони об’єднали всі аргументи у дві групи. До першої групи була віднесена критика, що стосувалась методів дослідження, включаючи наведені узагальнення і висновки на їх основі (Р. Болл, Дж. Фостер, Р. Хольтхаузен, Р. Лефтівч, А. Маккі). До другої – критика, пов’язана з обраною методологією, включаючи філософію науки (Ч. Хрістенсон, Дж. Уїтінгтон, Р. Хайнс). Автори дають детальну відповідь критикам в розрізі двох вищезазначених груп. Так, одним із напрямів критики була сама назва “позитивна теорія бухгалтерського обліку”, на що автори відповідають, що “первинною причиною вибору цього прикметника... було підкреслення того, що

¹⁶⁶ Mouck T. The Rhetoric of Science and the Rhetoric of Revolt in the “Story” of Positive Accounting theory / T. Mouck // Accounting and Auditing & Accountability Journal. – 1992. – Vol. 5, No. 4. – P. 35-56.

¹⁶⁷ Chabrak N. The language of the Rochester school: positive accounting theory deconstructed / N. Chabrak, A. Burrowes // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.acis.canterbury.ac.nz/information/seminars.shtml>.

¹⁶⁸ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R. Watts, J. Zimmerman // The Accounting Review Standards. – 1990. – Vol. 65, No 1. – P. 131-156.

роль теорії бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні пояснення і передбачення бухгалтерської практики” [169, с. 148].

Позитивна теорія обліку визначає, що дослідження в сфері бухгалтерського обліку можуть використовуватись для передбачення реакції ринку цінних паперів на розкриття інформації, що генерується в обліковій системі підприємства. Але позитивна теорія не може встановлювати, як повинен бути визначений дохід в фінансовій звітності, чи як повинні бути встановлені ціни на акції на основі облікової інформації.

В цілому позитивна теорія бухгалтерського обліку стосується того “що є”, а не того “що повинно бути”. Вона намагається відповісти на наступні запитання: “Пояснити, чому бухгалтерський облік є тим, чим він є, чому бухгалтери роблять те, що вони роблять, і які є ефекти впливу цього феномену на людей при розподілі ресурсів. Така позитивна теорія – це передумова для відповіді на нормативні запитання, які становлять для нас інтерес [170]. Позитивна теорія бухгалтерського обліку є екстремальною формою емпіризму і реакцією на нормативну методологію апріорних теоретиків обліку, які правила протягом попередніх десятиліть [171, с. 87].

Починаючи з середини 1970-х рр., базуючись на положеннях неокласичної економічної теорії, портфельній та агентській теоріях, панівною методологією в розвитку теорії бухгалтерського обліку стала позитивна теорія. З моменту свого виникнення вона пройшла декілька стадій свого розвитку.

І стадія – дослідження попередників позитивізму. Позитивна теорія бухгалтерського обліку не виникла в результаті революційного наукового відкриття двох вчених, вона має свої корені, тобто дослідження, які стали передумовою виникнення теорії.

Проф. А. Меліс [172] встановила, що попередником розробки позитивної теорії бухгалтерського обліку був професор з університету Генуї А. Амадуцці, який у 1949 р. випустив книгу “Конфлікт та рівновага інтересів в корпоративних фінансових звітах”. А. Амадуцці намагався побудувати таку теорію бухгалтерського обліку, яка б відповідала реальному життю, тобто бухгалтерській практиці, аніж

¹⁶⁹ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R. Watts, J. Zimmerman // The Accounting Review Standards. – 1990. – Vol. 65, No 1. – P. 131-156.

¹⁷⁰ Kabir M.H. Positive accounting theory and science / M.H. Kabir // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1027382>.

¹⁷¹ Schiehl E. Financial accounting: an epistemological research note / E. Schiehl, J.A. Borba, F. Dal-Ri Murcia // Revista Contabilidade financeira. – 2007. – Vol. 18, No. 45. – P. 83-90.

¹⁷² Melis A. Financial Statements and Positive Accounting Theory. The Early Contribution of Aldo Amaduzzi / A. Melis // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=695041>

теорію, що б приписувала цілі фінансової звітності (доходно-орієнтований чи пропрієтарний підхід).

Наприкінці 1960-х, початку 1970-х рр. були випущені оригінальні роботи В. Бівера, Р. Болла та Ф. Брауна, які застосували емпіричні фінансові методи в фінансовому обліку. Їх роботи характеризуються заміною нормативного підходу на інформаційний, що відображається в дослідженнях з фінансового обліку в умовах інформаційної економіки, цін на акції та врахування поведінкового аспекту. Так, у статті 1973 р. “Що повинно бути з цілями FASB” В. Бівер підсумував позитивну теорію ефективних ринків, теорію та докази того, як розкриття, бухгалтерські техніки, і зміни в цих техніках впливають на ціни на цінні папери. Проф. М. Дженсен [¹⁷³, с. 18] визначає цю статтю як ідеальний приклад того, коли лише застосування ґрунтовної позитивної теорії обліку може дати відповідь на такі нормативні питання, як, наприклад: що повинна робити FASB?

Початок розвитку позитивістського напрямку в бухгалтерському обліку також можна побачити в більш ранніх працях Р. Уоттса 1974 та 1977 рр. Зокрема, він досліджував проблеми наявності різносторонніх інтересів користувачів облікової інформації – таких, як корпоративний менеджмент, працівники-бухгалтери, стокхолдери, кредитори, регулюючі організації, аналітики ринку цінних паперів, аудитори тощо. Узагальнюючи результати досліджень попередників позитивізму М. Кабір [¹⁷⁴] зазначає, що ці вчені займались дослідженням взаємозв'язку між оприлюдненими бухгалтерськими даними та їх впливом на ціну акцій. В основі цих досліджень вони використали гіпотезу ефективності ринку, висунуту у 1965 р. Ю. Фамою: ринок є ефективним, якщо він швидко адаптується до нової інформації. На її основі були розроблені математичні моделі CAPM та APM, що дозволили розраховувати ціни опціонів та акцій, і які використовувались в дослідженнях попередниками позитивізму.

II стадія – дослідження розробників позитивізму. Виділення цього етапу безпосередньо пов'язано з дослідженнями Р. Уоттса та Дж. Циммерманна, розглянутими вище. На думку авторів позитивні дослідження зробили наступний внесок в розвиток теорії бухгалтерського обліку: 1) Було створено інтуїтивно ймовірну концептуальну основу розуміння бухгалтерського обліку; 2) Заохочено дослідників в сфері обліку підкреслювати центральну роль договірних витрат в теорії бухгалтерського обліку; 3) Роз'яснено, чому

¹⁷³ Jensen M. Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting / M. Jensen // Stanford lectures in accounting. Graduate School of Business, Stanford University. – 1976. – P. 11-19.

¹⁷⁴ Kabir M.H. Positive accounting theory and science / M.H. Kabir // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1027382>.

використовується бухгалтерський облік і створено концептуальну основу для здійснення бухгалтерського вибору; 4) Визначено, як впливає вибір методів бухгалтерського обліку на економічні вигоди сторін договірних відносин; 5) Сформульовано розуміння бухгалтерського обліку з позиції договірних витрат [175, с. 150-151].

Праці Р. Уоттса та Дж. Циммерманна сформулювали “нові правила гри” в сфері бухгалтерських наукових досліджень, наблизивши їх до вимог, які висувались до наукових досліджень в інших економічних дисциплінах, та здійснили значний вплив на розвиток теорії обліку і процес його стандартизації. Так, проф. В.В. Ковальов [176, с. 137] зазначає, що вплив позитивістів чітко проявляється в останніх міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, які перенасичені термінами “цінність”, “ринкова вартість”, “справедлива вартість”, “ризик”, “активний ринок” тощо. Однак, як пише новозеландський дослідник М. Мільне [177], в сфері соціального обліку, емпірики, приступаючи до вивчення позитивної теорії обліку, як основи для поведінки розкриття соціальної інформації, не змогли наслідувати аргументи монографії Р. Уоттса та Дж. Циммерманна та підтримати цей тон позитивних наукових досліджень.

III стадія – розробки позитивістів-сучасників. Сучасний етап розвитку позитивізму характеризується виділенням двох основних незалежних напрямів – американського та англійського.

Представниками американського позитивізму є наукові школи університетів Чикаго, Массачусетс, Рочестер, Стенфорд, в яких чітко вирізняються напрями наукових пошуків в їх наукових програмах на здобуття ступеня доктора філософії. Позитивні дослідження підтримуються такими відомими фаховими журналами як “The Accounting Review”, “European Accounting Review”, “Journal of Accounting Research”, “Journal of Accounting and Economics”, “Contemporary Accounting Research”, “Review of Accounting Studies” тощо.

Починаючи з 1990-х рр. і по наш час значна кількість представників позитивної теорії обліку присвятили свої дослідження проблемам значимості бухгалтерської інформації для ринку капіталу, особливостям її сприйняття користувачами. Як наслідок, з середини 1990-х рр. в результаті тривалих наукових дискусій викристалізувався

¹⁷⁵ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R. Watts, J. Zimmerman // The Accounting Review Standards. – 1990. – Vol. 65, No 1. – P. 131-156.

¹⁷⁶ Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5, Вып. 4. – С. 136-145.

¹⁷⁷ Milne M.J. Positive accounting theory, political costs and social disclosure analyses: a critical look / M.J. Milne // Електронний ресурс. Режим доступу: http://www.business.otago.ac.nz/acty/research/pdf/postive_accounting_theory.pdf.

окремих напрям наукових досліджень, пов'язаний з консерватизмом. У складі цього напрямку можна виділити дві сфери досліджень. Перша – пов'язана з впливом бухгалтерського консерватизму на ринкову вартість підприємства (Дж.А. Ольсон, Дж.А. Фелтам, Б. Лев, Р. Уоттс). До проблем, які включаються до цієї сфери досліджень, відносяться встановлення ролі та значення облікового консерватизму, аналіз асиметрії між доходами, ринковою-балансовою вартістю та консерватизмом у фінансовій звітності, вимірювання та дієвість оцінки консерватизму фірми, інформаційна роль консерватизму, розробка концептуальних моделей прийняття рішень при застосуванні консерватизму в бухгалтерському обліку, моделювання аналізу формування вартості фірми на основі бухгалтерських даних в умовах застосування концепції консерватизму тощо. Друга – пов'язана з консерватизмом сприйняття облікової інформації, яка базується на гіпотезі С. Басу, що відношення між щорічним доходом та щорічною прибутковістю акцій фірм змінюється згідно характеру новин (бухгалтерської інформації) протягом року (С. Басу Р.М. Бушман, Дж.Д. Пьотроскі, С.Дж. Райан, В. Гуей, Р. Вереккіа, Р.А. Брайер, Б.Х. Кім, М. Певзнер).

Також одним із актуальних підходів в розвитку позитивної теорії бухгалтерського обліку є подібні між собою концепція управління прибутками (earnings management) і концепція креативного обліку (creative accounting), яким присвячені дослідження О. Амата, Г. Бретона, Я. Гріффітса, К. Дігана, П.М. Дехоу, М.Д. Джоунса, Е.Е. Коміскі, Б. Лева, Ч.В. Малфорда, М.Р. Метьюса, Т. Пійпера, М.Х.Б. Перери, А. Ріаі-Бельауі, Дж. Ронена, Д.Дж. Скіннера, Р. Слоана, Х. Столови, П.М. Хілі, К. Шіппер, Дж.М. Уолена та ін. Теоретичну основу цих концепцій складає неінституційна теорія контрактів та агентська теорія, що в Україні знайшла свої прояви в розробці неінституційної теорії бухгалтерського обліку В.М. Жуком [178] та І.А. Юхименко-Назарук [179].

Англійський позитивізм представлений такими вченими, як Е. Хоупвуд, М. Пауер, П. Міллер, К. Чепмен, А. Меннікен, Д. Купер, а його поява пов'язана з випуском британського журналу “Accounting, Organization and Society”, присвяченого висвітленню соціологічних та організаційних аспектів бухгалтерського обліку [180, с. 88]. Виділення цього напрямку пов'язано з його орієнтацією на застосування соціології,

¹⁷⁸ Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ “ІАЕ”, 2018. – 408 с.

¹⁷⁹ Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії : монографія. – Житомир: Вид. О.О. Євенок, 2017. – 300 с.

¹⁸⁰ Schiehl E. Financial accounting: an epistemological research note / E. Schiehl, J.A. Borba, F. Dal-Ri Murcia // Revista Contabilidade financeira. – 2007. – Vol. 18., No. 45. – P. 83-90.

психології, історії і політичної економії в бухгалтерському обліку. Його засновником був Е. Хоупвуд, який ще наприкінці 1970-х рр. зазначав, що ми повинні приділяти увагу соціальним та організаційним контекстам, в яких оперує бухгалтерський облік. Положення даного напрямку досліджень також були перенесені на управлінський облік, зокрема, глибокі дослідження в цій сфері були проведені М. Бромвічем, П. Міллером та А. Бхімані з Лондонської школи економіки.

Підводячи підсумок впливу позитивної теорії на бухгалтерський облік, слід також враховувати, що він не обмежується лише науковими дослідженнями, а також стає поступово відчутним в трансформації бухгалтерського обліку як навчальної дисципліни. Наприклад, навчальний посібник Г. Донліві “Вступ до теорії бухгалтерського обліку” [181] розпочинається з обґрунтування ролі агентської теорії в функціонуванні облікової системи підприємства та включає розділи, які базуються на основних висновках та положеннях позитивної теорії обліку: “Концептуальна основа”, “Облікові стандарти”, “Облік та ринки капіталу”, “Облікові патології – шахрайства, провали, ухилення” тощо. Це є свідченням того, що окремі гіпотези та положення позитивної теорії обліку знайшли своє емпіричне підтвердження і стали повноправними елементами чинної системи бухгалтерських наукових знань.

Нова нормативна теорія. Незважаючи на значні досягнення і результати, одержані в результаті широкого запровадження позитивної теорії бухгалтерського обліку, з часом з’явилися контрприкладі, які виявились “наріжним каменем” для адептів позитивізму. Це дало новий поштовх розвитку нормативної теорії бухгалтерського обліку та було викликано трьома факторами: 1) Позитивна методологія дозволила, окрім самої себе, чітко виокремити нормативну теорію бухгалтерського обліку, вказати на її недоліки та вузькі місця, що дозволило виділити шляхи та напрями її удосконалення та розвитку. Авторитетні вчені в сфері бухгалтерського обліку (Р.Дж. Чемберс, Р. Маттессіч) не “відійшли” від наукових досліджень, а уважно дослідивши постулати позитивної теорії бухгалтерського обліку, критику позитивістів в бік нормативної методології та одержаних нормативних результатів досліджень, розвинули власні і запропонували вже адаптовані нормативні теорії обліку; 2) Поява нових завдань, які постали перед обліком, зумовила необхідність удосконалення його теорії. Так, наприклад, необхідність забезпечення надання бухгалтерським обліком інформації соціального та екологічного характеру, інформації про

¹⁸¹ Donleavy G. An introduction to accounting theory. 1st ed. / G. Donleavy. – Bookboon.com, 2016. // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://freeonlineeducationweb.files.wordpress.com/2016/08/an-introduction-to-accounting-theory.pdf>

інтелектуальний капітал підприємства, викликана переходом економіки в постіндустріальну фазу розвитку, зумовила необхідність розробки теорії соціального та екологічного обліку, обліку інтелектуального капіталу. Позитивна теорія обліку виявилась нездатною вирішити цю проблему, що зумовило актуалізацію нормативних досліджень в сфері обліку. Також звернення до нормативних досліджень в обліку пов'язані з необхідністю удосконалення користувацьких аспектів якісних характеристик фінансової звітності, на чому наголошують представники FASB. Це пов'язано з тим, що з результатів позитивних досліджень не можуть бути виведені нормативні приписи; 3) Деякі автори, спостерігаючи за дебатами прихильників нормативної та позитивної теорії дійшли компромісного варіанту – що для розвитку теорії бухгалтерського обліку необхідним є комплексне застосування нормативної та позитивної методології.

Вищенаведене дозволяє виділити наступні напрями розвитку нормативної теорії на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Напрями розвитку нормативної теорії бухгалтерського обліку

Розвиток *умовно-нормативної теорії обліку* пов'язаний з ім'ям проф. Р.Маттессіча [182]. Аналізуючи критику нормативної теорії вченими-позитивістами, зокрема, робіт Р.Дж. Чемберса, Е. Едвардса та Ф. Белла, він визначив, що її основою була відсутність підтримки розроблених теорій емпіричними дослідженнями. Хоча, як зазначає проф. В.Ф. Чуа, дослідники-нормативісти вірили в можливість емпіричного тестування власних наукових теорій [183, с. 602].

Проф. Р. Маттессіч став одним із класиків нормативної методології, який виступив не лише з критикою позитивної теорії обліку, а й вказав на її некоректність відносно нормативних теорій Р.Дж. Чемберса, Е. Едвардса та Ф. Белла, Р. Стерлінга, зокрема, щодо неправильного уявлення про емпіричну законність гіпотез в нормативних теоріях.

¹⁸² Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / R. Mattessich // Accounting, business and financial history. – 1992. – Vol. 2, Num. 2. – P. 181-198.

¹⁸³ Chua W.F. Radical Developments in Accounting Thought / Wai Fong Chua // The Accounting Review. – 1986. – Vol. 61, No.4. – P. 601-634.

У відповідь на критику позитивістів та з метою відновлення актуальності застосування нормативної методології Р. Маттессіч розробив умовно-нормативну теорію бухгалтерського обліку.

Основною ознакою умовно-нормативної теорії бухгалтерського обліку є включення цілі, разом з інструментальними гіпотезами (тобто емпірично встановленими значеннями та відношеннями) до складу теоретичної структури. Це робить відповідну теорію умовною в тому, наскільки включені і чітко встановлені норми складають умови, за яких така теорія має силу. Умовно-нормативна теорія бухгалтерського обліку – це теоретична концепція, що передбачає набір інструментальних гіпотез залежно від специфічних інформаційних цілей чи мети, що переслідується, і є майже необов'язковою в кінцевому випадку [¹⁸⁴, с. 190].

Розвиток *нових нормативних теорій* пов'язаний з неможливістю позитивної теорії відповідати вимогам мегаспостерігача системи обліку (власникам, управлінцям, інвесторам, кредиторам, державним установам, регулюючим організаціям), які потребують інформації про нові об'єкти бухгалтерського спостереження, відносно яких відсутня бухгалтерська практика.

Так, у 1997 р. Дж. Елкінгтон запропонував підхід “Потрійна звітність” (Triple Bottom Line reporting) [¹⁸⁵], згідно якого передбачалось відображати не лише результати і стан фінансово-економічної діяльності підприємства, а також соціальну діяльність і інформацію про навколишнє середовище. Це дало значний поштовх у 2000-х рр. розвитку соціально- та екологічно-орієнтованого обліку, а вже на сьогодні – формуванню концепції інтегрованої звітності. Однак, розвиток теорії інтегрованої звітності неможливий без застосування нормативної методології, оскільки впровадження нових об'єктів (нових видів капіталу) в систему бухгалтерського обліку та нових методологічних підходів (облікової оцінки, нефінансових показників) передбачає запровадження норм, які визначатимуть, яким повинен бути облік, а не описуватимуть і прогнозуватимуть практику. В той же час, формування позитивної теорії інтегрованої звітності буде наступним етапом розвитку теорії обліку в даному напрямі, він розпочнеться тоді, коли науковці матимуть достатньо емпіричного матеріалу для аналізу існуючої практики формування та розкриття інформації в інтегрованих або окремих спеціальних звітах (звіт про сталий розвиток, звіт про

¹⁸⁴ Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / R. Mattessich // Accounting, business and financial history. – 1992. – Vol. 2, Num. 2. – P. 181-198.

¹⁸⁵ Elkington J. Triple Bottom Line / J. Elkington // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.johnelkington.com/archive/TBL-elkington-chapter.pdf>

соціальну відповідальність, звіт з управління тощо), що дозволить прогнозувати її подальший розвиток.

Як зазначає С. Ллевеллін [186, с. 112], якщо бухгалтерський облік не буде повторно з'єднаний з нормативними соціальними та етичними теоріями, то це дуже обмежить сферу його поширення. Однак, це повинно бути не просто еклектичне використання соціальних теорій, а мають бути налагодженні чіткі взаємозв'язки із соціальною політикою, що впливатиме на облікову оцінку. Повинна бути розроблена така методологія бухгалтерського обліку, яка забезпечить соціально справедливий розподіл ресурсів та буде звільнена від управлінських обмежень. До подібного висновку також приходять Х. Шрейдер, відмічаючи, що позитивістська методологія залишає питання про практичну або політичну корисність теорій відкритою, не надаючи однозначної відповіді стосовно того, яким чином судження про значення положень теорії будуть стосуватись самої теорії (міститися в теорії чи відокремлюватися від неї для підвищення його практичної чи політичної корисності) [187, с. 22-23].

Представники FASB для удосконалення стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності вказують на необхідність використання нормативної теорії в дослідженнях відносно: 1) Розуміння, доцільності, нейтральності і співвідношення бухгалтерських правил; 2) Впливу бухгалтерських правил на результати звітності та їх співвідношення з економічними подіями, що відображаються в звітності; 3) Бухгалтерських правил, що стосуються витрат і вигід [188, с. 93].

Нормативно-позитивний синтез. Будь-яка теорія все ж таки залишається теорією, а не законом. А у випадку неможливості засвідчення остаточної відмови від однієї із таких взаємопротилежних теорій бухгалтерського обліку, як позитивна та нормативна, можна говорити про можливість їх спільного використання. До того ж, як зазначає проф. Г.І. Рузавін, справжня розвинена наукова теорія прагне розкрити сутність досліджуваних явищ, внутрішній механізм їх перебігу, тобто слугує не тільки для опису і навіть передбачення явищ, а й для їх пояснення та розуміння [189, с. 90], цим самим автор підкреслює необхідність здійснення синтезу.

¹⁸⁶ Llewellyn S. Theories for theorists or theories for practice? Liberating academic accounting research? / S. Llewellyn // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1996. – Vol. 9, Iss. 4. – P. 112-118.

¹⁸⁷ Schreuder H. Positively normative (accounting) theories / H. Schreuder // Researchmemorandum. – 1983. – Vol. 10. – P. 1-34.

¹⁸⁸ Mozes H. A framework for normative accounting research / H. Mozes // Journal of Accounting Literature. – 1992. – Vol. 11. – P. 93-104.

¹⁸⁹ Рузавин Г.И. О структуре научных теорий / Г.И. Рузавин // Вопросы философии. – 1977. – № 8. – С. 90.

Такий нормативно-позитивний синтез може дати нову якість наукових досліджень, оскільки застосування цих теорій має одну мету – удосконалення бухгалтерського обліку. Як зазначають Р.Дж. Шродер, М.В. Кларк та Дж.М. Уїтні, в ідеалі не повинно бути жодних відмінностей (нормативна проти позитивної), оскільки добре розвинена і завершена теорія охоплює і те, що повинно бути, і те, як є. Мета обліку полягає в забезпеченні набору принципів і відносин, які пояснюють практику, яку можна спостерігати, і передбачають практику, яку не можна спостерігати. Тому, теорія обліку повинна бути здатна пояснити, чому підприємства обирають певні методи серед існуючих альтернатив, і передбачити атрибути фірм, що обирають різні методи обліку [190, с. 1].

Про однакову спрямованість нормативної та позитивної теорій, але за допомогою різного інструментарію, свідчить також той факт, що англійський соціальний напрям розвитку бухгалтерського обліку на чолі з Е. Хоупвудом, який називають англійським позитивізмом, проф. Р. Маттессіч називає Британською нормативною школою [191, с. 184], якою розроблено нормативно-етичну теорію бухгалтерського обліку.

Про необхідність спільного застосування обох теорій з метою розвитку бухгалтерського обліку в умовах його гармонізації зазначають проф. О.І. Кольвах та В.Ю. Копитін: “Не заперечуючи значимості позитивістського підходу як систематизованого способу узагальнення практичного досвіду в формі облікових стандартів і принципів, відзначимо, що за відсутності розвиненої і математично обґрунтованої теорії бухгалтерського обліку цей шлях розвитку, якщо його розглядати як єдиний, неминуче призводить до вирішення проблем гармонізації обліку і його звітності в закономірний тупик, що сьогодні і відбувається [192, с. 90]. Такого ж підходу в розвитку теорії бухгалтерського обліку дотримуються проф. Е. Хендріксен та М. Ван Бреда, за яким жоден з підходів (позитивний чи нормативний) не покладається на єдиний метод. Автори [193, с. 25] віддають перевагу еkleктичному підходу, в якому використовується будь-який з підходів до теорії залежно від того, який з них є прийнятним в конкретній ситуації. Основна мета, яка переслідується при цьому, – надати набір

¹⁹⁰ Schroeder R.G. Financial accounting theory: text readings and cases. Eight edition. / R.G. Schroeder, M.W. Clark, J.M. Cathey. – Willey Inc, 2005. – 598 p.

¹⁹¹ Mattessich R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / Richard Mattessich // Accounting, business and financial history. – 1992. – Vol. 2, Num. 2, – P. 181-198.

¹⁹² Кольвах О.И. Адаптивные модели бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в системе кредитных организаций (концепция, методы и информационно-технологическое обеспечение). / О.И. Кольвах, В.Ю. Копытин. – Ростов н/Д: Изд-во “Терра”, 2002. – 151 с.

¹⁹³ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

логічних принципів для оцінки і розвитку практичних методів і процедур, які сприяють удосконаленню облікової практики.

1.3. Парадигми бухгалтерського обліку

Зміна умов функціонування господарських систем під час формаційної та цивілізаційної трансформації економіки накладає значний відбиток на розвиток національної системи бухгалтерського обліку. Її адекватне приведення до вітчизняних умов та особливостей функціонування міжнародного ринку капіталу є одним з основних завдань для сучасних дослідників-бухгалтерів. Виконання поставленого завдання можна проводити на основі використання різноманітних інструментів та методів наукових досліджень, розвиток яких і визначає рівень розробки проблеми, а також реальні можливості науки бухгалтерський облік в цілому. Одним із таких методів є парадигмальна концепція аналізу динаміки наукового знання, яка передбачає розгляд накопичення знань як революційного (некумулятивного) процесу.

Формулювання Т.С. Куном концепції наукових революцій [194, с. 9-269] та її активне поширення в науковій сфері для пояснення особливостей розвитку природничих наук призвело до того, що з 1960-х рр. для розробки метатеоретичних засад бухгалтерського обліку почала застосовуватись парадигмальна концепція динаміки наукового знання. Її використовували представники “золотого віку” розвитку обліку в США – Р.В. Маттессіч, Р.Р. Стерлінг та Р.Дж. Чемберс, що можна пояснити їх бажанням знайти додаткові аргументи в боротьбі з представниками позитивної теорії обліку, оскільки дана концепція була одною з постпозитивістських концепцій, які на той час активно розроблялись дослідниками в сфері філософії науки (К. Поппер, Л. Лаудан, І. Лакатос, С. Тулмін, П. Фейерабенд та ін.). Тенденція щодо використання парадигмальної концепції в бухгалтерських наукових дослідженнях значно актуалізувалась починаючи з кінця ХХ-го ст. і зберігається донині, що зумовлено зростанням кількості відчутних змін в функціонуванні економічної системи. Виникнення революційних змін в діяльності підприємств в умовах глобалізації значною кількістю вчених розцінювалось як необхідність застосування концепції наукових революцій для аналізу динаміки бухгалтерського наукового знання. Однак, на нашу думку, застосування парадигмальної концепції в

¹⁹⁴ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

бухгалтерському обліку не завжди спрямоване на вирішення певних важливих проблем або на пошук революційних змін, що відбуваються в обліковій науці, а більшою мірою продиктовано модою на використання поняття “парадигма бухгалтерського обліку” та бажанням зробити “більш науковими” та “філософськи обґрунтованими” власні наукові дослідження. Існуюча ситуація передбачає необхідність проведення детального аналізу особливостей застосування парадигмальної концепції для вирішення явних (що можуть бути вирішені в межах існуючих теоретичних уявлень) та неявних (що знаходяться поза межами існуючих методологічних принципів та установок) проблем розвитку бухгалтерського обліку з врахуванням змістовних характеристик концепції наукових революцій, запропонованої Т.С. Куном.

Першим, хто застосував парадигмальну концепцію Т.С. Куна в бухгалтерському обліку, був Р.Дж. Чемберс. В праці “Бухгалтерський облік, оцінка та економічна поведінка” (1966 р.) [¹⁹⁵, с. 373] він посилається на ранню роботу Т.С. Куна “Коперніанська революція: планетарна астрономія в розвитку західної думки” (1957 р.). Пізніше Р.Дж. Чемберс використовує остаточно сформульовані положення теорії Т.С. Куна, посилаючись на роботу “Структура наукових революцій” (1962 р.). Вже у статті “Вимірювання прибутку, відновлення капіталу та економічні вигоди: оглядова стаття” (1975 р.) він зазначає про існуючу кризу в бухгалтерському обліку, для опису якої використовує відповідну фазу розвитку науки в моделі Т.С. Куна. Зокрема, він пише, що розглядувана ним книга Г. Макдоналда “Вимірювання прибутку: альтернативи історичним затратам” (1974 р.) є цікавим прикладом деяких властивостей періоду “кризи” в розвитку ідей, описаних Т.С. Куном [¹⁹⁶, с. 103]. Аргументацію підтвердження гіпотези існування кризи в бухгалтерському обліку він базує на існуванні значної кількості методів оцінки активів, а також значною варіацією використовуваних понять доходу.

Першим із дослідників-обліковців, хто започаткував застосування парадигмальної концепції на теоретичному рівні бухгалтерського обліку, використовуючи в якості зразка працю “Структура наукових революцій” (1962 р.), слід вважати проф. Р.Р. Стерлінга. Ним були використані положення теорії Т.С. Куна в праці “Положення про базову теорію бухгалтерського обліку: оглядова стаття” (1967 р.), присвяченій розгляду дискусійних та революційних положень випущеного

¹⁹⁵ Chambers R.J. Accounting, Evaluation and Economic Behavior / R.J. Chambers. – Prentice-Hall, 1966. – 462 p.

¹⁹⁶ Chambers R.J. Profit Measurement, Capital Maintenance and Service Potential: A Review Article / R.J. Chambers // Abacus. – 1975. – Vol. 1. – P. 97-104.

Комітетом ААА положення ASOBAT в частині світоглядних змін, використовуваних ним для формування нових теоретичних засад обліку в США. Автор писав, що запропонований розгляд бухгалтерського обліку як інформаційної вимірювальної системи є прикладом зміни світогляду у його представників та є прикладом виникнення наукової революції. Що вдало підтверджується зміною відношення до розуміння релевантності в бухгалтерському обліку [¹⁹⁷, с. 100]. Однак, це була достатньо “розмита” аналогія, оскільки Р. Стерлінг не намагався ні в цій, ні в наступних наукових працях, де він її використовував, більш детально розкрити всі складові концепції парадигмальних змін та навести приклади їх існування в бухгалтерському обліку.

Першим, хто здійснив таку спробу, став М.К. Уеллс, який в статті “Революція в бухгалтерській думці” (1976 р.) використав як складові парадигмальної теорії, так і виділив стадії розвитку науки за Т.С. Куном в бухгалтерському обліку [¹⁹⁸, с. 471-472], внаслідок чого в багатьох наступних дослідженнях його вважають першим з дослідників, хто використав парадигмальний метод для періодизації накопичення бухгалтерських наукових знань. Автор розглянув еволюцію обліку як послідовність періодів кумулятивного розвитку, що перериваються некумулятивними стрибками – науковими революціями. Як і Дж.Р. Чемберс, він вважав, що бухгалтерська наука знаходиться у фазі кризи внаслідок застосування оцінки на основі історичних витрат, яку відносив до елементів старої парадигми. Розвиток цієї парадигми він пов’язував із працями А. Гілмена, Т. Сендерса, В. Петона та А. Літлттона. Період з 1940-х по 1960-ті рр. він відносив до періоду нормальної науки.

На думку М.К. Уеллса (у 1970-х рр.) бухгалтерський облік перебував на третій і четвертій стадіях його життєвого циклу із наступних: 1) Прийняття парадигми; 2) Робота в межах сучасної парадигми з творенням “нормальної науки; 3) Становлення незадоволення існуючою парадигмою; 4) Пошуки нової парадигми. Зокрема, він відмічає, що представлений тут аналіз свідчить про те, що дослідження в сфері фінансового обліку переживають революцію. Критики не визнають важливості дослідження, що призводить до розмежування альтернативних ідей. Ці альтернативи є кандидатами для нової дисциплінарної матриці (парадигми), вони є основою конкуруючих шкіл думки [¹⁹⁹, с. 480].

¹⁹⁷ Sterling R.R. A statement of basic accounting theory: a review article / R.R. Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, No. 1. – P. 95-112.

¹⁹⁸ Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? / M.C. Wells // The Accounting Review. – 1976. – July. – P. 471-482.

¹⁹⁹ Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? / M.C. Wells // The Accounting Review. – 1976. – July. – P. 471-482.

Період нормативного теоретизування та дослідження в бухгалтерському обліку він вважає кризою за Т.С. Куном, за якою може слідувати зміна нормальної науки (зміна парадигми). Зокрема, М.К. Уеллс посилається на гучні дискусії, що виникли серед дослідників-обліковців з приводу цінових змін, які є прикладами аномалій, які в кінцевому випадку приведуть до зміни існуючого набору правил [200, с. 476]. Основною метою аналізу М.К. Уеллса був захист апіорних досліджень в бухгалтерському обліку від зростаючої критики, що було необхідним етапом у зміні існуючої парадигми, а теорія Т.С. Куна якраз і передбачає, що парадигма може піддаватись зміні під критикою представників конкуруючої парадигми.

Розглянувши існуючі проблеми в бухгалтерському обліку, з метою їх усунення він пропонує змінити традиційний спосіб “бухгалтерського мислення”, для чого виділяє п’ять шкіл мислення: 1) Облік, скоригований за рівнем цін (або облік поточної купівельної спроможності); 2) Бухгалтерський облік відновлювальної вартості; 3) Бухгалтерський облік залишкової вартості; 4) Бухгалтерський облік безперервної сучасної (або чистої реалізаційної) вартості; 5) Бухгалтерський облік поточної вартості [201, с. 478]. Виникнення облікових шкіл мислення у 1950-1960-х рр. і їх постійний розвиток з метою більш точного відображення господарської реальності свідчить про поступовий вихід бухгалтерського обліку з фази кризи. На основі виділення сучасних проблем бухгалтерського обліку, зокрема, що з’явилися з проявами інфляційних процесів у бухгалтерському обліку, М.К. Уеллс дійшов висновку, що необхідним є перехід до нової парадигми (дисциплінарної матриці).

Подібно до М.К. Уеллса, особливості застосування теорії Т.С. Куна в бухгалтерському обліку розглядала Д. Фламхольтц (Троїк) в праці “Структура наукових революцій та їх застосування для розвитку облікової політики” (1976 р.). Вона визначила період до 1930 р. передпарадигмальною стадією науки бухгалтерський облік, а вже 1930 ті рр. визначає періодом розвитку парадигми бухгалтерського обліку. Нормальна наука, на її думку, складається з тривалого розвитку та оприлюднення правил бухгалтерського обліку після 1930-х рр. такими професійними організаціями як CAP, APB та FASB. Існування кризи в бухгалтерському обліку, на думку Д. Фламхольтц [202, с. 128],

²⁰⁰ Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? / M.C. Wells // The Accounting Review. – 1976. – July. – P. 471-482.

²⁰¹ Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? / M.C. Wells // The Accounting Review. – 1976. – July. – P. 471-482.

²⁰² Flamholtz D. The Structure of Scientific Revolutions and its Implications for the Development of Accounting Policy / D. Flamholtz // The Academy of Accounting Historians Working Paper Series. – 1979. – Vol. 2. – P. 124-141.

стало очевидним у 1970 р., коли прийнята облікова парадигма не змогла адекватно відображати економічну дійсність за різноманітними напрямками: неможливість адекватно відображати цінові зміни; зростання складності економічних операцій; необхідність бухгалтерського відображення людського капіталу. Нова парадигма, яка дозволить вирішити існуючі проблеми, може з'явитись лише в результаті ефективної взаємодії уряду та представників бухгалтерської професії. Але автор так і не пропонує можливу модель такої парадигми.

Парадигмальний метод на основі ідей та термінології Т.С. Куна для дослідження особливостей зміни фундаментальних основ науки бухгалтерський облік використовувався також у 1977 р. ААА в положенні SATTA для опису існуючої структури та запасу знань про фінансовий облік та його виникнення. На думку Б.Е. Кашінга SATTA не робить спробу історичної інтерпретації еволюції бухгалтерської думки в контексті стадій Т.С. Куна, скоріше, в главі 4 зосереджується на інтерпретації існуючих недоліків теорії, використовуючи лише одну із стадій розвитку науки, представлених Т.С. Куном – стадію кризи, конкуренції існуючих парадигм. А сам документ тільки коротко окреслює, що узгодженість відносно парадигми бухгалтерського обліку існувала в дисципліні [²⁰³, с. 5].

Як зазначають розробники SATTA [²⁰⁴, с. 41], не дивлячись на те, що еволюційний підхід до формування бухгалтерських наукових теорій є досить поширеним та має значні переваги і перспективи розвитку, слід застосовувати альтернативний варіант – концепцію парадигм Т.С. Куна, оскільки аналіз особливостей розвитку облікової науки свідчить про її революційний характер. Основною причиною чого називається той факт, що за останні два десятиліття (1970-1980-ті рр.) в бухгалтерській літературі з'являються праці, які характеризують непослідовність представлення еволюційного розвитку теоретичного рівня бухгалтерського обліку. Тому зміни в процесі теоретизації бухгалтерського обліку можуть вважатись більш революційними, ніж еволюційними, а бухгалтерський облік, як наукова дисципліна, переживав періоди війни парадигм різних наукових шкіл.

Комітет розробників SATTA розрізняє три альтернативні теоретичні підходи: 1) Класичний (“справжнього доходу” та індуктивний); 2) Корисності для прийняття рішень; 3) Інформаційної економіки [²⁰⁵, с. 5-25]. Їх виділення дозволяє створити підстави,

²⁰³ Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B.E. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

²⁰⁴ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. American Accounting Association, 1977. – 61 p.

²⁰⁵ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. American Accounting Association, 1977. – 61 p.

необхідні для подальшої перевірки причин неспроможності забезпечення бухгалтерським обліком взаємоузгодженості стосовно питань “загальної” теорії фінансової звітності. Тобто Комітет намагався обґрунтувати явне розходження в існуючих бухгалтерських теоріях на основі виокремлення різних стадій розвитку науки, беручи за основу концепцію Т.С. Куна. Представники Комітету розглядали різні теорії як парадигми, що йдуть за циклом аномалій, сумніваючись в надійності нових бухгалтерських теорій та в їх домінантній ролі. При цьому вони [206, с. 41] зауважили, що для опису існуючої структури бухгалтерських наукових знань можуть використовуватись інші моделі, зокрема, запропонована І. Лакатосом концепція науково-дослідницьких програм.

Використовуваний М.К. Уеллсом та SATTA парадигмальний підхід був розкритикований Р. Лафліном, на думку якого автори достатньо поверхнево використовують концепцію Т.С. Куна для структуризації бухгалтерських наукових знань. Незважаючи на те, що М.К. Уеллс та розробники SATTA виділили облікові парадигми, на думку автора, якщо б вони використовували більш жорсткі вимоги до розуміння облікових парадигм, то зробити цього їм би не вдалося [207, с. 332]. В кінцевому випадку Р. Лафлін приходять до висновку, що використання парадигмальної концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку було обґрунтовано значною легкістю обґрунтування наукового статусу за її допомогою у порівнянні з “дослідницькими програмами” І. Лакатоса або “ідеєю фальсифікації” К. Поппера [208, с. 337-338].

Дж.Е. Баттеруорт, М. Гіббінс та Р.Д. Кінг в праці “Структура теорії бухгалтерського обліку: деякі базові концептуальні та методологічні засади” [209] (1982 р.) запропонували виділяти в науці бухгалтерський облік шість взаємопов’язаних між собою парадигм: 1) Оцінка 1, яка базується на концепції актуальної вартості і поточних витратах; 2) Оцінка 2, що пов’язана з теорією оцінки і ризику; 3) Оцінка 3, що стосується теорій фінансових ринків; 4) Управління і довірительство I, в якому застосовується концепція історичної собівартості і ціни надходження; 5) Управління і довірительство II, що відноситься до агентської теорії; 6) Управління і довірительство III, що стосується теорії асиметричної інформації. Виділені Дж.Е. Баттеруортом,

²⁰⁶ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. American Accounting Association, 1977. – 61 p.

²⁰⁷ Laughlin R.C. On the nature of accounting methodology / Richard Laughlin // Journal of Business Finance & Accounting. – 1981. – Vol. 8., Num 3. – P. 329-351.

²⁰⁸ Laughlin R.C. On the nature of accounting methodology / Richard Laughlin // Journal of Business Finance & Accounting. – 1981. – Vol. 8., Num 3. – P. 329-351.

²⁰⁹ Butterworth J.E. Structure of accounting theory: some basic conceptual and methodological issues / J.E. Butterworth, M. Gibbins, R.D. King / reprinted in R. Mattessich (ed.) Modern accounting research: history, survey, and guide. – Vancouver: CGARF, 1982. – P. 209-250.

М. Гіббінсом та Р.Д. Кінгом парадигми відіграли визначальну роль в розвитку бухгалтерського обліку та стали праобразом багатьох парадигмальних класифікацій, що надалі наводились вченими.

У пізнішій роботі “Фінансовий облік – теорія та застосування в нафтовій та газовій індустрії Канади” (1986 р.) Дж.Е. Баттеруорт вже разом з Х. Фальком, зазначає, що за останні 60 років в бухгалтерській літературі відображаються суперечки між представниками “оціночної парадигми” та “управлінської парадигми” (табл. 1.7).

Таблиця 1.7. Характеристика “оціночної” та “управлінської” парадигми за Дж.Е. Баттеруортом та Х. Фальком (узагальнено на основі [210])

Назва парадигми	Представники	Роль обліку / бухгалтера
Оціночна	Дж.Б. Кеннінг, Р.Р. Стерлінг, Р.Дж. Чемберс	Забезпечення інвесторів та інших заінтересованих користувачів оцінкою колективної вартості прав на майбутні послуги, що належать окремій обліковій одиниці
Управлінська	Ю. Ідзірі, В.Е. Петон, Р.В. Маттессіч, Т.Х. Сендерс	Бухгалтер виступає в якості обробника ринкових цінностей, що не зацікавлений в їх передбаченні

Дж.Е. Баттеруорт та Х. Фальк припускають, що нещодавні дослідження з бухгалтерського обліку ринків капіталу мають походження з оціночної парадигми, а дослідження на перетині теорії бухгалтерського обліку та агентської теорії мають паралелі з управлінською парадигмою. Автори приходять до висновку, що бухгалтерський облік знаходиться в стадії кризи – дебатів відносно вибору парадигми. Урегулювання конфлікту між двома існуючими парадигмами вони пропонують здійснити шляхом розробки “контрактної парадигми” яка передбачає, що основна ціль бухгалтерського обліку зводиться до забезпечення ефективного підґрунтя для укладання фінансових контрактів між управлінським апаратом підприємства, його власниками та кредиторами.

Проф. М. Глаутъє в праці “В пошуках парадигм бухгалтерського обліку” (1983 р.) розглянув застосування концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку на основі аналізу його історичного розвитку. Він намагався сформулювати загальні спостереження історичного процесу через відповідні зміни в структурі суспільства, які можуть бути революційними чи катастрофічними, еволюційними чи призводити до поступової появи нової парадигми (табл. 1.8).

²¹⁰ Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B.E. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

Таблиця 1.8. Парадигми бухгалтерського обліку за М. Глаут'є (узагальнено на основі [211]).

№ з/п	Назва парадигми	Характерні ознаки парадигми
1	Античний світ	Створення передумови виникнення грошей
2	Стародавній Рим	Поява проблем, пов'язаних з структурою, контролем за бухгалтерським обліком, зачатками капіталізму
3	Середньовіччя	Період переходу, що відображав значні суспільні напруження, пов'язані з заміною парадигми, особливо через конфлікти між релігією та капіталізмом, церквою та державою та розвиток обмежувального бухгалтерського обліку в формі подвійної бухгалтерії
4	Західно-європейський світ повоєнних років	1) Продовження тенденції централізації, що почалась з Ренесансу; 2) Віра в те, що центральна політична влада діє безпосередньо для забезпечення структури, в межах якої будуть вирішені всі існуючі проблеми; 3) Зростання знань, що накопичуються в геометричній прогресії, зумовлює виникнення проблем контролю і постійно зростаючої складності; 4) Цілі центральної політичної влади повністю необмежені економічною сферою, а стосуються соціальної та культурної сфер, тобто стосуються не лише монетарного виміру; 5) Зовнішні та внутрішні загрози цілісності західноєвропейської цивілізації є найбільш значущими, та існує невпевненість відносно застосування способів їх усунення

Проф. Б.Е. Кашінг [212, с. 8], аналізуючи пропозиції автора (табл. 1.8), відмічає, що існуючий підхід до виділення парадигм в обліку має певні обмеження, оскільки М. Глаут'є не намагається описувати розвиток обліку повністю застосовуючи термінологію Т.С. Куна, та робить всього одне посилання на його роботу.

Проф. Б.Е. Кашінг в праці “Кунівська інтерпретація історичної еволюції бухгалтерського обліку” (1989 р.) розглядає можливість застосування концепції динаміки наукових знань Т.С. Куна відносно бухгалтерського обліку. Для цього, передусім, він пропонує розібратись з поняттям “бухгалтерський облік”, оскільки за теорією Т.С. Куна наукові революції закінчуються фундаментальними змінами в характері дисципліни, тому необхідно використовувати дуже широке визначення, яке не буде суперечити можливому майбутньому розвитку бухгалтерського обліку. Тому автор [213, с. 9] розглядає облік як справу

²¹¹ Glautier M.W.E. Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.

²¹² Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B.E. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

²¹³ Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B.E. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

щодо формування уявлень про економічну роботу індивідуумів або груп, відповідальних за використання економічних ресурсів, з метою здійснення контролю за використанням цих ресурсів. Далі він аналізує можливість застосування концепції Т.С. Куна не лише науками, а й іншими інтелектуальними дисциплінами, до яких можна без сумніву віднести бухгалтерський облік, та наводить приклади застосування структури наукових революцій Т.С. Куна в соціології, політичних науках, економіці, психології, історії, теології, мистецтві та літературі, освіті. В результаті чого Б.Е. Кашінг приходить до висновку, що оскільки ідеї Т.С. Куна можуть використовуватись дослідниками в таких різноманітних дисциплінах, то без сумніву, їх доцільно використовувати й в бухгалтерському обліку.

Для ідентифікації облікової парадигми Б.Е. Кашінг розглядає предмет бухгалтерського обліку на його елементарному рівні, застосовуючи критерії визначення парадигми. Парадигма бухгалтерського обліку повинна розділятися, бути узгодженою з усіма членами бухгалтерського співтовариства та не перебувати на допарадигмальній стадії свого розвитку. Він визначає парадигму бухгалтерського обліку як набір символічних генералізацій, метафізичних припущень, цінностей, зразкових дослідницьких результатів, пов'язаних з подвійною бухгалтерською моделлю [214, с. 13]. Протягом останніх чотирьох століть парадигма перебувала в стадії “нормальної науки”, оскільки подвійна парадигма показала значну стійкість протягом цих століть, а з появою кожної нової задачі подвійна парадигма забезпечувала засобами, для її вирішення [215, с. 18]. Таким чином, основним результатом досліджень Б.Е. Кашінга стало виділення і обґрунтування подвійної системи бухгалтерського обліку як парадигми обліку, яка може розглядатись як дисциплінарна матриця, що характеризує сукупність переконань вчених в сфері бухгалтерського обліку стосовно використовуваних теоретико-методологічних засад.

На основі застосування концепції Т.С. Куна в бухгалтерському обліку проф. А. Ріаі-Белькауї [216, с. 336] в праці “Теорія бухгалтерського обліку” (1992 р.) запропонував виділяти наступні види парадигм: антропологічна / індуктивна парадигма; парадигма справжніх доходів / дедуктивна; парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень; парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / агрегованих ринків –

²¹⁴ Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B.E. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

²¹⁵ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. / A. Riahi-Belkaoui. – Thompson Learning, 2004. – 598 p.

²¹⁶ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. / A. Riahi-Belkaoui. – Thompson Learning, 2004. – 598 p.

біхевіористична; парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / окремого користувача; парадигма інформаційної економіки. Автор виділив вищенаведені парадигми, базуючись на основних теоретичних підходах, сформованих розробниками SATTA (класичний підхід – 1 і 2 парадигми, корисності для прийняття рішень – 3, 4 і 5, інформаційної економіки – 6).

Для доведення того, що окремі бухгалтерські наукові теорії дійсно є парадигмами та розкриття їх сутності, він застосовує компоненти парадигми, визначені соціологом Дж. Рітцером: зразок (екземпляр), чи частина праці, яка виступає у вигляді моделі для тих, хто працює в межах парадигми; образ предмету; теорії; методи та інструменти. Застосування підходу Дж. Рітцера для аналізу наукових співтовариств в бухгалтерському обліку передбачає наступні припущення: для бухгалтерського обліку недостатньо єдиної всеохоплюючої парадигми, він є мультипарадигмальною наукою; кожна з облікових парадигм бореться за прийняття, навіть за домінування в межах бухгалтерського обліку як окремої наукової дисципліни. Запропонована А. Ріаї-Белькауї класифікація парадигм наведена в табл. 1.9.

Таблиця 1.9. Бухгалтерські парадигми за проф. А. Ріаї-Белькауї (узагальнено на основі [217])

Парадигми	Зразок	Образ	Теорії	Методи
1	2	3	4	5
1. Антропологічна / індуктивна парадигма	Праці Г. Хетфілда, С. Гілмена, В. Петона, А. Літлтона, Ю. Ідзірі, М. Гордона, Р. Уоттса	Існуюча облікова практика, та відношення менеджменту до цієї практики	Інформаційна економіка; аналітична / агентська модель; гіпотеза згладжування доходу / гіпотеза управління доходами; позитивна теорія обліку	Техніки, які використовуються в: дослідженнях згладжування доходу; дослідженнях з управління доходами; позитивній теорії обліку
2. Парадигма справжніх доходів / дедуктивна	Праці В. Петона, Дж. Кеннінга, Г. Свіні, Ф. Белла, К. Макніла, С. Александра, Е. Едвардса, М. Мунітца	Теорія обліку на основі логічних міркувань та концептуальної суворості; концепція ідеального доходу, що суперечить методу історичної вартості	Бухгалтерський облік відрегульованого цінового рівня; облік змінних витрат; облік усувної цінності; облік поточної вартості	Різноманітні специфічні методи

²¹⁷ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. / A. Riahi-Belkaoui. – Thompson Learning, 2004. – 598 p.

Продовження табл. 1.9

1	2	3	4	5
3. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень	Праці Р. Чемберса, Дж. Мея, В. Бівера, Дж. Кеннеллі	Теорія бухгалтерського обліку, що забезпечує корисність облікової інформації для моделей прийняття управлінських рішень	Теорії прийняття рішень (EOQ, PERT, лінійне програмування тощо); економічні події, що впливають на безперервність діяльності підприємства (банкрутство, злиття компаній та ін.)	Емпіричні техніки, дискримінантний аналіз
4. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / агрегованих ринків – біхевіористична	Праці Н. Гонедеса, Н. Допуха	Теорія обліку, згідно якої вибір бухгалтерської інформаційної системи визначається поведінкою агрегованих ринків	Модель, ефективного ринку; гіпотеза ефективності ринку; цінова арбітражна теорія; CAPM; теорія оцінки опціонів	Ринкова модель; модель оцінки; методика оцінки подій; модель оцінки Ольсона; моделі співвідношення між прибутком та оборотом
5. Парадигма корисності для прийняття рішень / моделі прийняття рішень / окремого користувача	Праці В. Бруса	Теорія бухгалтерського обліку, де облік розглядається як поведінковий (біхевіористичний) процес	Релятивізм в обліку; поведінкові ефекти облікової інформації; гіпотеза інформаційної індуктивності тощо	Спостереження, інтерв'ю, опитування, експериментальний метод
6. Парадигма інформаційної економіки	Праці Дж. Фелтама, Дж. Демскі, Р. Крендалла	Інформація є економічним товаром; набуття інформації складає проблему економічного вибору	“Теорія команд”; статистична теорія рішень; економічна теорія вибору	Байєсівський підхід до оцінки імовірнісних зв'язків; аналіз вигід і витрат

Застосуванню моделі розвитку науки Т.С. Куна також присвячені праці проф. Р.В. Маттессіча. У передмові до перевидання своєї фундаментальної праці “Бухгалтерський облік та аналітичні методи” (1979 р.) він вперше звертається до застосування філософії науки в бухгалтерському обліку, зокрема, до праць Т.С. Куна, Дж. Сніда, В. Штегмюллера. Остаточне оформлення моделі науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку можна побачити в його праці “Критика бухгалтерського обліку: перевірка основ і нормативної структури прикладної науки” (1995 р.). В ній присвячені окремі глави критичному аналізу бухгалтерського обліку в порівнянні з розвитком посткунівської філософії науки протягом 1970-1980-х рр., а також застосуванню концепції парадигм Т.С. Куна в дослідженнях з бухгалтерського обліку. Проф. Р.В. Маттессіч вважає, що в бухгалтерському обліку жодна парадигма до сьогодні одночасно не переважає над іншими, а парадигма, визначена М.К. Уеллсом як стара, ще досі відіграє важливу роль в розвитку бухгалтерського обліку.

Базуючись на дослідженнях Дж.Е. Баттеруорта, проф. Р.В. Маттессіч пропонує власну класифікацію бухгалтерських парадигм (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Парадигми бухгалтерського обліку за Р.В. Маттессічем

Проф. Р.В. Маттессіч [218, с. 125-139] виділяє три парадигми обліку: управлінсько-агентську, парадигму оцінки та стратегічно-інформаційну парадигму. Основним завданням бухгалтерського обліку за управлінсько-агентською парадигмою є контроль над довіреном в управління майном – довірча функція, за парадигмою оцінки – забезпечення прийняття рішень на основі здійснення оцінки за теперішньою вартістю, поточною вартістю та прогнозною ринковою вартістю, за стратегічно-інформаційною парадигмою – задоволення різноманітних інформаційних потреб значної кількості користувачів, що передбачає створення такої теорії, яка б забезпечила

²¹⁸ Mattessich R. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science / R. Mattessich. – London: Quorum Books, 1995. – 284 p.

впорядкованість структур системи бухгалтерського обліку її різним інформаційним цілям.

Аналізуючи працю Р.В. Маттессіча, польська дослідниця проф. А. Шихта дійшла висновку, що методологію науки Т.С. Куна в бухгалтерському обліку можна розглядати з двох позицій: 1) У вузькому розумінні – як погляди Р.В. Маттессіча на формулювання теорії бухгалтерського обліку, і як наслідок, на спосіб уповноваження науки бухгалтерського обліку; 2) У широкому розумінні, прикладом чого є теорія потрійного запису в бухгалтерському обліку Ю. Ідзірі, яка розширила систему бухгалтерського обліку, що ґрунтувалась на подвійній класифікації, додавши до неї третій вимір – аналітично-причинний [²¹⁹, с. 192].

Проф. В.А. Новак (1998 р.) виділяє наступні парадигми бухгалтерського обліку: індукційна антропоцентрична парадигма; дедуктивна парадигма справжнього доходу; парадигма корисності для прийняття рішень в аспекті придатності облікової інформації даній моделі прийняття рішень; парадигма корисності для прийняття рішень в аспекті агрегованого ринку; парадигма корисності для прийняття рішень в аспекті індивідуального користувача інформації; парадигма економічного характеру інформації [²²⁰, с. 77]. Запропонована класифікація парадигм є подібною до пропозицій проф. А. Ріаі-Белькауі та бере свої витоки з SATTA.

Застосуванню концепції парадигм в бухгалтерському обліку також присвячені праці проф. В. Бжезіна, який піддавав значній критиці існуючі облікові парадигмальні класифікації [²²¹, с. 43-61]. На його думку концепція Р.В. Маттессіча не відображає сутності парадигмального методу, а концепція А. Ріаі-Белькауі характеризується недостатньою системністю у виділенні парадигм, їх надмірною кількістю. За проф. В. Бжезіним парадигми повинні допомагати у формулюванні таких теорій, які становлять певну революцію в науці бухгалтерський облік. Вони повинні вносити до теорії бухгалтерського обліку нові методи або ж нові сфери дослідження. Окремі парадигми можуть мати менше значення, але повинні становити певну систему парадигм. На основі вищевикладених положень В. Бжезін пропонує виділяти наступні парадигми у сучасному бухгалтерському обліку:

• *Ретроспективний і перспективний характер бухгалтерського обліку.* Парадигма ретроспективного і перспективного характеру

²¹⁹ Szychta A. Teoria rachunkowosci Richarda Mattessicha w swietle podstawowych kierunkow rozwoju nauk rachunkowosci. / A. Szychta. – Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowosci w Polsce, 1996. – 256 s.

²²⁰ Nowak W.A. Rachunkowość Sektora Publicznego. Koncepcje. Metody. Uwarunkowania. / W. Nowak. – Warszawa, Wydawnictwo Naukowe PWN, 1998. – 241 s.

²²¹ Brzezina W. Paradygmaty współczesnej rachunkowości / W. Brzezina // Zeszyty Teoretyczne Rady naukowej SKwP. – 1999. – Nr. 51. – S. 43-61.

бухгалтерського обліку впливає з того, що ретроспективний облік протягом п'яти століть становить парадигму, яка визнана багатьма теоретиками цієї дисципліни, а перспективний бухгалтерський облік розширює сферу сучасного обліку та спрямування на майбутнє, при чому в господарюючому суб'єкті ретроспективний бухгалтерський облік є детермінованою інформаційною системою, а перспективний – імовірнісною системою. Одночасна інтеграція ретроспективного та перспективного обліку становить важливу теоретичну і практичну проблему сучасного бухгалтерського обліку і одночасно визначає напрями його подальшого розвитку у ХХІ ст.

• *Мікроекономічне і макроекономічне застосування сучасного бухгалтерського обліку.* Парадигма мікроекономічного і макроекономічного характеру бухгалтерського обліку пов'язана з існуванням його поділу на одиничний (мікрооблік) і складний (макрооблік). Мікрооблік забезпечує вартісне вираження результатів діяльності окремих суб'єктів господарювання. Макрооблік забезпечує агрегування макроекономічних операцій, здійснюваних між суб'єктами господарювання (наприклад, макроекономічний баланс).

• *Управлінський бухгалтерський облік.* Парадигма управлінського характеру бухгалтерського обліку, на думку В. Бжезіна [222, с. 51] пов'язана з виникненням і розвитком кібернетики, крім того "... кібернетика є близькою наукою до загальної теорії систем і технічних автоматів і економічних. Певні основні поняття з сфери кібернетики і теорії систем дозволяють глибше зрозуміти управлінську роль бухгалтерського обліку на підприємстві". Наприклад, визначення відхилень фактичних величин від планових, є частиною економічного управління, що визначає управлінську роль бухгалтерського обліку, її взаємозв'язок з процесом планування.

Південноафриканські дослідники Д.Дж. Гоувс та А. Ревінкель в праці "Фінансовий облік та звітність: стала релевантність в сучасній парадигмі" (2004 р.) запропонували виділення чотирьох субпарадигм бухгалтерського обліку. В основу виділення парадигм авторами було покладено трансдисциплінарні дослідження, що використовуються в соціальних науках, фізиці і філософії (рис. 1.3).

На рис. 1.3 на осі *x* відображаються часові проміжки, а на осі *y* – інформація. Вони рухаються в протилежних напрямках – оскільки зі зростанням інформації проміжки часу будуть зменшуватись, через те, що більша кількість інформації може бути пристосована швидше. Як зазначають Д.Дж. Гоувс та А. Ревінкель – це і є феномен, що спричиняє

²²² Brzezina W. Paradymaty współczesnej rachunkowości / W. Brzezina // Zeszyty Teoretyczne Rady naukowej SKwP. – 1999. – Nr 51. – S. 43-61.

непередбачені зміни, так, наприклад, за останніх 50-т років змін відбулось більше, ніж за весь довготривалий Камінний вік.

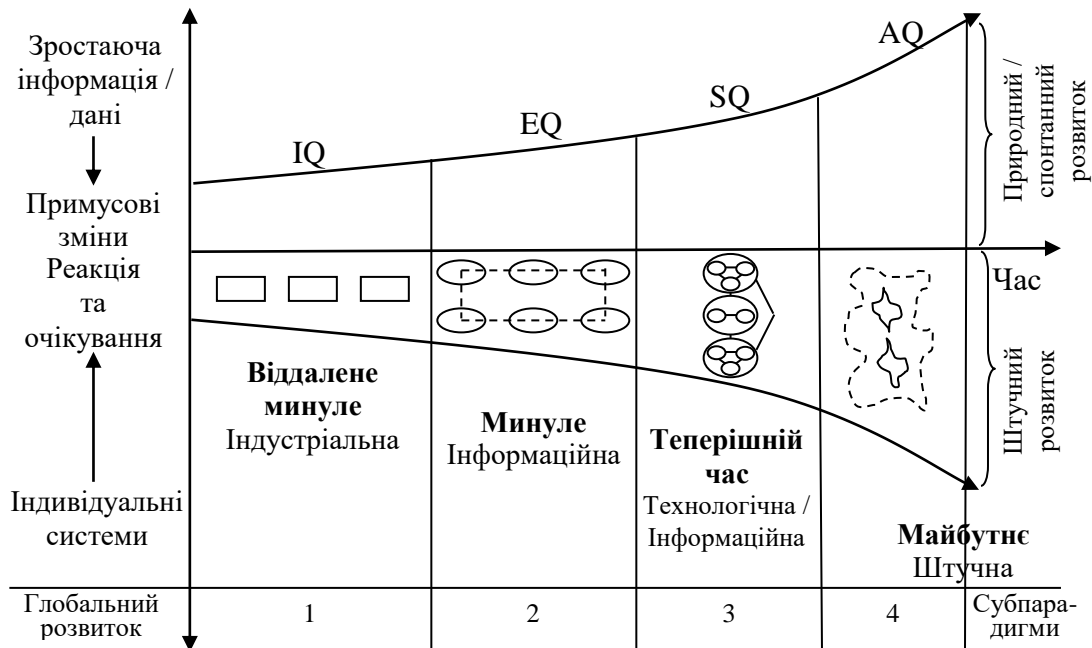


Рис. 1.3. Трансдисциплінарна трансцендентна парадигма в контексті часових змін та інформаційної місткості за Д.Дж. Гоувсом та А. Ревінкелем [223, с. 87]

Розгляд особливостей бухгалтерського обліку в контексті виділених парадигм дозволяє визначити перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку на основі перегляду концепції часу. Існуюча облікова система розглядає факти минулих подій, створюючи сприйняття дійсності через набір спостережень, повідомляючи про ті події, на основі яких ми можемо проаналізувати результати діяльності підприємства. В сучасних умовах бухгалтерський облік вже частково проявляє свою неадекватність відносно ряду вимог, які висуваються користувачами облікової інформації (про що переконливо наголошують Б. Лев та Ф. Гу [224, с. XIV-XV]), і буде повністю неспроможним задовольняти потреби користувачів у найближчому майбутньому у випадку відсутності дієвих кроків щодо його удосконалення у відповідності до вимог стейкхолдерів облікової системи.

Парадигмальний підхід до бухгалтерського обліку в працях вчених радянської школи. Вперше на теренах СРСР поняття

²²³ Gouws D.G. Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm / D. Gouws, A. Rehwinkel // Meditari Accountancy Research. – 2004. – Vol. 12. No. 1. – P. 77-99.

²²⁴ Lev B. The end of accounting and the path forward for investors and managers / B. Lev, F. Gu. – Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2016. – 260 p.

парадигми бухгалтерського обліку було використано проф. Я.В. Соколовим в праці “Історія розвитку бухгалтерського обліку” (1985 р.), де автором було виділено три парадигми бухгалтерського обліку: уніграфічну, камеральну та диграфічну [225, с. 40-44]. Вищенаведений поділ відіграв значну роль в застосуванні концепції парадигм Т.С. Куна в бухгалтерському обліку вченими пострадянської школи, зокрема, і українських дослідників. З проаналізованої нами літератури переважна більшість вчених застосовує її в якості “заданого параметру” (В.Д. Андреев, З.В. Кірьянова, В.В. Ковальов, О.І. Кольвах, М.І. Сидорова) або беручи її за основу розкривають її більш деталізовані складові (Т.О. Терентьева, К.І. Зуга, Н.М. Малюга), виділяють нову парадигму обліку (Н.М. Малюга). Така парадигмальна класифікація також використовується в ряді фахових навчальних посібників та підручників (Т.В. Боровська, З.В. Кірьянова, Е.А. Мізіковський).

Подібних поглядів щодо виділення трьох основних парадигм обліку дотримується В.Д. Андреев [226, с. 27], який пише, що при вивченні бухгалтерського обліку ми зустрічаємо як би єдину парадигму до XIII ст., часу розквіту схоластики та перших зародків наукової думки. В цей період були вироблені такі прийоми, як рахунки, інвентаризація, що їх реєструвала, контокорент та кошторис. У XIV-XV-го ст. спостерігається існування трьох парадигм: уніграфічної, диграфічної і камеральної.

Уніграфічна парадигма чи проста бухгалтерія ґрунтується на ідеях облікового натуралізму, коли в системі обліку будь-які ФГЖ відображаються в тих одиницях вимірювання, які властиві цим фактам. В основі простої бухгалтерії був інвентарний облік, що передбачав фіксацію залишків цінностей з подальшим складанням інвентарів, описів, на основі яких і обраховувався в подальшому фінансовий результат господарських операцій [227, с. 137]. В своєму розвитку уніграфічна парадигма, яка існувала аж до XIX-го ст., пройшла п'ять етапів: інвентарний облік (фіксуються лише залишки матеріальних цінностей); контокорент (враховувались лише розрахункові операції); гроші (монета) виступали об'єктом обліку; гроші як об'єкт обліку злились з обліком розрахунків; гроші та контокорент поглинули і облік інвентарю (це повна уніграфічна парадигма – всі рахунки ведуться в грошовому вимірнику). Камеральна парадигма існувала паралельно з

²²⁵ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

²²⁶ Андреев В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности: Учеб. пособие. / В.Д. Андреев. – М.: Экономист, 2003. – 208 с.

²²⁷ Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5. Вып. 4. – С. 136-145.

уніграфічною та диграфічною. В ній упор робився на касові операції та на облік кошторисних асигнувань; факти, які тільки ще намітились, вводились разом з фактами, що вже здійснились. Майбутнє розчиняється в теперішньому, та існує реально [228, с. 43].

Камеральна бухгалтерія, не дивлячись на значні недоліки її застосування (неможливість одержання повного представлення про вкладений капітал, стан боргів та ефективність функціонування підприємства тощо), до середини ХІХ-го ст. використовувалась в державному господарстві і в окремих галузях. Вона може вестись за допомогою простого чи подвійного запису [229, с. 138].

Диграфічний облік витіснив своїх конкурентів та протягом багатьох десятиліть є основним способом формалізованого інформаційно-контрольного забезпечення господарської діяльності економічних суб'єктів. Таке піднесення нової форми обліку відбувалось протягом тривалого періоду часу, упродовж якого в окремих випадках також чинився значний супротив її поширенню і використанню. За свою більшу ніж п'ятисотрічну історію викладений Л. Пачолі метод подвійної бухгалтерії неодноразово піддавався нападкам та критиці як зі сторони вчених-обліковців, представників інших наук, так і зі сторони користувачів облікової інформації. Проф. О.І. Кольвах [230] виділяє існування парадигми диграфічної бухгалтерії, яка покладена в форми глобальної облікової моделі і реалізована в національних та професійних системах бухгалтерського обліку.

Дотримуючись існуючого підходу до виділення трьох облікових парадигм Т.В. Боровська [231, с. 6] зазначає про взаємозв'язок кожної з парадигм з економічними школами через ефективність господарської діяльності: камеральна – зростання готівки (зв'язок з ідеями меркантилістів), уніграфічна – зростання майнової маси, що знаходиться в розпорядженні фірми (зв'язок з ідеями класичної школи – А. Сміт), диграфічна – зростання прибутку (зв'язок з ідеями класичної школи – Д. Рікардо).

Найбільш ґрунтовний аналіз застосування існуючого парадигмального підходу, що був запроваджений проф. Я.В. Соколовим та передбачає виділення трьох парадигм (простої,

²²⁸ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

²²⁹ Ковалев В.В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / В.В. Ковалев // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер. 5, Вып. 4. – С. 136-145.

²³⁰ Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия как одно из средств развития теории учета в условиях современных программно-информационных технологий / О.И. Кольвах // http://www.cfin.ru/press/afa/2000-3/15_kol.shtml.

²³¹ Боровская Т.В. История бухгалтерского учета. Методическое пособие. / Т.В. Боровская. – Барнаул: АГУ, 2005. – 24 с.

камеральної та подвійної) здійснила Т.О. Терентьєва (2002 р.) [232], якою було детально досліджено кожну з парадигм, виділено їх підвиди (проста натуральна, камеральна, проста монетарна, подвійна статична та подвійна динамічна), а також обґрунтовано особливості реалізації принципів обліку в кожній з субпарадигм.

Проф. Н.М. Малюгою було узагальнено та доповнено класифікацію Т.О. Терентьєвої (табл. 1.10).

Таблиця 1.10. Бухгалтерські парадигми за Н.М. Малюгою (узагальнено на основі [233, с. 332-343])

Парадигми	Мета / завдання обліку	Техніка обліку	Об'єкти обліку
1	2	3	4
1. Проста натуральна	Контроль за збереженням цінностей та забезпечення швидкого отримання інформації	Простий підрахунок предметів та явищ	Матеріальні об'єкти та розрахунки
2. Камеральна	Фіксація доходів і витрат, контроль за виконанням плану доходів та витрат	Простий підрахунок, подвійний запис	Матеріальні об'єкти та розрахунки, каса, бюджет
3. Проста монетарна	Облік майна, його стану та руху натуральних цінностей	Простий запис	Матеріальні об'єкти та розрахунки, результати використання майна господарства
4. Подвійна статична	Облік майна	Подвійний запис	Майно, нематеріальні активи, зобов'язання, дебіторська і кредиторська заборгованість, статутний капітал, амортизація
5. Подвійна динамічна	Визначення ефективності комерційної діяльності, фінансового результату діяльності	Прийом перманентної інвентаризації (оцінка за собівартістю)	Активи, капітал, зобов'язання
6. Подвійна інформаційна динаміка	Надання інформації заінтересованим користувачам	Широке застосування інформаційних технологій	Активи, капітал, зобов'язання, інтелектуальний капітал, природно-ресурсний потенціал, інформація

²³² Терентьєва Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм. Дис... на соиск. уч. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Т.О. Терентьєва. – СПб., 2002. – 199 с.

²³³ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

Детально описавши кожну з виділених Т.О. Терентьєвою парадигм (табл. 1.10), проф. Н.М. Малюгою на основі врахування тенденцій розвитку економіки та сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій було запропоновано нову облікову парадигму – “подвійну інформаційну динаміку”, яка була використана нею для формування концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Також проф. Я.В. Соколова слід вважати розробником ще однієї парадигмальної класифікації в бухгалтерському обліку, яка на сьогодні активно використовується вченими. Ще в своїй праці 1991 р. “Нариси з історії бухгалтерського обліку” [234, с. 172] він зазначав, що М.К. Уеллс виділяє в теорії обліку 7 парадигм (антропологічна, кон'юнктурна, ситуаційна, процесуальна, ідеалізована, інформаційна, біхевіористична), та наводить їх опис. Ця ж інформація також розкривається в фундаментальній праці “Бухгалтерський облік: від витоків до наших днів” [235, с. 374] (1996 р.). Однак, в проаналізованій праці М.К. Уеллса нами було встановлено, що такі парадигми ним не виділяються, а виділяється 5 існуючих шкіл мислення (облікових методів оцінки), що не заважає іншим дослідникам, посилаючись вже не на праці проф. Я.В. Соколова, а на саме першоджерело (працю М.К. Уеллса) або на праці інших авторів, описувати вищенаведену класифікацію (Т.О. Терентьєва (2002 р.) [236, с. 10], К.І. Зуга (2010 р.) [237, с. 143], М.Д. Акатьєва (2017 р.) [238, с. 1109] та ін.), визначати її роль в застосуванні парадигмального методу Т.С. Куна в обліку (окремі автори називають М.К. Уеллса першим автором облікових парадигм) [239, с. 1107] та обґрунтовувати її визначальні відмінності, зокрема, застосування суб'єктного підходу до класифікації [240, с. 11].

Формаційний підхід як основа виділення парадигм бухгалтерського обліку. Існує окрема група дослідників, які зазначають про перехід до нової парадигми бухгалтерського обліку у

²³⁴ Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

²³⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

²³⁶ Терентьєва Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм. Дис ... на соиск. уч. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Т.О. Терентьєва. – СПб., 2002. – 199 с.

²³⁷ Зуга Е.И. Роль научных парадигм в развитии бухгалтерского учета / Е.И. Зуга // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2010. – Сер. 5, Вып. 1. – С. 143-146.

²³⁸ Акатьєва М.Д. Исторические аспекты формирования учетных парадигм и их современная оценка / М.Д. Акатьєва // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 19. – С. 1104-1114.

²³⁹ Акатьєва М.Д. Исторические аспекты формирования учетных парадигм и их современная оценка / М.Д. Акатьєва // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 19. – С. 1104-1114.

²⁴⁰ Терентьєва Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм. Дис... на соиск. уч. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Т.О. Терентьєва. – СПб., 2002. – 199 с.

зв'язку з трансформаціями, які відбувались в економіці України наприкінці 1990-х – початку 2000-х років, зокрема, що були пов'язані з формуванням ринково-орієнтованої системи бухгалтерського обліку в Україні, констатуючи поступовий перехід від планової моделі (табл. 1.11).

Таблиця 1.11. Погляди дослідників стосовно необхідності розробки нової парадигми обліку при формаційному переході

Автор (ік)	Погляди автора
1	3
О.М. Петрук (2004 р.)	Коли відбувається реформування НСБО, що торкається самих його основ, доцільно уточнити, а можливо, навіть сформувати нову парадигму бухгалтерського обліку ^[241] , с. 192].
С.Ф. Голов (2005 р.)	Мета нової парадигми обліку полягає у формуванні інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам ринкової економіки, у визнанні рівноправності користувачів та визнанні важливості супутніх послуг. Нова парадигма звітності передбачає такі чинники: звітність через Інтернет; прогнозна інформація (а не “посмертна”); лінгвістичні змінні ^[242] , с. 6-7].
П.Я. Хомин (2007 р.)	Сучасна парадигма вітчизняного бухгалтерського обліку й звітності сформована на методологічних підходах 30-х рр. ХХ-го ст. і практично не змінилась упродовж наступних 30 років, коли наукові дослідження в цій галузі були здебільшого утилітарними...” ^[243] , с. 6]
М.С. Пушкар (2007 р.)	Зміна державного і суспільного устрою в Україні вимагає нової парадигми НСБО, однак за 15 років існування нової економічної системи теорія обліку залишилась без змін ^[244] , с. 47-48]

Вищенаведені погляди дослідників (табл. 1.11) свідчать, що автори констатують існування облікової парадигми, сформованої за часів соціалізму або планової економіки, а також наголошують на необхідності формування нової облікової парадигми в умовах переходу до нових економічних формацій.

Найбільш ґрунтовно процес зміни парадигм на основі застосування формаційного підходу (перехід від планової до ринкової парадигми бухгалтерського обліку) дослідили проф. М.П. Войнаренко та О.К. Леонтович-Пелих. Автори зазначають про перехід від

²⁴¹ Петрук О.М. Теоретико-методологічні засади розвитку бухгалтерського обліку в трансформаційній економіці / О.М. Петрук // Проблеми розвитку теорії бухгалтерського учета, аналіза і контролю: Монографія. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – С. 191-211.

²⁴² Голов С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку і аудиту відповідно до плану дій “Україна-ЄС” / С. Голов // Вестник бухгалтера і аудитора України. – 2005. – № 15-16. – С. 6-7.

²⁴³ Хомин П.Я. Парадигми і контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): Монографія. / Хомин П.Я., Журавель Г.П. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.

²⁴⁴ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

попередньої (старої) парадигми бухгалтерського обліку до сучасної (нової). Під старою парадигмою (соціалістичною) розуміється система соціалістичного обліку, а під новою – ринкова система обліку, яка повинна забезпечувати побудову фінансової звітності на “прозорих” даних та сприяти залученню інвестицій та кредитних ресурсів в країну. Основні структурні елементи і характерні ознаки старої і нової парадигми обліку наведено в табл. 1.12.

Таблиця 1.12. Структурні елементи та характерні ознаки облікових парадигм (узагальнено на основі [245, с. 133])

№ з/п	Основні елементи	Стара парадигма (соціалістична)	Нова парадигма (ринкова)
1	2	3	4
1	Складові системи обліку	– бухгалтерський облік; – калькулювання собівартості	– фінансовий облік; – управлінський облік; – податковий облік; – контролінг
2	Суб'єкти обліку	– державні підприємства; – колективні господарства; – колгоспи, радгоспи	– державні підприємства та установи; – приватні та колективні підприємства (малі, об'єднання підприємств); – нерезиденти; – фінансові установи
3	Об'єкти обліку	– засоби, джерела їх формування та господарські операції згідно старого плану рахунків; – витрати, норми	– активи, зобов'язання, капітал, господарські операції згідно прийнятих стандартів бухгалтерського обліку; – центри і сфери відповідальності; – процеси, явища, внутрішні та зовнішні фактори; – об'єкти фінансового обліку, які впливають на формування податкових зобов'язань платників податку
4	Моделі облікової політики	– командно-адміністративна	– соціологічна; – економічна; – біхевіористична; – стратегічна
5	Склад та зміст звітності	– Баланс; – Звіт про фінансові результати; – кошториси, звіти; – норми та нормативи; – пояснювальна записка	– форми фінансової звітності 1-4; – консолідована фінансова звітність; – скорочена звітність для малих підприємств та нерезидентів; – декларації, розрахунки, звіти; – інформаційні бази, система показників-індикаторів; – примітки

²⁴⁵ Войнаренко М.П. До нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні / М.П. Войнаренко, О.К. Леонтович-Пелих // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 131-137.

Продовження табл. 1.12

1	2	3	4
6	Користувачі звітності	– органи державного управління та виконавчої влади	– власники, керівництво підприємства, працівники; – замовники, партнери, інвестори; – банки, постачальники та інші кредитори; – органи виконавчої влади та управління

Проведений авторами аналіз дозволяє узагальнити погляди дослідників, що розглядають в якості наукової революції в бухгалтерському обліку (за термінологією Т.С. Куна) перехід від соціалістичної до ринкової системи бухгалтерського обліку в Україні.

Встановлення зміни облікових парадигм внаслідок політичної, економічної та культурної модернізації також проводилось й зарубіжними дослідниками. Японський дослідник К. Сомейа [²⁴⁶, с. 83-84], розглядаючи значні революційні зміни обліку в Японії, визначає їх причиною події, що стались в країні після Другої Світової війни (відновлення роботи фондової біржі, створення елементів інфраструктури тощо), внаслідок чого відбулась зміна традиційної управлінської орієнтації фінансової звітності на нову, інвестиційну орієнтацію, коли її основним користувачем стають зовнішні стейкхолдери, зокрема, інвестори та інституційні інвестори.

Постіндустріальні тенденції в розвитку сучасної парадигми бухгалтерського обліку. В останні роки, у зв'язку з застосуванням для вирішення економічних аспектів глобальних проблем концепцій інформаційного та постіндустріального суспільства, активного формування економіки, що базується на знаннях, дослідники наголошують на необхідності докорінної трансформації системи бухгалтерського обліку. З метою забезпечення відповідності облікової системи зростаючим потребам стейкхолдерів в нових економічних умовах вчені пропонують виділяти нову парадигму бухгалтерського обліку, яка б описувала існуючі зміни та забезпечувала відповідність облікової теорії потребам практики.

Першим, хто звернув увагу на необхідність виділення нової парадигми бухгалтерського обліку в контексті цивілізаційного переходу, був проф. Р.К. Елліот [²⁴⁷, с. 61-85], який писав, що розвиток інформаційних технологій створив хвилю, яка “змила берегову лінію” бухгалтерського обліку. Як наслідок, у 1970-х рр. зазнала краху індустрія, у 1980-х – сфера послуг. І у 1990-х рр., на його думку,

²⁴⁶ Someya K. Accounting “revolutions” in Japan / K. Someya // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 1 (June). – P. 75-86.

²⁴⁷ Elliott R.K. The third wave breaks on the shores of accounting / R.K. Elliott // Accounting Horizons. – 1992. – Jun. – P. 61-85.

повинен був зазнати краху бухгалтерський облік. Такий крах фактично і відбувся наприкінці 1990-х рр., про що, наприклад, свідчить поява трирівневої моделі забезпечення прозорості компанії С. Діпіази та Р. Екклза [²⁴⁸, с. 35], за якою стандарти складання звітності необхідно доповнювати особливою інформацією про капітал, який не знайшов свого відображення в фінансовій звітності, як в межах окремої галузі, так і індивідуальною інформацією про кожне підприємство. Іншим свідченням такого краху стала поява систем та методологій, які забезпечують надання нефінансової інформації для прийняття управлінських рішень. Наслідком таких пропозицій в умовах сьогодення є активне впровадження та поступова міжнародна стандартизація інтегрованого звітування (“Звіт про корпоративне управління для Південної Африки (Кінг IV)”, міжнародний стандарт <IR>, Директива 2013/34/EU, Директива 2014/95/EU тощо), що передбачає необхідність оприлюднення компаніями інформації фінансового та нефінансового характеру.

Для виділення парадигм бухгалтерського обліку Р.К. Елліот застосував теорію “трьох хвиль” Е. Тоффлера, в результаті чого він виділяє бухгалтерську парадигму першої хвилі (сільськогосподарську), другої (індустріальну) і третьої (інформаційну) хвилі. Відмінностями між парадигмами слугують технологічні розриви та способи здійснення облікових записів (табл. 1.13).

Таблиця 1.13. Зміни технологій та бухгалтерського обліку в кожній із хвиль за Р.К. Еліотом [²⁴⁹, с. 62]

Технологія	1-ша хвиля	2-га хвиля	3-тя хвиля
Фізична	Робоча сила	Машини	Напівпровідники
Інформаційна	Писання	Друк	Комп'ютер
Облікова	Одинарний запис	Подвійний запис	Потрійний запис (?)

Проф. Р.К. Елліот висунув гіпотезу, що в парадигмі третьої хвилі виникне попит на нову бухгалтерську технологію, який ще досі не з'явився, – на систему потрійного запису в бухгалтерському обліку, розроблену Ю. Ідзірі. Хоча автор також досить скептично ставиться і до можливості її застосування для задоволення потреб бухгалтерського обліку третьої хвилі, оскільки система Ю. Ідзірі була побудована для обліку індустріальних ресурсів та зобов'язань, що відображаються в сучасних фінансових звітах, а не для специфічних інтелектуальних активів постіндустріальних фірм.

²⁴⁸ Дипіаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипіаза (мл.), Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.

²⁴⁹ Elliott R.K. The third wave breaks on the shores of accounting / R.K. Elliott // Accounting Horizons. – Jun 1992. – P. 61-85.

Проф. Б. Лев в праці “Новий бухгалтерський облік для нової економіки” (2000 р.) зазначає, що традиційна модель бухгалтерського обліку, орієнтована на відчутні (фізичні) активи та юридично-обґрунтовані угоди, що абстрагується від багатьох подій, які впливають на зміну цінності, виявилась неспроможною до взаємодії з новим економічним середовищем та не забезпечує найістотніші потреби менеджерів та інвесторів. Відправною точкою формування нової облікової парадигми Б. Лев визначає розуміння ділової моделі підприємства, орієнтованого на знання, що функціонує в умовах нової економіки. Розвиток такої моделі зумовив необхідність формування нової парадигми бухгалтерського обліку (рис. 1.4).

Нефінансовий капітал: матриці шляху

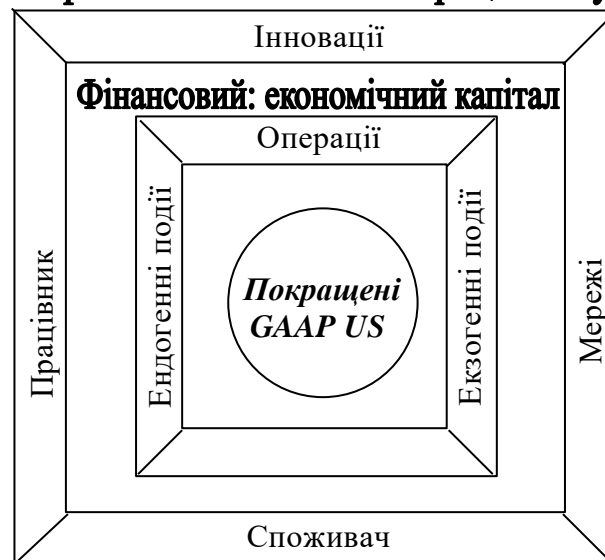


Рис. 1.4. Нова парадигма бухгалтерського обліку за Б. Левом [250, с. 13]

У сформованій парадигмі обліку Б. Лев [251, с. 12] виділяє три основні структурні блоки: 1) Покращені GAAP US; 2) Фінансово-економічний капітал – подвійна система, що ґрунтується на економічному визначенні активу; 3) Нефінансовий капітал – матриці шляху між інноваційними можливостями та їх наслідками, інформаційна система що забезпечує встановлення взаємозв’язку між ресурсами та результатами. Запропонована інформація в блоці матриць шляху зосереджується на чотирьох основних властивостях інновацій: розвиток і комерціалізація виробів / послуг; людські ресурси; клієнти; мережеві взаємозв’язки. Три орбітальних системи об’єднані через зв’язки контролю в когерентну інформаційну структуру. Запропонована Б. Левом нова парадигма розширює предмет

²⁵⁰ Lev B. New Accounting for the New Economy / B. Lev. – New York, Stern School of Business, 2000. – 27 p.

²⁵¹ Lev B. New Accounting for the New Economy / B. Lev. – New York, Stern School of Business, 2000. – 27 p.

бухгалтерського обліку, включаючи до його складу неопераційні та нефінансові області. Це забезпечує відповідність бухгалтерського обліку швидким змінам глобального економічного середовища через включення до запропонованої системи таких інформаційних елементів, як економічна додана вартість, система збалансованих показників, що дозволяють усунути претензії управлінців відносно адекватності існуючої облікової системи в умовах становлення постіндустріальної економіки.

Р.Т. Шортрідж та П.А. Сміт, констатуючи той факт, що на сьогодні ми живемо в період розпаду революції з тих пір як Лука Пачолі описав систему бухгалтерського обліку на основі подвійного запису, обґрунтовують необхідність переходу від індустріальної до інформаційної парадигми бухгалтерського обліку. Для цього автори використовують парадигмальну теорію Т.С. Куна, зазначаючи, що принципи, на яких побудована система фінансового обліку, зазнають революційних змін (рис. 1.5).

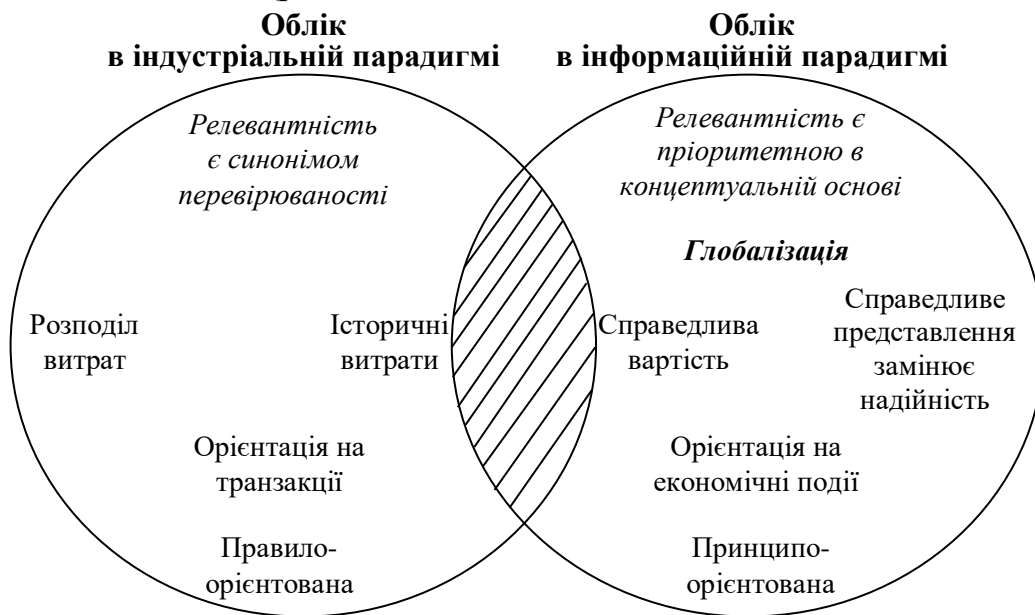


Рис. 1.5. Парадигмальний зсув в фінансовому обліку за Р.Т. Шортрідж та П.А. Сміт [252, с. 17]

Р.Т. Шортрідж та П.А. Сміт констатують перехід до інформаційної облікової парадигми (рис. 1.5) в результаті переходу від індустріальної до інформаційної економіки, посилення глобалізаційних тенденцій та покращання доступу до даних і можливостей обробки інформації. Основною причиною для переходу виявились аномалії фінансової

²⁵² Shortridge R.T. Understanding the changes in accounting thought / R.T. Shortridge, P.A. Smith // Research in accounting regulation. – 2009. – Vol. 21 (1). – P. 11-18

звітності, що характеризувалась невідповідністю потребам інвесторів, як її основних користувачів. Найбільш вагомою ілюстрацією такого переходу автори вважають здійснення кардинальних змін в концептуальній основі фінансової звітності FASB, які відбулись у 2010 р. в результаті її конвергенції з концептуальною основою IASB. Основними елементами інформаційної облікової парадигми, які відрізняють її від попередньої парадигми, є наступні: перехід від історичної до справедливої оцінки в обліку; зміна функції фінансової звітності з перерозподілу ресурсів (надійності розрахунків) на справедливе представлення (більш релевантне); відображення в системі обліку не операцій, а важливих економічних подій; відведення більшої ролі професійному судженню бухгалтера.

Серед українських вчених про необхідність виділення нової парадигми в даному контексті зазначає проф. М.С. Пушкар: “Завданням науковців і практиків повинно бути не опір змінам та консервативне мислення, а пошуки нової парадигми обліку, яка відповідає вимогам високоінтелектуальної економіки постіндустріального суспільства” [253, с. 24]. Такої ж позиції дотримується М.П. Павлюковець, відзначаючи, що переломний етап розвитку суспільства припадає на сьогоднішній день, тому це повинно сприяти переходу до нової парадигми бухгалтерського обліку. Це пов’язано зі змінами в економіці, а саме збільшення значення знань, інформації та інтелектуального фактору у формуванні нової моделі господарського розвитку. Він також окреслює риси майбутньої парадигми, зазначаючи, що нова парадигма повинна враховувати досягнення комп’ютерної галузі та нові технології, але при цьому має зберегти характерні бухгалтерському обліку риси і методи [254, с. 201-202].

Проф. І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко та О.І. Тивончук [255, с. 136] також констатують, що в сучасних умовах фінансова звітність, як основне джерело формалізованої інформації про ефективність функціонування підприємств, не відповідає інформаційним потребам користувачів, зокрема, не забезпечуючи оцінку довгострокового потенціалу корпорацій в умовах постіндустріальної економіки. Основною причиною цього факту автори вважають теоретичні та

²⁵³ Пушкар М.С. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / М.С. Пушкар // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”. 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 24.

²⁵⁴ Павлюковець М.П. Роль комп’ютеризації бухгалтерського обліку в умовах зміни його парадигми / М.П. Павлюковець // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: Тези доп. III Міжнар. Наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007 р. / Відп. за вип. В.М. Жук. – К.: “Юр-Агро-Веста”, 2007. – С. 201.

²⁵⁵ Yaremko I.J. The Paradigms of Accounting and Financial Reporting / I.J. Yaremko, L.M. Pylypenko, O.I. Tyvonchuk // International Journal of Synergy and Research. – 2016. – Vol. 5. – P. 135-146.

методологічні обмеження облікової системи, зокрема, в частині інформації про нематеріальні активи, які відіграють критичну роль. Все це є однією з причин виникнення розриву між балансовою та ринковою вартістю підприємств.

З метою подолання існуючої проблеми автори пропонують розробити нову облікову парадигму, яка дозволить усунути існуючі аномалії і в цілому подолати кризу облікової системи. На думку І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенка та О.І. Тивончук нова парадигма повинна: чітко розкривати суспільну важливість та призначення фінансової звітності (інституційний контекст); забезпечувати повне представлення інтелектуального потенціалу компанії в системі обліку та розкриття в звітності соціальних, екологічних та етичних аспектів її діяльності; забезпечувати врахування динаміки фактору економічного розвитку при оцінці об'єктів обліку [256, с. 145]. Впровадження нової парадигми обліку на думку авторів дозволить забезпечити задоволення потреб користувачів облікової інформації в умовах постіндустріальної економіки.

Інституційна парадигма бухгалтерського обліку. Подальший розвиток обліку іманентно пов'язаний із залученням нового методичного інструментарію, який дозволяє краще структурувати предмет його дослідження та покращити процес дослідження науковцями наболілих облікових проблем, що потребують вирішення. Одним із таких інструментів є інституційна теорія в її широкому розумінні, яка може бути використана для удосконалення існуючих та розробки нових обліково-інформаційних моделей.

Розглядаючи появу інституційної теорії та її подальше використання в бухгалтерському обліку як революційну подію, яка призводить до трансформації базових теоретико-методологічних засад обліку, автори наголошують на виділенні інституційної парадигми обліку. На думку проф. В.В. Панкова, одного з перших науковців, хто звернув увагу на можливість застосування інституціоналізму для удосконалення системи регулювання обліку, інституційна парадигма в даний час не тільки ніким не заперечується, але й успішно застосовується при аналізі багатьох суспільних явищ і інститутів: права, освіти, економіки, політики і тощо. Навіть просте розуміння того, що облік є інституційним феноменом, припускає інституціональний аналіз різних аспектів обліку [257, с. 55]. Не звертаючись до теорії Т.С. Куна автор розглядає інституційну

²⁵⁶ Yaremko I.J. The Paradigms of Accounting and Financial Reporting / I.J. Yaremko, L.M. Pylypenko, O.I. Tyvonchuk // International Journal of Synergy and Research. – 2016. – Vol. 5. – P. 135-146.

²⁵⁷ Панков В.В. Институциональный подход и теория учета / В.В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 51-55.

парадигму як універсальний засіб, який може бути використаний для дослідження розвитку обліку як соціально-економічного інституту.

В результаті глибокого дослідження напрацювань представників облікового інституціоналізму І.А. Юхименко-Назарук виділено загальну інституційну парадигму бухгалтерського обліку, яка складається із інституційного і неінституційного блоку, та повинна виступати в якості нового загального джерела формування світогляду вчених в сфері бухгалтерського обліку, які стоять на засадах інституціоналізму в широкому розумінні [258, с. 60]. На думку автора формування такої парадигми дозволить розширити існуючі наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку шляхом більш активного долучення неінституційних концепцій, що розкривають внутрішні особливості функціонування інститутів, та в цілому сприятиме удосконаленню теоретико-методологічних засад обліку.

В Україні розвиток інституційної теорії обліку як окремого напрямку наукових досліджень відбувається завдяки зусиллям акад. В.М. Жука, яким здійснено значний вклад в популяризацію облікового інституціоналізму та сформовано наукову школу, представники якої розглядають інституційний аналіз в якості основного методу здійснення наукових досліджень. Використовуючи положення парадигмальної концепції Т.С. Куна автором виокремлено інституціональну парадигму бухгалтерського обліку, основними причинами чого є необхідність розширення інформаційного забезпечення різних соціальних груп за межі суб'єктів господарювання та необхідність розгляду обліку як інституту, що знижує ризики невизначеності у соціально-економічному середовищі за допомогою формування специфічного інформаційного поля [259, с. 217-218]. Сутністю інституціональної парадигми бухгалтерського обліку В.М. Жук вважає її націленість на зростання місії обліку від функції управління до важливого соціально-економічного інституту через задіяння нових об'єктів – складових цього інституту, задіяння у методології обліку “бухгалтерського інжинірингу” та “бухгалтерського імперіалізму”, що зумовлює створення нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку [260, с. 224]. Виділення інституціональної парадигми має на меті інституційне “озброєння” бухгалтерського обліку, забезпечення його розуміння як соціально-економічного інституту, що відіграє важливу роль в суспільстві не лише як засіб

²⁵⁸ Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії : монографія. – Житомир: Вид. О.О. Євенок, 2017. – 300 с.

²⁵⁹ Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ “ІАЕ”, 2018. – 408 с.

²⁶⁰ Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ “ІАЕ”, 2018. – 408 с.

інформування суб'єктів прийняття рішень, а й як соціальна та інституційна практика, політичний інструмент та соціальна ідеологія, що може використовуватись вченими для подолання соціально-політичних та економічних криз.

Нетипові підходи до виділення облікових парадигм. Поряд із обґрунтованими вище парадигмальними класифікаціями окремі дослідники застосовують поняття “парадигма” як синонім до окремих бухгалтерських теорій, облікових моделей у формі стандартів, форм бухгалтерського обліку, не використовуючи при цьому основні положення концепції розвитку науки Т.С. Куна. Так, проф. В. Кем [261, с. 488-489] зазначає, що в бухгалтерському обліку конвенційна парадигма будується на історичних витратах, та принципі відповідності визнання доходів. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку на сьогодні здійснюються із дотриманням “позитивного” наукового аспекту. Ця теорія намагається розкрити за допомогою емпіричних пояснень феномени в бухгалтерській сфері.

В дослідженнях з бухгалтерського обліку є велика кількість парадигм, які конкурують між собою, однак жодна з них не може повністю одержати перемогу. Тому, якщо дослідники-обліковці не можуть погодитись на одну парадигму, бухгалтерський облік може бути мультипарадигмальною дисципліною протягом багатьох років [262, с. 489]. Вищенаведене свідчить, що В. Кем під обліковими парадигмами розуміє позитивістську та нормативну облікові теорії, їх різноманітні модифікації. Оскільки між представниками цих теорій відбувалась і донині продовжується боротьба на “науковому фронті”, то автор робить висновок про можливість визнання бухгалтерського обліку мультипарадигмальною наукою. Це означає, що процес відображення інформації про господарську діяльність підприємства можна розглядати з різних точок зору, що не дозволяє говорити про єдину облікову теорію, як всеохоплюючу та визнану групу доказів, обговорення основних дисциплінарних проблем якої закінчилось всезагальним узгодженням її основних положень.

Про мультипарадигмальність бухгалтерського обліку, який складається з багатьох різноманітних традицій досліджень, які конкурують і доповнюють одна одну, замість однієї, пануючої парадигми, також зазначає проф. Р.В. Маттессіч [263], який називає парадигмами нормативну та позитивну теорію. Таких же поглядів

²⁶¹ Kam V. Accounting theory. 2nd edition / V. Kam. – John Wiley & Sons, 1990. – 581 p.

²⁶² Kam V. Accounting theory. 2nd edition / V. Kam. – John Wiley & Sons, 1990. – 581 p.

²⁶³ Mattessich R. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science / R. Mattessich. – London: Quorum Books, 1995. – 284 p.

дотримується Ш. Хамід [264], який виділяє існування нормативної та позитивної парадигми бухгалтерського обліку. Сучасний конвенційний бухгалтерський облік базується на функціональній, позитивній парадигмі – парадигмі корисності для прийняття рішень, яка є більш пристосованою до відображення соціальної реальності та продовжує вмотивовувати поведінку в напрямі задоволення потреб користувачів за допомогою фундаментальних облікових концепцій.

Р.С. Бланшард [265, с. 9-10] виділяє два основних класи облікових парадигм – відстрочки / відповідності (deferral/matching) та активів / зобов'язань (assets / liabilities). Парадигма відстрочки / відповідності передбачає здійснення координації в часі одержання доходів та визнання витрат таким чином, щоб обидва відбулись в той же час, коли настає подія, яка свідчить про здійснення контракту. Парадигма активів / зобов'язань передбачає зосередження уваги на вартості активів чи зобов'язань на певну дату балансу.

Німецькі вчені Р. Фішер та Р. Хоффманн в праці “Зміна парадигми фінансового обліку?” (2002 р.) [266] розкривають перехід європейських компаній до МСФЗ (IAS/IFRS), а також від німецьких принципів звітності до GAAP US. В даному випадку дослідники під обліковою парадигмою розуміють окрему облікову модель, сформовану на основі відповідних облікових стандартів МСФЗ, німецьких GAAP та GAAP US. А.А. Трушевська, не наслідуючи існуючих традицій виділення парадигм представниками радянської школи, виділяє три парадигми подвійного обліку, які утворились в результаті розпаду старої італійської бухгалтерії: 1) Руська (касовий принцип); 2) Французька (динамічний баланс); 3) Німецька (статичний баланс) [267].

Класифікація бухгалтерських парадигм. Окрім парадигм бухгалтерського обліку як науки, дослідники використовують концепцію парадигм Т.С. Куна (а в окремих випадках лише саму назву) для розгляду бухгалтерського обліку як навчальної дисципліни, практичної і наукової діяльності та їх окремих складових, в результаті чого ними виділяються парадигми бухгалтерської освіти, парадигми досліджень в бухгалтерському обліку, парадигми гармонізації бухгалтерського обліку, парадигми ризику бухгалтерського обліку,

²⁶⁴ Hameed Sh. From conventional accounting to Islamic accounting: review of the development western accounting theory and its implications for and differences in the development of Islamic accounting / Sh. Hameed // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.geocities.com/Interfads2001c/from.htm>.

²⁶⁵ Blanchard R.S. Accounting concepts for the actuary / R.S. Blanchard // CAS Study Note. – 2003. – 16 p.

²⁶⁶ Fischer R. A Change of Paradigms in Financial Accounting? Technical accounting to German GAAP and US GAAP. / R. Fischer, M. Hoffmann. – Munchen: Swiss Re Germany AG, 2002. – 89 p.

²⁶⁷ Трушевская А.А. Влияние внедрения МСФО на инвестиционную привлекательность хозяйствующих субъектов // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1014>

парадигми управлінського обліку, парадигми стратегічного обліку, парадигми бухгалтерської звітності, парадигми облікової оцінки тощо. Існування такого різноманіття в підходах вчених є однією з причин “розмитості” поняття “парадигма бухгалтерського обліку”, що не дозволяє забезпечити структурування наукових знань в їх динамічному розвитку (як це передбачав Т.С. Кун), а навпаки, ще більше хаотизує систему наукових знань в сфері бухгалтерського обліку, оскільки такі виділені парадигми досить складно порівняти між собою. В цілому, враховуючи незадовільний якісний рівень виділення вченими бухгалтерських парадигм, тобто їх невідповідність основним положенням парадигмальної концепції Т.С. Куна, досить сумнівною вважається можливість її застосування в бухгалтерському обліку.

Основні підходи до виділення парадигм бухгалтерського обліку як науки наведено на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Парадигмальні класифікації бухгалтерського обліку

Існування значної кількості різноманітних парадигм бухгалтерського обліку як науки не слід розглядати як свідчення мультипарадигмальності обліку, про що зазначають А. Ріаї-Белькауї, В. Кам та Р.В. Маттессіч, а скоріше, це є свідченням неможливості жодної з парадигм пояснити причини та сам процес зміни фундаментальних та допоміжних елементів бухгалтерського обліку. Це є основною причиною, яка стоїть на заваді застосування методології наукових змін за моделлю Т.С. Куна для аналізу динаміки бухгалтерського наукового знання.

Широке використання парадигмального підходу в бухгалтерському обліку призвело до того, що на сьогодні дослідники з метою забезпечення більшої науковості своїх публікацій починають називати парадигмами будь-які зміни в бухгалтерському обліку.

Наприклад проф. В.І. Ткач та Г.Є. Крохичева зазначають про виникнення, розвиток і удосконалення віртуальної облікової парадигми [268, с. 9]. О.В. Пасько називає сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні неокласичною – після введення національних П(С)БО, а до цього, на його думку, панувала класична парадигма [269, с. 309]. А.В. Шайкан парадигмою бухгалтерського обліку (сукупністю загальноновизнаних світовою спільнотою наукових положень) називає подвійний запис [270, с. 32]. Проф. С.А. Кузнецова виділяє парадигму бухгалтерського обліку в системі формування інформації про доходи та витрати підприємств [271, с. 218]. На думку проф. Л.А. Зімакової процес глобалізації діяльності підприємства послужив основою для виникнення нової парадигми обліку [272, с. 3], а О.А. Агеєвою розроблена нова діалектична парадигма бухгалтерського обліку і звітності [273, с. 10]. Окрім цього, значна кількість облікових парадигм була запропонована такими українськими дослідниками як К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, А.В. Гриліцька, Н.Ю. Єршова, М.В. Корягін, О.П. Кундря-Висоцька, П.О. Куцик, М.С. Пушкар, М.В. Рета, В.З. Семанюк, О.І. Скаско, М.М. Шигун та ін.

Всіх дослідників, які використовують поняття парадигми в бухгалтерському обліку, можна об'єднати в дві групи: 1) Представники першої групи використовують в своїх дослідженнях поняття “парадигма бухгалтерського обліку” без прив'язки до його змістовного розуміння, тобто без зазначення джерела його походження або авторства концепції. Зазвичай, такі дослідження не враховують існуючих напрацювань в даній сфері і в них здійснюється розробка власної “унікальної” парадигми; 2) Друга група дослідників зазначає, що ними використовується парадигмальний метод Т.С. Куна, однак в більшості випадків вони не дотримуються повною мірою логіки та

²⁶⁸ Ткач В.І. Концептуальный поход к исследованию современных тенденций развития и организации бухгалтерского учета / В.І. Ткач, Г.Є. Крохичева // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 7 (67). – С. 4-9.

²⁶⁹ Пасько О.В. Облікові парадигми / О.В. Пасько // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.

²⁷⁰ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських рішень: монографія / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.

²⁷¹ Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

²⁷² Зімакова Л.А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля. Автореф. дис ... на соиск. уч. степ д.э.н. по спец. 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Зімакова. – Мичуринск-наукоград РФ, 2009. – 40 с.

²⁷³ Агеєва О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности. Автореф. дис ... на соиск. уч. степ д.э.н. по спец. 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика” / О.А. Агеєва. – Москва, 2008. – 41 с.

принципів, закладених автором в розуміння цього методу аналізу динаміки наукових знань.

Така ситуація не лише не забезпечує створення єдиної теоретичної структури бухгалтерського обліку як науки, а навпаки, призводить до виникнення хаосу в сфері теорії бухгалтерського обліку. Однак, це не означає, що парадигмальний метод не слід використовувати для структуризації та аналізу динаміки наукових знань. Наприклад, як зазначає проф. Я.В. Соколов, в цьому ключі не тільки можливі, а й необхідні докторські дисертації по парадигмам, принципам, постулатах, парадоксам, термінології бухгалтерського обліку [274, с. 6]. Внаслідок цього постає проблема необхідності пошуку варіантів виходу із ситуації, коли з одного боку, використання парадигмального методу є потрібним, а з іншого – відбувається значне зловживання цим методом, що призводить до заплутування та хаотизації облікової науки. В даному випадку слід використовувати “бритву Оккама”, за якою розмноження нових термінів та понять в бухгалтерському обліку має відбуватись лише тоді, коли їх впровадження приносить користь для розвитку науки. Використання парадигмального методу в обліку буде приносити таку користь лише тоді, коли під парадигмою буде розумітись метатеорія бухгалтерського обліку. А це означає, що при використанні парадигмального методу в бухгалтерському обліку слід повною мірою використовувати логіку та принципи функціонування моделі науки Т.С. Куна та розуміння сутності метатеорії.

Дебати щодо застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку. Використання парадигмальної моделі науки Т.С. Куна для дослідження бухгалтерського обліку як наукової дисципліни вже протягом тривалого часу супроводжується дебатами в професійній обліковій літературі. Зокрема, піддається сумніву як можливість, так і доцільність його застосування, оскільки революційні зміни в бухгалтерському обліку не є такими явними, як в інших науках. Так, Ш. Хамід робить припущення, що застосування парадигмального методу, зокрема, як це було зроблено в SATTA, було однією із спроб академічної спільноти посилити науковий статус бухгалтерського обліку [275].

Проф. Р.С. Лафлін в праці “До природи бухгалтерської методології” [276, с. 342] (1981 р.), аналізуючи парадигмальні класифікації, сформульовані М.К. Уеллсом і розробниками SATTA

²⁷⁴ Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5-9.

²⁷⁵ Nameed Sh. Categorisation of accounting theories: a review / Sh. Nameed // <http://vlib.unitar.klj1.edu.my/html/account2.htm>.

²⁷⁶ Laughlin R.C. On the nature of accounting methodology / R. Laughlin // Journal of Business Finance & Accounting. – 1981. – Vol. 8, Num. 3. – P. 329-351.

приходить до наступних висновків: парадигмальна методологічна форма Т.С. Куна не може використовуватись в бухгалтерському обліку для визначення причин виникнення облікових знань; облікові знання не будуть примножені в майбутньому із застосуванням парадигмальної методологічної форми Т.С. Куна. На заміну парадигмам та нормальній науці в бухгалтерському обліку Р.С. Лафлін пропонує використовувати методологічну концепцію П. Фейерабенда, яка досить тісно взаємопов'язана з теорією систем та дозволяє забезпечити дисципліні “бухгалтерський облік” певне вивільнення, яке є необхідним для його майбутнього розвитку.

Щодо можливості застосування альтернативних методологій еволюції науки бухгалтерський облік, то якщо розробники SATTA припускали можливість застосування інших конкурентних описових форм, наприклад, моделі І. Лакатоса, то М.К. Уеллс не розглядав жодної альтернативи, які можуть мати місце та бути необхідними [277, с. 329]. Проф. Н. Хаканссон [278, с. 6] оспорує пропозицію SATTA щодо виділення трьох альтернативних підходів до теорії, як конкуруючих парадигм, і зазначає, що парадигма бухгалтерського обліку має бути більш зв'язаною зі структурою сучасного загального бухгалтерського обліку, зокрема, фокусуватись на активах, зобов'язаннях та їх періодичних змінах.

К.В. Піснелл, досліджуючи пропозиції М.К. Уеллса та розробників SATTA, приходить до висновку, що в обох підходах з дуже великою готовністю приймаються ідеї Т.С. Куна [279, с. 85]. Основа його критики полягає в тому, що наявність більшості теоретичних підходів не означає існування множини конкуруючих парадигм, що свідчить, в свою чергу, про період професійної невпевненості та кризи, що наближається (революції за Т.С. Куном).

Безпосередньо розробників SATTA К.В. Піснелл критикує з двох позицій: 1) На його думку теорія Т.С. Куна не може застосовуватись до бухгалтерського обліку, оскільки її можна застосовувати лише до наук, а бухгалтерський облік – не наука, а діяльність з надання послуг; 2) Він доводить, що ідентифікація розробниками SATTA класичного підходу та підходу корисності для прийняття рішень, як конкуруючих парадигм, не може бути коректною, оскільки, за теорією Т.С. Куна мало ймовірно, що один вчений може дотримуватись більше ніж однієї парадигми. Для підтримки своїх поглядів він наводить значну кількість

²⁷⁷ Laughlin R.C. On the nature of accounting methodology / R. Laughlin // Journal of Business Finance & Accounting. – 1981. – Vol. 8, Num. 3. – P. 329-351.

²⁷⁸ Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B.E. Cushing // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

²⁷⁹ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Ученик / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

дослідників бухгалтерського обліку, які можуть бути пов'язані з кожною з парадигм [280, с. 6]. В результаті аналізу застосування парадигмального підходу в обліку розробниками SATTA та М.К. Уеллсом він приходять до висновку, що двоє розробників прийняли модний підхід Т.С. Куна та намагались підігнати розвиток теорії бухгалтерського обліку під опис стадії кризи чи революції в схемі Т.С. Куна [281, с. 85].

Проф. Т. Моук аналізував доцільність застосування концепції філософії науки К. Поппера та І. Лакатоса відносно бухгалтерського обліку. Він доходить наступного висновку: “Методологія науково-дослідницьких програм І. Лакатоса переважає фальсифікаціоністську методологію К. Поппера не тільки через те, що вона точно описує історичну практику науки, але й тому що вона дозволяє реалізувати вищий рівень методологічної толерантності” [282, с. 238]. Т. Моук пропонує використовувати концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса для того, щоб підвищити прогресивність (науковість) позитивної теорії бухгалтерського обліку, що також підтримував проф. Р.В. Маттессіч [283].

Для дослідження бухгалтерського обліку проф. П. Кваттроне [284] використовує концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лаудана, критикуючи використання підходів із застосуванням концепцій К. Поппера, Т.С. Куна, І. Лакатоса. На його думку фальсифікаціоністський підхід К. Поппера виражає реалістичну позицію, який розглядає предмет знання як відокремлений від об'єкта під час дослідження. Проаналізувавши можливість застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку, П. Кваттроне приєднується до думки М. Мастермана, що її використання в соціальних науках можливо лише через те, що це поняття використовується як усталений соціальний інститут, ніж через реальне розуміння його евристичних можливостей. Він приходять до загального висновку, що концепція “парадигм” пов'язана з астрономією, як і концепція “фальсифікаціонізму” та “науково-дослідницьких програм”, пов'язані з фізикою, та мають обмеження в

²⁸⁰ Cushing B.E. A Kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting / B.E. Cushing // *The Accounting Historians Journal*. – 1989. – Vol. 16, No. 2. – P. 1-41.

²⁸¹ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Ученик / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

²⁸² Mouck T. Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme / T. Mouck // *Accounting and Business Research*. – 1990. – Vol. 20, No. 79. – P. 231-239.

²⁸³ Mattessich R. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Science. / Richard Mattessich. – London: Quorum Books, 1995. – 284 p.

²⁸⁴ Quattrone P. Beyond dualisms in accounting research: towards a trans-disciplinary perspective / P. Quattrone. – Manchester: Manchester School of Accounting and Finance, 1997. – 44 p.

поясненні розвитку соціальних наук, зокрема, й бухгалтерського обліку, як і науки взагалі [285, с. 6].

Спираючись на концепцію “дослідницьких традицій” Л. Лаудана, яка на перший план висуває шляхи побудови наукової теорії (методологічний аспект), а також онтологічний аспект таких теорій, П. Кваттроне наголошує на необхідності відновлення досліджень онтологічних аспектів дисциплінарного поля бухгалтерського обліку, а також методологічних проблем, що ілюструються класифікацією сфер відносин та їх протиставленнями. Використання концепції Л. Лаудана в бухгалтерському обліку дозволяє порівнювати теорії в межах існуючого дисциплінарного поля до теорій інших полів, порівнюючи їх метатеоретичні рівні наукового пояснення. Це могло б більш легко гармонізувати фактичний стан теорії бухгалтерського обліку і контролю з загальною еволюцією наукових знань. Використання концепції “дослідницьких традицій” буде також корисним для представлення конструктивістської епістемології, а потім і для трансдисциплінарних пропозицій [286, с. 6].

На необхідності застосування в обліку концепції “дослідницьких традицій” Л. Лаудана в контексті нової теорії зростання П. Ромера також наголошує Н.Дж. Фосс [287]. Він зазначає, що ідея дослідницьких традицій є набагато гнучкішою, ніж парадигми Т.С. Куна і науково-дослідницькі програми І. Лакатоса. Гнучкість підходу Л. Лаудана полягає в тому, що історичний розвиток традицій дослідження показує, що з плином часу змінюються не тільки допоміжні теорії та концепції, але й базисні положення – складові ядра. Новозеландський вчений М.Х. Кабір [288, с. 13] пише, що сучасні дослідники позитивної теорії бухгалтерського обліку не використовують повністю ні методологію К. Поппера, ні Т.С. Куна, ні І. Лакатоса. Наприклад, однією з визначальних особливостей парадигмальної концепції Т.С. Куна є некумулятивність змін в науці, що суперечить позиції дослідників-позитивістів. Позитивна теорія бухгалтерського обліку містить в собі елементи трьох вищенаведених моделей науки.

Критика застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку. Вищенаведені погляди дослідників свідчать про неоднозначність застосування парадигмального методу Т.С. Куна в

²⁸⁵ Quattrone P. Beyond dualisms in accounting research: towards a trans-disciplinary perspective / P. Quattrone. – Manchester: Manchester School of Accounting and Finance, 1997. – 44 p.

²⁸⁶ Quattrone P. Beyond dualisms in accounting research: towards a trans-disciplinary perspective / P. Quattrone. – Manchester: Manchester School of Accounting and Finance, 1997. – 44 p.

²⁸⁷ Foss N.J. The New Growth Theory: Some Intellectual Growth Accounting / N.J. Foss // Druid conference, Snekkersten. – 1997. – Jan. 8-10. – P. 1-19.

²⁸⁸ Kabir M.H. Positive Accounting Theory and Science: A Comparison / M.H. Kabir // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1027382>.

бухгалтерському обліку. Його критика в основному наводилась дослідниками відносно ранніх парадигмальних класифікацій, що виділялись зарубіжними вченими (М.К. Уеллс, розробники SATTA, Р.В. Маттессіч), однак існуючі пропозиції вчених радянської школи обліку та вітчизняних вчених також потребують аналізу.

Розглядаючи “радянський” підхід до виділення парадигм в бухгалтерському обліку виникає запитання: “Чи можна вважати заміну простого запису подвійним записом парадигмальним зсувом в бухгалтерському обліку”? Дійсно, роль подвійного запису в розвитку обліку є визначальною, оскільки він змінив фундаментальні облікові основи, однак доцільність застосовувати в даному випадку парадигмальний метод розвитку науки Т.С. Куна є досить сумнівною. Вирішити цю проблему допоможе теза Т.С. Куна, який критикував кумулятивний поступ в розвитку нормальної науки і протиставляв йому науковій революції, які виникають в результаті появи аномалій та зумовлюють зміну домінуючої парадигми: “Кумулятивне нагромадження непередбачених нововведень в науці є майже неіснуючим винятком в закономірному ході її розвитку. Той, хто серйозно розглядає історичні факти, повинен мати на увазі, що наука не прагне до ідеалу, який підказується нашим уявленням про кумулятивність розвитку. ... Можна передбачити, що кумулятивне придбання нововведень не тільки фактично відбувається рідко, але й фактично неможливе” [289, с. 134]. “Перехід від парадигми в кризовий період до нової парадигми, від якої може зародитися нова традиція нормальної науки, є процесом некумулятивним і не таким, який міг би бути здійснений шляхом більш чіткої розробки чи розширення старої парадигми. Цей процес скоріше нагадує реконструкцію області на нових підставах, реконструкцію, яка змінює деякі теоретичні узагальнення в даній області, а також методів і додатків парадигми” [290, с. 121]. В своїй роботі Т.С. Кун ставить питання про неспіввимірність теорій, які відповідають тій чи іншій парадигмі, яке в подальшому було розвинуто в концепції епістемологічного анархізму П. Фейрабенда.

Неспіввимірність означає неспроможність за допомогою логічних доведень визначити пріоритет тієї чи іншої парадигми через неможливість знаходження сфери перетину доказів: “Захисникам конкуруючих парадигм не вдається здійснити повний контакт з протилежною точкою зору. Разом взяті причини слід було б описати як

²⁸⁹ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

²⁹⁰ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

неспіввимірність передреволюційних та післяреволюційних нормальних наукових традицій ... Передусім захисники не погоджуються з переліком проблем, які повинні бути вирішені за допомогою кожного кандидату в парадигми” [291, с. 193]. В підтвердження цих слів Т.С. Кун наводить слова М. Планка: “Нова наукова істина прокладає дорогу до тріумфу не шляхом переконання опонентів, але скоріше тому, що її опоненти рано чи пізно вмирають і виростає нове покоління, яке призвело до неї” [292, с. 196-197].

Через неспіввимірність парадигм їх конкуренція відбувається у формі боротьби наукових співтовариств, а перемога визначається не стільки внутрішньонауковими, а соціокультурними чи соціально-психологічними процесами. Як пише С. Тулмін, “наукова революція” з позиції Т.С. Куна настільки глибоко і повно змінює інтелектуальні засоби, що вчені, які працюють в рамках нової парадигми, не будуть мати жодного теоретичного поняття, яке було б загальним для них та їх колег, які все ще дотримуються старої парадигми. Тому прихильники різних парадигм не зможуть говорити один з одним про їх загальну сферу досліджень та будуть “бачити” світ по-різному. Навпаки, в період “нормальної” науки не існує такого взаємного нерозуміння чи радикальної трансформації схем нашого досвіду: нормальна наука є єдиною та вчені зайняті роботою в рамках загальної для всіх структури фундаментальних понять [293, с. 180]. Вищенаведене дозволяє встановити, що модель науки Т.С. Куна характеризується наступними рисами: 1) Некумулятивність – повна чи часткова заміна старої парадигми новою, несумісною зі старою під час здійснення наукової революції; 2) Неспіввимірність – неможливість прихильників двох конкуруючих парадигм логічними засобами довести, що одна з парадигм є більш істинною чи більш загальною, ніж інша.

Дослідники, які використовували “радянський” підхід до виділення парадигм в бухгалтерському обліку (В.Д. Андреев, Н.М. Малюга, Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева, К.Ю. Циганков та ін.), суперечать сутності парадигмального методу, обґрунтованого Т.С. Куном. Наприклад, проф. Я.В. Соколов, виділяючи уніграфічну, камеральну та диграфічну парадигми, одночасно зазначає, що фактично камеральна бухгалтерія була окремим випадком простої бухгалтерії та велась у тих господарствах, в яких фіксувались лише зміни кошторису

²⁹¹ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

²⁹² Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

²⁹³ Тулмин С. Концептуальные революции в науке / С. Тулмин // Структура развития науки. Из Бостонских исследований по философии науки. – М., 1978. – С. 180.

та каси [294, с. 337]. Це підтверджує те, що зміна так званих “парадигм” відбувалась кумулятивно і співвимірно, оскільки можна було встановити чим саме і в якій частині відрізняється проста бухгалтерія від камеральної, а ніякої наукової революції, що супроводжувалась боротьбою наукових співтовариств, при переході від одного виду бухгалтерії до іншої не було.

На думку В.Д. Андрєєва при вивченні бухгалтерського обліку ми зустрічаємо як би єдину парадигму (просту бухгалтерію) до XIII ст., часу розквіту схоластики та перших зародків наукової думки. В цей період були вироблені такі прийоми, як рахунки, інвентаризація, що їх реєструвала, контокорент та кошторис [295, с. 27]. Проф. К.Ю. Цыганков також зазначає, що на основі Головної книги систематичної простої бухгалтерії може бути складений бухгалтерський баланс, про що говориться в багатьох роботах XIX-го – початку XX-го ст. [296]. Камеральна ж бухгалтерія “дала” існуючій методології обліку Звіт про рух грошових коштів та систему бюджетування. Тобто подвійна бухгалтерія успадкувала від простої та камеральної бухгалтерії більшу частину сучасних методів і принципів бухгалтерського обліку (окрім самого подвійного запису і його похідних – рахунку прибутків і збитків (фінансових результатів), а також Звіту про прибутки і збитки), що також свідчить про кумулятивність розвитку науки бухгалтерський облік та підтверджує неправомірність виділення парадигм на основі застосування “радянського” підходу.

Численні дебати, що точились між дослідниками з приводу застосування простої чи подвійної системи обліку, подвійної чи потрійної системи Ф.В. Єзерського на сторінках журналу “Рахунковедення” наприкінці XIX-го ст. є додатковим свідченням співвимірності теорій, оскільки представники обох теорій могли за допомогою логіки та здорового глузду довести істинність тієї чи іншої теорії. Вищенаведені аргументи дають змогу визначити хибність виділення простої, камеральної та подвійної парадигм бухгалтерського обліку, як і їх більш детальних інтерпретацій (статичної, динамічної).

Виділення парадигм на основі цивілізаційного та формаційного підходу також є неправомірним, оскільки його застосування не враховує некумулятивності та неспіввимірності наукових парадигм за Т.С. Куном. Зокрема, проф. М.П. Войнаренко пише, що формування

²⁹⁴ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

²⁹⁵ Андреев В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности: Учеб. пособие. / В.Д. Андреев. – М.: Экономист, 2003. – 208 с.

²⁹⁶ Цыганков К.Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.econom.nsc.ru/eco/arhiv/ReadStatiy/03_01/Zigankov.htm

нової облікової парадигми зовсім не означає, що відбудеться повна зміна системи поглядів. З одного боку нова парадигма побудови обліку в своєму розвитку має враховувати нові тенденції, а з другого, ввібрати в себе позитивні елементи попередньої парадигми [297, с. 132]. Нова парадигма синтезувала в собі як попередній позитивний досвід, так і доповнилась новими специфічними на даний час знаннями [298, с. 137]. Автор спростовує “чистоту” виділеної парадигмальної класифікації, наголошуючи про існування певної спадковості в наукових поглядах представників різних парадигм.

За проф. Р.К. Елліотом перехід до постіндустріальної економіки не означає, що слід забути перші дві хвили. Люди все ще люблять їсти (аграрна хвиля) і все ще люблять водити автомобілі (індустріальна хвиля). Але поточний розподіл робочої сили в США свідчить, що лише 2% населення працюють в сфері вирощення продуктів і 10% виготовляють продукцію на фабриках [299, с. 64]. Тобто, перехід до системи бухгалтерського обліку третьої хвилі не передбачає відкидання аграрної та індустріальної облікових парадигм, а характеризується зміною акцентів відносно облікового відображення активів та процесів (основна увага приділяється наданню інформації про нематеріальні активи, споживачів та процеси перетворення знань в мережевих структурах) та розширенням застосування інформаційно-комп’ютерних технологій в бухгалтерській діяльності (Advanced analytics, Big data, Blockchain, Cloud, Cognitive computing, Data visualisation tools, Digitally distributed supply chains, In-memory computing, Machine learning, Process robotics, Real-time data, SAAS, XBRL).

Існування значних суперечностей між підходами до парадигмальних класифікацій бухгалтерського обліку, що використовуються вітчизняними дослідниками (“радянський”, формаційний та цивілізаційний), зумовлює необхідність використання нових підходів або метатеоретичних конструкцій для аналізу особливостей динаміки бухгалтерського наукового знання. Вищенаведене зумовлює два можливих подальших варіанти дій щодо застосування парадигмального методу Т.С. Куна в бухгалтерському обліку: 1) Парадигмальний метод може застосовуватись в бухгалтерському обліку, але повинна використовуватись інша парадигмальна класифікація із вищерозглянутих, але не “радянський”, формаційний чи цивілізаційний підходи; 2) Парадигмальний метод не

²⁹⁷ Войнаренко М.П. До нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні / М.П. Войнаренко, О.К. Леонтович-Пелих // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 131-137.

²⁹⁸ Войнаренко М.П. До нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні / М.П. Войнаренко, О.К. Леонтович-Пелих // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 131-137.

²⁹⁹ Elliott R.K. The Third Wave Breaks on the Shores of Accounting / R.K. Elliott // Accounting Horizons. – 1992. – Jun. – P. 61-85.

може застосовуватись в бухгалтерському обліку, для відображення процесу зміни його теоретико-методологічних та організаційних засад необхідно застосовувати альтернативні концепції аналізу динаміки наукового знання.

Висновки до розділу 1

1. З початку ХХ-го століття серед вчених не згасають дебати стосовно можливості віднесення бухгалтерського обліку до складу наук або академічних дисциплін, а також пошуки шляхів обґрунтування його наукового статусу. Представники англо-американської школи обліку визнають бухгалтерський облік соціальною та емпіричною наукою, однак для його закріплення у складі академічних дисциплін необхідним є розвиток його методології, яка має набути трансдисциплінарного характеру. Одними із найбільш актуальних напрямів, які забезпечують розвиток облікової методології в умовах сьогодення є концепція сталого розвитку, позитивна та інституційна теорії бухгалтерського обліку.

2. Проведений аналіз розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах дозволяє виділити наступні періоди його розвитку: 1) Початковий (середина ХІХ-го ст. – 1900 р.) (С.Дж. Бітті, А. Кейлі, С. Клер, С. Марш, В.Р. Опп; 2) Докласичний (1900-1920 рр.) (Г.Д. Грілі, А.Л. Дікінсон, П.-Дж. Ескерр, Р.Б.Кестер, В.М. Коул, Р.Х. Монтгомері, Ч.Е. Спрег, Дж.Р. Уайлдмен, Г.Р. Хетфілд); 3) Класичний (1920-1960-ті рр.) (Пошук принципів (1920-1939 рр.) (А.Ч. Літлтон, М. Муніц, В. Петон, ДР. Скотт, К. Макніл, С. Гілмен, А. Мур, Т.Г. Сендерс, Г.Р. Хетфілд); Уніфікація обліку (1939-1960 рр.) (В. Ваттер, В.Е. Петон, А.К. Літлтон, М. Муніц, П. Грейді)); 4) “Золотий вік” (нормативний) (середина 50-х рр. – початок 70-х рр.) (Підготовча стадія (ранні праці Р. Маттессіча та Р.Дж. Чемберса); Безпосередньо “золотий вік” (К. Дівайн, Ю. Ідзірі, Р. Маттессіч, Р. Стерлінг, Р.Дж. Чемберс); Професійне визнання нормативної теорії (розробники ASOBAT і SATTA)); 5) Сучасний (1970-ті рр. – наш час) (Позитивний (середина 1970-х рр. – наш час) Американський позитивізм (Р. Болл, У. Бівер, М.Р.Дж. Гаффікін, С. Зефф, Р. Каплан, Б. Лев, Дж.А. Ольсон, А. Ріаі-Белькауі, Ш. Сундер, Р. Уоттс, Дж.А. Фелтам, Е. Хендріксен, Дж. Циммерманн); Англійський позитивізм (Д. Купер, П. Міллер, А. Меннікен, М. Пауер, Е. Хоупвуд, К. Чепмен)); 6) Новий нормативний (90-ті рр. – наш час) (Нові нормативні теорії (І. Абейсекера, С. Ван дер Лаан, Дж. Гатфрі, Р. Грей, Т. Гемблінг, К. Діган, М. Метьюс, Р. Метьюс, К. Спенс, Т. Тінкер); Умовно-нормативна методологія (Р. Маттессіч,

Х. Шредер); Нормативно-позитивний синтез (Е.С. Хендріксен, М. Ван Бреда)). Запропонована періодизація дозволяє визначити теорії бухгалтерського обліку, які розробляються англо-американськими вченими на сучасному етапі, та прослідкувати їх вплив на процес стандартизації чинної облікової практики.

3. Починаючи з 1960-х рр. і до сьогодні вченими і дослідницькими організаціями активно використовується парадигмальна концепція Т.С. Куна для аналізу динаміки бухгалтерського наукового знання (Р.Дж. Чемберс (1966 р.), Р.Р. Стерлінг (1967 р.), М.К. Уеллс (1976 р.), Д. Фламхольтц (1976 р.), SATTA (1977 р.), Дж.Е. Баттеруорт, М. Гіббінс та Р.Д. Кінг (1982 р.), М. Глаутье (1983 р.), Я.В. Соколов (1985 р.), Дж.Е. Баттеруорт та Х. Фальк (1986 р.), Б.Е. Кашінг (1989 р.), А. Ріаї-Белькауї (1992 р., 2004 р.), Р.К. Елліот (1992 р.), Р.В. Маттессіч (1995 р.), В.А. Новак (1998 р.), В. Бжезін (1999 р.), М.П. Войнаренко та О.К. Леонтович-Пелих (2000 р.), Б. Лев (2000 р.), Т.О. Терентьева (2002 р.), Д.Дж. Гоувс та А. Ревінкель (2004 р.), Н.М. Малюга (2005 р.), Р.Т. Шортрідж та П.А. Сміт (2009 р.), І.А. Юхименко-Назарук (2017 р.), В.М. Жук (2018 р.) та ін.). Існує значна кількість підходів до виділення парадигм бухгалтерського обліку та його окремих елементів (видів обліку, методів обліку тощо), що обґрунтовується його багатогранністю як наукової діяльності, інформаційної системи, навчальної дисципліни, соціально-економічного інституту, а також відмінністю в підходах представників різних облікових шкіл. З метою систематизації наявних досліджень в даній сфері було розроблено дворівневу класифікацію парадигм бухгалтерського обліку як науки, яка також дозволяє порівнювати існуючі підходи авторів, що сприятиме визначенню рівня їх інноваційності та здатності формування нової моделі опису і аналізу динаміки бухгалтерського наукового знання. Провівши історичний аналіз існуючої критики застосування вченими парадигмального методу в бухгалтерському обліку встановлено невідповідність окремих розроблених парадигмальних класифікацій розвитку теоретико-методологічних та організаційних засад обліку вимогам до виділення парадигм, визначених Т.С. Куном (некумулятивність та неспіввимірність), що ставить під сумнів доцільність використання даного методу для аналізу динаміки бухгалтерського наукового знання.

РОЗДІЛ 2.

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Принцип обачності та бухгалтерський консерватизм

Кінець ХХ-го ст. став відправною точкою в розвитку бухгалтерського обліку, що підтверджується появою значної кількості наукових праць, в яких наголошується на необхідності зміни та удосконалення бухгалтерського обліку в умовах наростання процесів глобалізації та інформатизації суспільства. За таких змін виникає необхідність адекватної модифікації системи бухгалтерського обліку, яка б дозволяла надавати необхідну користувачам інформацію та задовольняти їх потреби на основі застосування модифікованої або нової розробленої методології бухгалтерського обліку. Для здійснення такої модифікації необхідним є перегляд елементів системи бухгалтерського обліку щодо їх відповідності реаліям сучасних економічних відносин. Одним із таких елементів є принципи бухгалтерського обліку, зокрема, принцип обачності (консерватизму).

В більшості зарубіжних та вітчизняних бухгалтерських нормативних актах, зокрема і в Україні ([³⁰⁰] (п. 6 розділу III НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”)), виділяється конвенція (принцип, концепція) консерватизму (обачності), яка передбачає необхідність “не допускати ні завищення активів чи доходів, ні зниження пасивів чи витрат” (від англ. – “anticipate no profit, but anticipate all losses”). Як зазначає Р.Л. Уоттс [³⁰¹, с. 1], саме таке трактування традиційно використовується в літературі в якості прислів'я починаючи з праці Дж.Х. Блісса [³⁰²].

Німецькі дослідники Г. Мус та Р. Ханшманн зазначають, що “Достовірність та ясність бухгалтерських записів були необхідні і 100 років назад і будуть також потрібні в майбутньому. Те ж стосується і принципу обачності: змінюються не самі принципи правильного ведення бухгалтерського обліку, а тільки форми, що виражають їх

³⁰⁰ НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

³⁰¹ Watts R.L. A Proposal for Research on Conservatism. Financial Research and Policy Working Paper Series. FR 93-13. William E. Simon Graduate School of Business Administration. University of Rochester / R. Watts. – Rochester, 1993. – 21 p.

³⁰² Bliss J.H. Management through accounts. – NY: “The Ronald Press C.”, 1924. – 851 p.

зміст, тобто похідні від них принципи” [303, с. 51]. Однак питання, чи залишиться без змін застосування принципу обачності (консерватизму) в бухгалтерському обліку, є відкритим, оскільки значна кількість дослідників-обліковців (М. Ван Бреда, А. Дамодоран, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, Ж. Рішар, А.В. Рабошук, Е.С. Хендріксен та ін.) зазначають про необхідність заміни або усунення обачності зі складу облікового інструментарію.

Поступове “викорінення” облікового консерватизму відбувається за двома напрямками: 1) Шляхом створення варіативності при застосуванні методів бухгалтерського обліку. Розробники МСФЗ, закладаючи в стандарти альтернативні варіанти облікової методології, які можна реалізувати через механізм облікової політики, створюють передумови до її нівелювання. При виборі необхідного методу обліку концепція консерватизму найчастіше не враховується; 2) Шляхом використання для оцінки ринкової, справедливої вартості. Досить часто в дослідженнях науковців наводяться пропозиції про необхідність використання справедливої вартості в обліку, яка через свою “ринкову справедливість” фактично знищує обліковий консерватизм. Це підтверджує В.Я. Соколов [304, с. 52], який зазначає, що історична собівартість може використовуватись лише в тих рідкісних випадках, коли для надійної оцінки справедливої вартості не можуть бути використані ціни активного немонополізованого ринку, оцінка на основі дисконтованого доходу від використання активу або відновлювальна вартість.

Концепція бухгалтерського обліку за справедливою вартістю (fair value accounting) в GAAP US ще у 1982 р. замінила вимірювання активів і зобов’язань за історичною собівартістю на визнання за справедливою вартістю після прийняття FASB концептуальної основи. В останні роки вона також дуже активно використовується в МСФЗ як один з методів оцінки окремих видів активів та зобов’язань (МСФЗ 2 “Запаси”, МСФЗ 16 “Основні засоби”, МСФЗ 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”, МСФЗ 41 “Сільське господарство” та ін.), що узагальнено в МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”. Вищенаведене актуалізує необхідність визначення історичних передумов виникнення та сутності концепції облікового консерватизму, визначення і аналізу його видів та необхідності застосування на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

³⁰³ Мус Г. Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв’язання / Пер. з нім. С. Лобачової / Г. Мус, Р. Ханшманн – К.: КНЕУ, 2000. – 368 с.

³⁰⁴ Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учёт. – 2006. – № 1. – С. 50-54.

Сутність поняття “консерватизм”. Поняття “консерватизм” (франц. conservatisme, від лат. conservo – охороняю, зберігаю) означає прихильність до всього застарілого, що вже віджило, що тяжіє до чогось; ворожість та протидія прогресу, всьому новому, передовому ... [305, с. 39].

В економічній теорії під консерватизмом розуміють цілу сукупність економічних доктрин (монетаризм, економіка пропозиції, теорія раціональних очікувань), які не представляють єдності ні в організаційному ні в теоретичному планах, що мають власні об’єкти дослідження, методологію та інструменти аналізу. Їх об’єднує негативна оцінка центральних компонентів після військового реформізму – зростання державної економічної активності і проведення активної фіскальної і грошово-кредитної політики стимулювання і перерозподілу [306, с. 6-7]. Саме це визначило причини використання в якості узагальнюючої характеристики для групи вищенаведених теорій термінів “консервативний”, “ліберальний”, “неоліберальний”, “неоконсервативний” тощо, під якими розуміється певна соціокультура і політико-економічна традиція.

В теорії прийняття рішень на думку А.Г. Маміконова [307, с. 127] консерватизм всіх інформаційних систем, до яких відноситься і система бухгалтерського обліку, полягає у повільній перебудові відповідно до існуючих змін. Тобто з позиції теорії прийняття рішень консерватизм бухгалтерського обліку, як інформаційної системи, полягає у властивості до накопичення та акумулювання невикористовуваних потоків бухгалтерських даних.

Проведений аналіз поглядів дослідників дозволив встановити, що використовуючи це поняття в бухгалтерському обліку, як складову його методологічного інструментарію, науковці намагались підкреслити групу рахівників, які “не відповідали лінії, що проводилась комуністичною партією” (С.Ю. Рогов [308, с. 614]), певну застарілість облікової методології (А.В. Довбуш; В.Р. Банк та ін. [309, с. 42]), відставання бухгалтерського обліку як забезпечуючої системи від потреб практики та запитів користувачів (О.М. Петрук [310, с. 55]). Однак, в переважній більшості випадків використання цього поняття в

³⁰⁵ Большая Советская Энциклопедия. (в 30 томах). Гл. ред. А.М. Прохоров. Изд. 3-е. – М., “Советская Энциклопедия”, 1973. – 608 с.

³⁰⁶ Пияшева Л.И. Экономический консерватизм: теория и международная практика. / Л.И. Пияшева, Б.С. Пинскер. – М.: Междунар. отношения, 1988. – 256 с.

³⁰⁷ Мамиконов А.Г. Принятие решений и информация / А. Мамиконов. – М.: Наука, 1983. – 184 с.

³⁰⁸ Рогов С.Ю. Пример достойный внимания / С. Рогов // Вестник И.Г.Б.Э. – 1929. – № 6. – С. 614-616.

³⁰⁹ Основы бухгалтерского учета. Финансовый учет / В.Р. Банк, А.А. Солоненко, Т.А. Смелова, Б.А. Карташов: Учеб. пособие / ВолгГТУ. – Волгоград, 2006. – 80 с.

³¹⁰ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

бухгалтерському обліку пов'язане із існуванням принципу (концепції) обачності (*prudence* – англійський та французький варіант назви) або консерватизму (*conservatism* – американський варіант). Вищенаведене дозволило визначити, що між консерватизмом в економічній теорії, теорії прийняття рішень і в бухгалтерському обліку немає нічого спільного, ці поняття несуть різне змістовне навантаження. Проте, консерватизм в економічній теорії мав значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку. Результатом тріумфу консерватизму в економічній теорії у 1980-х рр. є значне поширення позитивної теорії обліку, яка спочатку одержала значний розвиток серед представників американської облікової спільноти, а на сьогодні є апіорним елементом бухгалтерських наукових досліджень в світі.

Історія появи консерватизму в бухгалтерському обліку. Розглядаючи історію розвитку системи бухгалтерського обліку на основі подвійного запису, можна встановити, що принцип консерватизму не використовувався ні в перших рукописних працях з бухгалтерського обліку і торгових розрахунків (“*La Riegola de Libro*” (1439 р.); “*Della Mercatura*” (1458 р.) В. Котрулі), ні в перших друкованих працях (“Трактат про рахунки і записи” (1494 р.) Л. Пачолі). Свідченням цього є поради, які надавав Л. Пачолі купцям в своєму Трактаті “ ... Всім речам поставити прості ціни. Останні призначай краще вище, ніж нижче, наприклад, якщо тобі здається, що річ коштує 20, то скажи 24, щоб кращим був прибуток” [³¹¹, с. 42]. Вищенаведене проф. Я.В. Соколов коментує як своєрідний антиконсерватизм. Тобто Л. Пачолі виходив з поточних продажних максимально високих цін. Здійснення цього принципу призводило до систематичного завищення величини капіталу і до зменшення суми прибутку, що показувалась [³¹², с. 252].

Вперше концепція консерватизму (або, як доведено нижче, її окремий випадок), яка була оформлена в подальшому в принцип, була сформульована у 1675 р. видатним французьким економістом Ж. Саварі (1622 – 1690 рр.), який здійснив значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в кінці XVII-го – початку XVIII-го ст., у праці “Досконалий купець, загальна інструкція для здійснення комерції...” (*Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce ...*).

В літературі знайдено два цитування окремих положень роботи Ж. Саварі, які були праобразом концепції консерватизму:

³¹¹ Пачолі Л. Трактат о счетах и записях / Под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.

³¹² Пачолі Л. Трактат о счетах и записях / Под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.

- “Оцінка об’єкту повинна бути зменшена, якщо ціна його заміщення нижче ціни придбання” [³¹³, с. 58-59].

- “Дайте оцінку товарам і для цього не оцінюйте їх більше ніж вони коштують, бо це могло б зробити їх дорожчим ніж є ...” [³¹⁴, с. 1].

Як пише проф. Я.В. Соколов, наведене Ж. Саварі формулювання для підприємця означає зменшення ризику при прийнятті управлінських рішень. Оскільки в основі розрахунків лежать занижені оцінки ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, то й всі негативні наслідки таких рішень можуть бути суттєво зменшені. Це досягається при консерватизмі тільки за рахунок прихованих резервів, що різко розширюють адміністрації простір для маневру” [³¹⁵, с. 58-59]. Однак, на нашу думку, не можна повною мірою бути впевненим в тому, що концепція консерватизму остаточно сформувалась після виходу в світ праці Ж. Саварі. Це було лише часткове застосування принципу консерватизму, що було продиктовано специфікою розглядуваної ситуації, оскільки в ті часи – за повного панування статичної теорії бухгалтерського обліку – в балансі відображались не тільки потенційні збитки, а також і потенційні прибутки. Тобто об’єкти відображались в бухгалтерському інвентарі за ринковою вартістю, що навіть було прописано в французькому Кодексі торгівлі 1807 р. За словами Ж. Рішара [³¹⁶, с. 3] ведення обліку за справедливою вартістю підтверджувалося багатьма французькими авторами того часу, які коментували Кодекс торгівлі – Е. Вінсенс, Ж.Б. Делапорт, М.Дж. Молін’єр. Ця концепція також надихнула розробників першого німецького Торгового кодексу, коли вони у 1857 р. запропонували вибирати ринкову вартість як підставу для оцінки активів. Тобто, в описаній Ж. Саварі ситуації слід використовувати нижчу з вартостей, оскільки вона відповідає ціні заміщення, і в той же час є ринковою вартістю об’єкта. Відповідно, ця ситуація є лише окремим випадком концепції консерватизму, а в інших випадках оцінка здійснювалась за ринковою вартістю, яка не завжди була найнижчою оцінкою активів підприємства.

Концепція консерватизму також застосовувалась в Фінляндії ще у ХІХ-му ст. Як зазначає А. Віртанен [³¹⁷, с. 193], в ті часи головним

³¹³ Соколов Я.В. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учёт. – 1999. – № 5. – С. 58-59.

³¹⁴ Richard J. Fair value: towards a third stage of the French accounting capitalism? / J. Richard // Cahier de recherche. – 2009. – № 2005-09. – P. 1-23.

³¹⁵ Соколов Я.В. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учёт. – 1999. – № 5. – С. 58-59.

³¹⁶ Richard J. Fair value : towards a third stage of the French accounting capitalism? / J. Richard // Cahier de recherche. – 2009. – № 2005-09. – P. 1-23.

³¹⁷ Virtanen A. The Finnish accounting history / A. Virtanen // The Development from the Early Accounting Practice to the First Accounting Act. – 2004. – Vol. 2. – P. 189-198.

принципом на практиці був принцип комерційної обачності, що використовувався залежно від ситуації. Хоча основною ціллю бухгалтерського обліку було розрахувати та зафіксувати власність купця, що зумовлювало необхідність використання на практиці реальної ціни, яка б не недооцінювала і не завищувала вартість активів, однак було розумніше очікувати в майбутньому песимістичні результати, ніж оптимістичні.

У дослідників існують різні погляди щодо причин виникнення і подальшого застосування концепції консерватизму в бухгалтерському обліку. Проведений аналіз існуючих поглядів щодо причин виникнення концепції консерватизму дозволив визначити, що не існує конкретного автора, якому можна було б приписати створення цієї концепції. Гіпотетично можна встановити часовий інтервал виникнення концепції консерватизму – від появи перших друкованих праць з бухгалтерського обліку (кінець XV-го ст.), до кінця XVII-го ст., коли вийшла в світ праця Ж. Саварі.

Включення концепції консерватизму в законодавчі акти окремих країн було викликано різноманітними причинами – соціальними, економічними, юридичними, психологічними, політичними, кримінальними тощо. Однак, незважаючи на причини впровадження концепції, в сучасних умовах вона посідає важливе місце в багатьох НСБО, системі IAS/IFRS та GAAP US, хоча в окремі періоди вона була виключена зі складу принципів бухгалтерського обліку або якісних характеристик корисної фінансової інформації. Як зазначає проф. З.С. Туякова [318, с. 18], концепція оцінки за найменшою вартістю – концепція консерватизму, є результатом тривалих наукових пошуків представниками персоналістської та інституціоналістської школи, а також різних компромісних течій, основною метою яких було забезпечення представлення якісної інформації в бухгалтерському балансі і в звіті про прибутки і збитки. Важливість цієї концепції також підкреслює і проф. Р.Р. Стерлінг [319, с. 112], зазначаючи, що консерватизм – це фундаментальний принцип бухгалтерського обліку.

Консерватизм як принцип або концепція бухгалтерського обліку в міжнародних облікових стандартах та в Україні. На ранніх етапах свого розвитку теорія бухгалтерського обліку базувалась на процесі індукції, тобто на розвитку ідей чи теорій шляхом спостереження. Приблизно з 1920-х рр. по 1960-ті рр. теорії бухгалтерського обліку

³¹⁸ Туякова З.С. Методология и организация стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете. Автореф. дис. на соиск. уч. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / З.С. Туякова. – Оренбург, 2008. – 39 с.

³¹⁹ Sterling R.R. Conservatism: the fundamental principle of valuation in traditional accounting / R. Sterling // Abacus. – 1967. – Dec. – P. 109-132.

переважно розвивались на основі спостереження того, що реально бухгалтери робили на практиці. Загальна практика була вже потім кодифікована в формі доктрин чи конвенцій бухгалтерського обліку, прикладом чого є і доктрина консерватизму [320, с. 4]. Тобто кодифікація консерватизму в форму принципу (конвенції) пройшла тривалий шлях.

Перші спроби пошуку принципів бухгалтерського обліку розпочались в США у 1930-х рр. [321, с. 63], що було викликано нестачею теоретичних напрацювань в бухгалтерському обліку, та передбачало усунення дефіциту і наведення порядку між ідеями та діючою практикою. Авторами, які першими пробували визначити принципи бухгалтерського обліку, були К. Макніл, Дж.О. Мей, В.Е. Петон, А.Ч. Літлтон, ДР Скотт, Т. Сендерс, Р. Хетфілд, А. Мур. Однак жоден з авторів у своїх дослідженнях не відносив до принципів чи до постулатів бухгалтерського обліку принцип консерватизму, хоча деякі з них, зокрема, Дж.О. Мей та В.Е. Петон [322, с. 82], визнавали одним з принципів (постулатів) оцінку за історичними затратами.

Вперше консерватизм до принципів бухгалтерського обліку був введений у 1938 р. Т.Г. Сендерсом, Г.Р. Хетфілдом та А. Муром в “Положенні про принципи обліку”, де було розглянуто особливості його прояву щодо різних об’єктів обліку (нематеріальні активи, матеріальне майно, поточні активи, запаси, непередбачені резерви, приховування прибутку). Автори відмічали, що можливі масштаби непередбачених обставин несприятливого характеру потребують в цілому консервативного підходу до пунктів, щодо яких повинно застосовуватись судження [323, с. 114]. На їх думку як необґрунтоване завищення, так і необґрунтоване заниження при застосуванні консерватизму слід розглядати як приклад викривлень, замість яких мають бути здійснені розумні судження на основі врахування всіх обставин, які можуть привести до упереджень [324, с. 12]. Тому використання консерватизму має розглядатись не лише як засіб реалізації обачливого менеджменту, спрямованого на формування резервів, а також і як засіб для маніпулювання показниками звітності.

³²⁰ Deegan C. Financial accounting theory / C. Deegan. – McGraw Hill Australia, 2004. – 441 p.

³²¹ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

³²² Stable H.F. May and Paton: two giants revisited / H.F. Stable, N.X. Dresse // The Accounting Historians Journal. – 1981. – Vol. 8, No. 2. – P. 79-90.

³²³ Sanders T.H. A statement of accounting principles / T.H. Sanders, H.R. Hatfield, U. Moore. – New York: American Institute of Accountants, 1938. – 138 p.

³²⁴ Sanders T.H. A statement of accounting principles / T.H. Sanders, H.R. Hatfield, U. Moore. – New York: American Institute of Accountants, 1938. – 138 p.

Значний внесок в розвиток теоретичних засад використання консерватизму в США було здійснено С. Гілменом у праці “Бухгалтерські концепції прибутку” (1939 р.). Однією з його основних заслуг було розмежування понять “правила”, які можуть бути створені, і “принципи”, які мають бути ідеальною, універсальною конструкцією.

Завдяки даним першопроходцям (Т.Г. Сендерс, Г.Р. Хетфілд, А. Мур, С. Гілмен) концепція консерватизму поступово почала висвітлюватись і у навчальних посібниках з бухгалтерського обліку. Наприклад, В.Є. Карренброк та Г. Сімонс у 4-му виданні книги “Intermediate Accounting” (1964 р.) визначали доктрину консерватизму наступним чином: “Зростання вартості активів і очікуваних прибутків, зазвичай, ігноруються, доки це не усвідомлено шляхом продажу; зниження цінності активу і очікувані втрати, зазвичай, визнаються ... деякі витрати визнаються повністю, на відміну від поточного доходу, не дивлячись на можливість майбутніх вигід” [³²⁵, с. 111].

У 1965 р. П. Грейді в ARS № 7 “Інвентаризація загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для підприємств” також виділив концепцію консерватизму. Цей звіт був спробою повернути довіру до професійного іміджу бухгалтерського обліку після тієї шкоди, яка була нанесена йому виходом Звіту з досліджень з бухгалтерського обліку № 3 під керівництвом М. Муніца. На відміну від виділених В.Е. Петоном (1922 р.) постулатів та колективу на чолі з М. Муніцем, який виділив принципи обліку (1962 р.), П. Грейді виділив десять основних облікових концепцій (1965 р.), сьомою з яких був консерватизм. Вибір поняття “концепція” замість поняття “постулат” чи “принцип” було здійснено під тиском ААА, яка визначила що термін “концепція” є більш прийнятним. Концепції, виділені П. Грейді, надалі розглядались в якості загальної концептуальної основи для кодифікації принципів бухгалтерського обліку. Вони забезпечили всебічне обговорення бухгалтерських принципів та стали підставою для ревізії тих сфер діяльності, в яких існувало значне різноманіття бухгалтерської практики. Виділення концепції консерватизму в Звіті з досліджень з бухгалтерського обліку № 7 було пов’язано з тим, що П. Грейді розглядав бухгалтерський облік як невід’ємну складову будь-якого ефективно функціонуючого бізнесу [³²⁶, с. 13]. Це також підтверджує те, що П. Грейді в першу чергу до цілей генерування облікової інформації, яка визначає авторитетність підтримки

³²⁵ Sterling R.R. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting / R. Sterling // Abacus. – 1967. – Dec. – P. 109-132.

³²⁶ King T.T. A comparison of the impact of Accounting research study no.3 “A tentative set of broad accounting principles for business enterprises” and Accounting research study No. 7 “Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises” / T.T. King, E.L. Slocum // Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences. – February 17-21, 2000. – Vol. 7, Num. 1. – 477 p.

запропонованої методології, відносив її використання в практичній діяльності підприємств. Хоча з іншого боку, він стверджував, що результати бухгалтерського обліку повинні бути оцінені з точки зору значимості для суспільства в цілому, а його основним “занепокоєнням” була проблема справедливого і адекватного вимірювання доходу.

У 1966 р. Американською асоціацією бухгалтерів було випущено ASOBAT, що передбачало застосування компромісного варіанту у підходах до оцінки об’єктів бухгалтерського обліку. Компроміс полягав у розширенні обсягів даних, які розкривались у фінансовій звітності, наприклад, інформація розкривалась як із застосуванням принципу консерватизму, так і за ринковою вартістю. Таку інформацію розміщували в окремих рядках звітності.

AICPA у зв’язку з незадовільними результатами власних теоретичних досліджень рекомендував APB в короткий строк описати перелік цілей, основних понять та принципів бухгалтерського обліку. У 1970 р. у відповідь на вищевказану вказівку APB видала Положення № 4 “Базові концепції та бухгалтерські принципи, покладені в основу фінансової звітності підприємств”, в якому у розділі принципи, в пункті В, була відокремлена концепція (угода) консерватизму. В параграфі 171 Положення № 4 зазначається: “Часто активи та зобов’язання вимірюються в контексті істотної невизначеності. Історично менеджери, інвестори і бухгалтери взагалі надавали перевагу тому, щоб можливі помилки у вимірюванні були скоріше в напрямі применшення ніж перебільшення чистого доходу і чистих активів. Це призвело до появи конвенції консерватизму (п. 171)” [327].

У 1973 р. на підставі угоди, укладеної між професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Сполучених Штатів Америки, Франції та Японії було створено КМСБО, керований відповідною Радою. Рада КМСБО у листопаді 1974 р. затвердила МСБО 1 “Розкриття облікових політик” (IAS 1 “Disclosure of Accounting Policies”), в якому у п. 17 “Облікова політика” було зазначено, що при виборі та застосуванні відповідної облікової політики необхідно керуватися принципами обачності, превалювання сутності над формою та суттєвості. У п. 9 вже детальніше конкретизовано, що означає дотримання обачності керівництвом підприємства при виборі та застосуванні відповідної облікової політики і при складанні фінансових звітів: “Багато операцій неминуче супроводжуються невизначеністю. Це потрібно визнавати, виявляючи

³²⁷ APB Statement. № 4 “Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises” (New York: AICPA, 1970).

обачність при складанні фінансових звітів. Проте, обачність не виправдовує створення секретних або прихованих резервів” [328].

У 1997 р. МСБО 1 “Розкриття облікових політик” був замінений на МСБО 1 “Представлення фінансової звітності”, розробником якого також був КМСФЗ. В новому МСБО 1 положення відносно обачності в бухгалтерському обліку були виключені, а згадка про обачність залишилась лише в Концептуальній основі для підготовки та презентації фінансової звітності, у п. 37 обачність (prudence).

У 1980 р. FASB було опубліковано SFAC № 2 “Якісні характеристики бухгалтерської інформації”, в якому в пункті надійність (reliability) окремо виділяється конвенція консерватизму, якій присвячені п. 91-97. В глосарії термінів SFAC № 2 консерватизм визначається як обачна реакція на невизначеність для того, щоб гарантувати, що невпевненість і ризики, які притаманні діловим ситуаціям, розглядаються адекватно [329, с. 6].

В Україні концепція консерватизму вперше була впроваджена у вигляді принципу обачності в липні 1999 року в ЗУПБОФЗУ [330]. Хоча деякі інші принципи (послідовність, повнота, нарахування та відповідності доходів і витрат, єдиного грошового вимірника) існували у формі правил ще з 1993 р. після виходу “Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” № 250. Після випуску конвергованої концептуальної основи у 2010 р. IAS/IFRS та GAAP US, де була відсутня подібна якісна характеристика облікової інформації, дане поняття було виключено і залишилось лише у складі НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (п. 6, розділ III).

Питання особливостей регулювання бухгалтерського обліку на основі принципів детально розглядалися в дослідженнях О.М. Петрука (2005 р.), Н.М. Малюги (2005 р.), С.Ф. Голова (2008 р.), Т.Є. Кучеренко (2009 р.), В.М. Жука (2010), А.В. Озеран (2015 р.), Д.О. Грицишена (2015 р.), Р.В. Кузіної (2015 р.). Вони зазначають про необхідність застосування принципів як форми регламентації бухгалтерського обліку, пропонують шляхи удосконалення системи принципів обліку в Україні, однак детальний аналіз особливостей застосування принципу консерватизму (обачності) ними не проводився.

Причиною відсутності принципу консерватизму в українському обліку було успадкування облікової методології від СРСР, в якій облікова регламентація здійснювалось не на основі використання

³²⁸ International Financial Reporting Standards // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.iasc.org.ua.uk>

³²⁹ Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Financial Accounting Standards Board. 2008. – 37 p.

³³⁰ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (із змінами, внесеними згідно із Законом N 3422-IV (3422-15) від 09.02.2006).

системи принципів, а на основі правил та регулятивів. Хоча деякими авторами за часів СРСР і виділялись принципи обліку, які декларували певні соціальні правила і норми, однак серед них принципу консерватизму не було. Це не означало, що соціалістичний облік був неконсервативним. Консерватизм був реалізований в радянській обліковій методології шляхом виходу законодавчих актів, в яких вже були закладені методи обліку, орієнтовані на забезпечення обачності, зокрема, що передбачали запобігання заниженню оцінки зобов'язань та витрат підприємства. Наприклад, ще у 1927 р. була випущена “Постанова Ради праці і оборони СРСР”, яка визначала правила складання балансів і оцінки залишків в державних і кооперативних підприємствах, а також в акціонерних товариствах з переважанням державного капіталу, за винятком кредитних установ. Вона передбачала, що коли дійсна собівартість матеріальних цінностей на день укладання звітного періоду виявляється вище за їх ринкову вартість (за цінами, затвердженими керівними органами), то в цьому випадку закон дозволяє утворювати і показувати в пасиві спеціальний резерв на покриття збитків, яких не можна уникнути, від реалізації цих цінностей в новому звітному періоді [331, с. 423]. Починаючи з 1930-х рр. і до 1990-х рр. бухгалтерське резервування зазнавало значних змін, одні види резервів ліквідовувались, інші приходили їм на заміну.

Незалежно від способів регулювання обліку з 1970-х рр. бухгалтерський облік був консервативним, однак способи реалізації консерватизму були різними. В умовах директивної НСБО консерватизм реалізовувався через встановлені вищим керівництвом правила, а в умовах ринкової НСБО – також і через виділення окремого принципу, якого слід дотримуватись при реалізації суб'єктами організації обліку професійного судження (рис. 2.1).

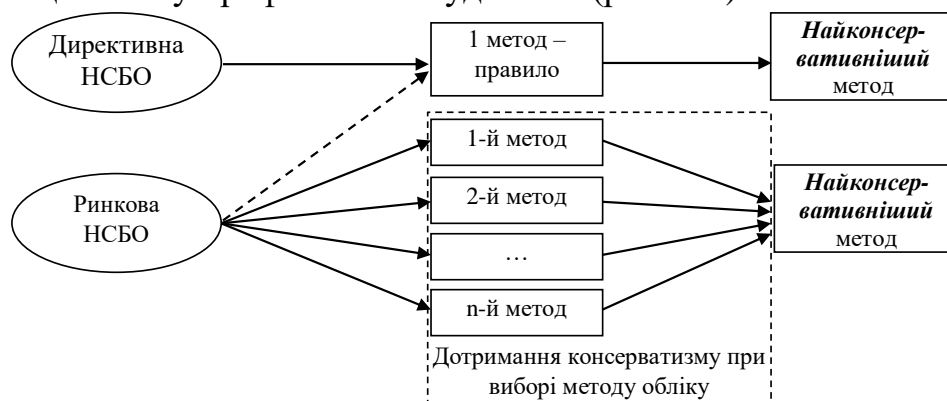


Рис. 2.1. Реалізація концепції консерватизму за допомогою правил та принципів

³³¹ Галаган А.М. Основы общего счетоведения / А.М. Галаган. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 440 с.

Розвиток наукової думки стосовно консерватизму в зарубіжних країнах (друга половина ХХ-го ст. - наші дні). Починаючи з 1960-х і до 1980-х рр. теорія бухгалтерського обліку в США наблизилась до економічної теорії, а практика стала все більш і більш консервативною [332, с. 3]. Про це також зазначає Р.Л. Уоттс: “Не дивлячись на критику, консерватизм вижив в бухгалтерському обліку протягом багатьох століть і підвищується протягом останніх 30 років [333, с. 1]. В цей час (1960-ті рр.) починають з’являтися перші публікації стосовно ролі і значення консерватизму в бухгалтерському обліку.

Проф. К. Дівайн одним із перших після встановлення консерватизму в якості окремого принципу розглянув погляди бухгалтерів на обліковий консерватизм в історичному аспекті, спекуляції відносно сучасної наукової думки стосовно нього, і порівняв відношення бухгалтерів до консерватизму з поглядами статистиків та економістів. На його думку [334, с. 127] типова інструкція для усіх бухгалтерів – “anticipate no profits and provide for all possible losses”, яка досить часто “використовується для передачі мудрості від старих поколінь до нових” і стала достатньо відомим прислів’ям, повинна бути переглянута і уточнена. З іншого боку автор наголошує на тому, що при виключенні принципу консерватизму з бухгалтерського обліку слід було б негайно ліквідувати істотну частину бухгалтерської професії. Якщо зауваження, що доходи повинні бути зафіксовані скоріше пізно, ніж рано, не буде зазначено в інструкції при прийнятті відповідних рішень, то воно нічого не буде вартувати. Слід мати точку відліку для визначення, коли ми передбачаємо, і слід мати основу і шкалу вимірювання для визначення того, скільки ми передбачаємо.

У своєму дослідженні К. Дівайн зазначає про протиріччя стосовно застосування консерватизму в бухгалтерському обліку. На його думку [335, с. 127] консерватизм для більшості бухгалтерів не є захистом від чого-небудь, і ця теза не може бути використана в якості аргументу його застосування. Бухгалтер, як очікується, краще здійснить власне судження і відобразить факти та думки відповідно до їх важливості та релевантності. Відповідальність за здійснення та

³³² Bryer R.A. Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB’s conceptual framework. Part two: from the stock market crash of 1929 to the neo-conservative age / R. Bryer. – Warwick Business School, University of Warwick, Coventry. Working draft. – 53 p.

³³³ Watts R.L. Conservatism in Accounting. Part I: Explanations and Implications / R. Watts, W.E. Simon Graduate School of Business Administration. The Bradley Policy Research Center. Financial Research and Policy Working Paper No. FR 03-16. May 16, 2003. – 31 p.

³³⁴ Devine C.T. The Rule of Conservatism Reexamined / C. Devine // Journal of Accounting Research. – 1963 (autumn). – Vol. 1, No. 2. – P. 127-138.

³³⁵ Devine C.T. The Rule of Conservatism Reexamined / C. Devine // Journal of Accounting Research. – 1963. – Vol. 1, No. 2. – P. 127-138.

реалізацію професійного судження вступає у суперечність з будь-яким правилом, що дозволяє бути консервативним загальним висновком. Реалізація цієї явної несумісності призвела до існуючої ситуації, коли консерватизм, як правило для виконання, повинен застосовуватись лише тоді, коли “розподіл” суджень по суті є зрозумілим, тобто коли немає ніяких уподобань, тобто немає ніякого судження взагалі. Висловлюючи таку позицію, К. Дівайн передбачає необхідність реалізації консерватизму в такій формі, як це було здійснено в умовах директивної НСБО (див. рис. 2.1).

Проф. Р.Р. Стерлінг в праці “Консерватизм: фундаментальний принцип оцінки в традиційному обліку” (1967 р.) детально розглянув концепцію консерватизму, її вплив на розвиток бухгалтерського обліку, проаналізував критичні погляди інших дослідників стосовно консерватизму. Він виступив щирим прихильником консерватизму і критиком оцінки за ринковою вартістю, зокрема, зазначаючи, що принцип консерватизму в бухгалтерському обліку – це фундаментальний аргумент проти ринкової оцінки. Він висунув і довів наступні гіпотези (рис. 2.2).

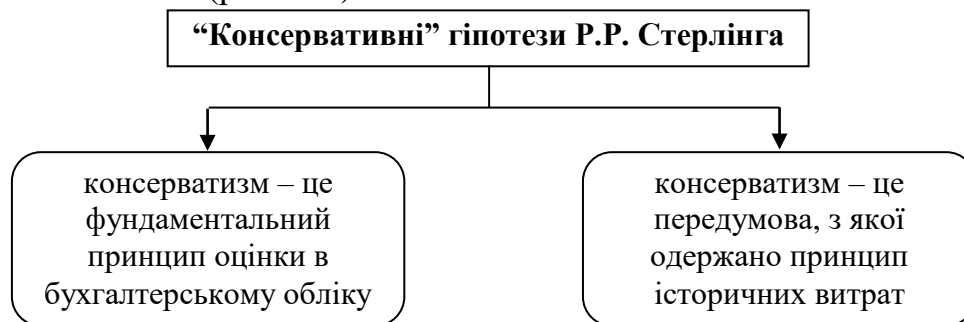


Рис. 2.2. Гіпотези Р.Р. Стерлінга стосовно облікового консерватизму

Першу висунуту гіпотезу автор [336, с. 112] доводив за допомогою наступних доказів: 1) Історія розвитку бухгалтерського обліку створює природну схильність до консерватизму; 2) Консерватизм переважає, коли існує конфлікт між ним, та іншими принципами; 3) Автори в існуючій сфері, зазвичай, виправдовують специфічну процедуру оцінки звертаючись до консерватизму, навіть коли вони стверджують, що були антиконсервативними; 4) Критики консерватизму часто беруть форму використання консерватизму, як основний критерій; 5) Аргументи щодо конвенції історичних затрат є явно демонстративними, якщо вони віддалені від контексту консерватизму.

³³⁶ Sterling R.R. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting / Robert Sterling // Abacus. – 1967. – December. – P. 109-132.

Відносно другої гіпотези, то за словами Р.Р. Стерлінга [³³⁷, с. 112-113], в бухгалтерській літературі існує її значна підтримка. Так, деякі автори з “ліберальним” нахилом припускають, що певні правила оцінки є похідними від принципу консерватизму. Автор також не заперечує існування інших принципів оцінки – причинності та зручності. За другою гіпотезою принцип історичних витрат є нічим іншим як маніфестом консерватизму. Якщо використовується принцип історичних витрат, то він є консервативним, та цей принцип є виправданим тоді, коли виправданий сам консерватизм [³³⁸, с. 132].

Дослідивши існуючі аргументи критиків проти концепції консерватизму та правила оцінки на основі історичних затрат, Р.Р. Стерлінг [³³⁹, с. 132] дійшов висновку, що вони не мають значної сили та недостатньо надійні. Однак в термінах критеріїв вимірювання інформації, на його думку, зрозуміло, що “консервативне” вимірювання не є істинним. Кінцевий результат навмисного применшення – обман, незалежно від того, який “благий намір” переслідується, оскільки будь-який такий намір полягає в тому, щоб обманути. Також автор вважає зрозумілим, що бажане усунення консерватизму є похвальним, проте він не погоджується із засобами, за допомогою яких певні вчені хочуть досягти його знищення.

Після двох вищерозглянутих публікацій, випущених у 1960 рр., проведений нами аналіз показав, що до середини 1990-х рр. цілеспрямовані дослідження стосовно консерватизму в бухгалтерському обліку були відсутні. Як зазначає Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда [³⁴⁰, с. 75-76] початково облік в США був звернений до кредиторів, потім була визнана визначальна роль інвесторів, і зовсім нещодавно бухгалтерський облік став орієнтуватись на забезпечення інформацією інвестиційних рішень. З вищенаведеного можна припустити, що до тих пір, коли основним споживачем облікової інформації виступали учасники кредитного ринку, питання облікового консерватизму залишались “в тіні”, оскільки консерватизм захищав інтереси цих учасників. Відображення активів за меншою вартістю було більш бажаним, оскільки таким чином зростало потенційне покриття наданих кредитів та позик. Зміна основних користувачів облікової інформації в сторону інвесторів, а відповідно і цілей, які

³³⁷ Sterling R.R. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting / R. Sterling // Abacus. – 1967. – December. – P. 109-132.

³³⁸ Sterling R.R. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting / R. Sterling // Abacus. – 1967. – December. – P. 109-132.

³³⁹ Sterling R.R. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting / R. Sterling // Abacus. – 1967. – December. – P. 109-132.

³⁴⁰ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Е.С. Хендріксен Е.С., М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

висуваються до бухгалтерського обліку, зумовила перегляд підходів до застосування принципу консерватизму в бухгалтерському обліку.

У 1990-х рр. у бухгалтерському науковому співтоваристві у США почались дебати з приводу значимості бухгалтерської інформації для ринку капіталу. Значний поштовх цьому дав вихід в світ статті Б. Лева “Щодо корисності доходів ...” [341] (1989 р.), в якій емпіричним шляхом доводилась слабкість кореляції (низьке значення показника R^2) між змінами ринкової вартості підприємств та бухгалтерської інформації. Теза, висунута Б. Левом, знайшла як прибічників, так і критиків. Одним із таких критиків став Дж.А. Ольсон, в минулому співавтор Б. Лева, який у 1995 р. запропонував просту авторегресійну модель для опису динаміки залишкового прибутку, яку назвав “лінійна інформаційна динаміка” (LID). Модель Ольсона передбачала існування формального зв’язку між оцінкою і бухгалтерськими даними та заперечувала твердження Б. Лева.

Однак, застосування моделі LID на практиці давало недостатньо точні результати у зв’язку з наявністю консерватизму в бухгалтерському обліку, що зумовлювало можливість варіювання оцінки одних і тих же господарських операцій залежно від облікової політики підприємства. Зважаючи на це, Дж.А. Ольсон, вже разом з Дж.А. Фелтамом, у 1995 р. та 1996 р. [342] з метою врахування облікового консерватизму запропонував нову модифіковану модель, за якою ринкова вартість є функцією від аномальних доходів, балансової вартості та іншої інформації:

$$P = f(NI^a, BV, v) \quad (1)$$

де, P – ціна;

NI^a – аномальні (ненормальні) доходи;

BV – балансова вартість;

v – інша інформація.

В економетричній формі модель Фелтама-Ольсона має наступний вигляд:

$$MV_{it} = \beta_0 + \beta_1 NI_{it}^a + \beta_2 BV_{it} + \beta_3 v_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

де, MV – ринкова вартість капіталу;

$\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3$ – відповідні розрахункові коефіцієнти;

ε_{it} – помилки.

³⁴¹ Lev B. On the usefulness of earnings and earnings research: Lessons and directions from two decades of empirical research / B. Lev // Journal of Accounting Research. – 1989. – Vol. 27 (Suppl.). – P. 153-192.

³⁴² Feltham G.A. Uncertainty resolution and the theory of depreciation measurement / G.A. Feltham, J.A. Ohlson // Journal of accounting research. – 1996. – Vol. 11. – P. 668-731.

При розрахунку цих коефіцієнтів використовується параметр консерватизму, параметр аномальних доходів та параметр зростання ринкової вартості. Наприклад, за умов консервативності бухгалтерського обліку параметр консерватизму < 0 , при неупередженому обліку $= 0$, при агресивному обліку параметр консерватизму > 0 . Модель Фелтама-Ольсона відкрила нові напрями для подальших досліджень в бухгалтерському обліку та економічному аналізі і зумовила появу значної кількості публікацій, в яких продовжилось удосконалення запропонованої моделі. Як наслідок, вона привернула значну увагу дослідників у сфері бухгалтерського обліку до принципу консерватизму, а самі автори з часом були включені до складу “Accounting Hall of Fame” (Дж.А. Фелтам – у 2004 р., а Дж.А. Ольсон – у 2015 р.).

Використання бухгалтерської інформації для оцінки вартості підприємств зумовило необхідність розгляду облікового консерватизму як інструменту, що дозволяє маніпулювати кінцевим результатом облікової оцінки. Вищенаведене пояснюється тим, що застосування консерватизму зумовлює перевищення балансової норми доходності над ставкою дисконтування та передбачає завищення аномальних доходів. Рівень розвитку фінансового ринку в Україні дозволяє констатувати, що для вітчизняних підприємств визначальною при формуванні бухгалтерської інформації для зовнішніх користувачів є орієнтація на представників кредитного ринку. Така ситуація пояснює причину відсутності наукових досліджень стосовно впливу облікового консерватизму на ринкову вартість підприємства.

У 1993 р. проф. Р.Л. Уоттс [³⁴³], засновник позитивної теорії обліку, на конференції під егідою ААА в Сан-Франциско виступив з доповіддю “Пропозиції досліджень відносно консерватизму”. В ній він розглянув консерватизм як одну з найважливіших характеристик бухгалтерської практики та висунув гіпотезу, що консерватизм розвинувся у зв’язку з його роллю при укладанні контрактів, а пізніше був відповідним чином законодавчо оформлений. Це дослідження стало піонерським, сформувавши передумови для подальших досліджень. В інших статтях Р.Л. Уоттс, як самостійно, так і у співавторстві продовжив дослідження за даним напрямом, присвятивши увагу таким проблемам: 1) Встановлення ролі та значення облікового консерватизму; 2) Аналіз асиметрії між доходами, ринковою, балансовою вартістю та консерватизмом у фінансовій звітності; 3) Вимірювання та дієвість оцінки консерватизму фірми;

³⁴³ Watts R.L. A Proposal for Research on Conservatism. Financial Research and Policy Working Paper Series. FR 93-13. William E. Simon Graduate School of Business Administration. University of Rochester / Ross Watts. – Rochester, 1993. – 21 p.

4) Інформаційна роль консерватизму; 5) Перспективні напрями дослідження консерватизму. Праці Р.Л. Уоттса здійснили значний вплив на розвиток досліджень в даній сфері, серед яких особливо слід відмітити його результируючу роботу “Консерватизм в бухгалтерському обліку” (2003 р.), яка складається з двох частин: 1) Роз’яснення та значення; 2) Докази та перспективи досліджень. З ім’ям Р.Л. Уоттса пов’язані дослідження в сфері безумовного (unconditional) облікового консерватизму.

У 1995 р. С. Басу захистив дисертацію на здобуття ступеня доктора філософії на тему “Консерватизм та асиметрія своєчасного надходження доходів” в Університеті Рочестер. Робота проф. С. Басу відіграла визначальну роль в дослідженні консерватизму в бухгалтерському обліку, про що свідчить той факт, що майже всі подальші дослідники проблем використання консерватизму в бухгалтерському обліку (Р.М. Бушман, Дж.Д. Пьотроскі (2004 р.), С.Дж. Райан (2006 р.), В. Гудей, Р. Вереккіа (2006 р.), Р.А. Брайер (2007 р.), Б.Х. Кім, М. Певзнер (2008 р.) та ін.) починають огляд існуючих праць в даній сфері саме з цієї роботи.

С. Басу висунув гіпотезу, що відношення між доходом та прибутковістю акцій для американських фірм змінюється залежно від характеру новин протягом року. Він провів “зворотню” регресію між щорічними доходами і щорічною прибутковістю акцій та визначив, що коефіцієнт нахилу (slope coefficient) та коефіцієнт детермінації (R^2) вище для фірм з неочікуваними збитками ніж для фірм з неочікуваними прибутками за рік. Як показує С. Басу, два набори результатів – по суті одні й ті ж самі явища. “Погані новини” мають тенденцію більш повно відображатись і в поточному доході, і в доході на акції, ніж “гарні новини”. Втрати не занижуються і записуються під час новин. Гарні новини впливають на поточний річний дохід, але він не повністю збільшується, а розподіляється між доходами поточних та майбутніх періодів. У 1997 р. в праці “Принцип консерватизму та асиметрія своєчасності прибутку”^[344] автор запропонував спосіб вимірювання консерватизму, що дозволив визначити ступінь асиметрії між обліковими тенденціями до визнання “поганих” та “гарних” новин.

Починаючи з 2000 р. питання облікового консерватизму привернули значну увагу дослідників. Вони удосконалювали та поглиблювали своїми дослідженнями наукові напрями, сформульовані Р. Уоттсом, Дж.А. Ольсоном, Дж. А. Фелтамом та С. Басу. Загальний аналіз публікацій, присвячених консерватизму в бухгалтерському

³⁴⁴ Basu S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings / Sudipta Basu // Journal of Accounting and Economics. – 1997. – 24 (1). – P. 3-37.

обліку дозволив виділити три хвилі досліджень в даному напрямі (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Хвилі досліджень в сфері облікового консерватизму в зарубіжній літературі

№ з/п	Представники	Напрями досліджень
I хвиля	К. Дівайн, Р. Стерлінг Дж.А. Ольсон	Теоретичні аспекти концепції консерватизму в бухгалтерському обліку. Доцільність та суперечності використання консерватизму в бухгалтерському обліку
II хвиля	Р. Уоттс, Дж.А. Ольсон, Дж.А. Фелтам, С. Басу	Розробка концептуальних моделей прийняття рішень при застосуванні консерватизму в бухгалтерському обліку. Моделювання аналізу формування вартості фірми на основі бухгалтерських даних в умовах застосування концепції консерватизму. Вплив консерватизму на достовірність оцінки в бухгалтерському обліку
III хвиля	В.Х. Бівер, Р. Болл, Р.М. Бушман, С. Котарі, П. Поуп, Дж.Д. Пьотроскі, С.Дж. Райан та ін.	Удосконалення існуючих та розробка нових моделей оцінки вартості фірми на основі бухгалтерських даних в умовах застосування концепції консерватизму в бухгалтерському обліку. Поява розгалужень в дослідженнях в даній сфері: умовний консерватизм та безумовний консерватизм

Проведений аналіз (табл. 2.1) дозволив виявити, що визначальними працями в розвитку даної сфери досліджень в бухгалтерському обліку є роботи Дж.А. Ольсона, Дж.А. Фелтама, Р.Л. Уоттса та С. Басу. На їх основі в англійській науковій літературі сформувався два самостійних напрями досліджень – умовний (conditional) і безумовний (unconditional) обліковий консерватизм.

Розвиток наукової думки стосовно облікового консерватизму в пострадянських країнах. Першим з українських вчених, хто розглянув концепцію консерватизму, був П. Цьомпа, який ще у 1910 р. відмічав, що кожне підприємство повинно рахуватися з невідомим майбутнім, резервуючи частину прибутків. Це принцип кожного обережно керованого підприємства, внаслідок чого законодавство у багатьох країнах прямо регламентує таємницю частин прибутків у багатьох суспільних підприємствах [345, с. 41]. В той ж час, відстоюючи необхідність оцінки майна підприємства за реальною вартістю, він критикував застосування консерватизму в бухгалтерському обліку як на теоретичному рівні, так і на рівні його використання в австрійських та німецьких законодавчих актах, оскільки це викривляє дійсну оцінку

³⁴⁵Цьомпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / Пер. з нім. Я. Гончарук, І. Копич, І. Яремко / П. Цьомпа. – Львів: Каменяр, 2001. – 223 с.

вартості підприємства. Наприклад, автор відмічав, що “Не зрозуміло, чому, наприклад, вексель проданих товарів на даний час слід представляти на балансі дисконтованим за найнижчою майновою вартістю, ніж самі товари, коли б вони не були продані і їх хотіли б оцінити в балансі за ціною на даний час” [346, с. 140].

Одну з перших згадок консерватизму (обачності) в бухгалтерському обліку в російськомовній літературі можна знайти в перекладній праці І.Ф. Шера “Бухгалтерія і баланс” (1925 р.). В ній зазначається, що бухгалтерія має в своєму розпорядженні засоби, які дозволяють контролювати певні юридичні відносини. Разом із систематичним записом здійснюється паралельний запис в так звані допоміжні книги, до яких відносяться книги замовлень (ордерні книги), з яких одержані дані додаються до доповіді про баланс і рахівництво. Якщо при цьому виявиться, що з таких договорів слід очікувати значних втрат, то в балансі буде доцільним із обачності утворювати особливі резерви для їх покриття подібно до того, як для сумнівних дебіторів утворюють резерв під назвою “рахунок делькредє” [347, с. 143]. На думку І.Ф. Шера дотримання цього виведеного ним передбачення відносно запису юридичних угод є гарним засобом для операційного ведення підприємства і для запобігання збитків.

Таким чином, на територію СРСР та українських територій, що перебували у складі Австро-Угорської імперії, концепція консерватизму потрапила завдяки впливу представників німецькомовних (німецьких, австрійських, швейцарських) облікових шкіл, оскільки вона також була реалізована в торговому законодавстві даних країн. Вона використовується в Радянському Союзі з 1927 р. через формування відповідних резервів, хоча безпосередньо не носить назви консерватизм або обачність.

Проаналізувавши погляди дослідників з пострадянських країн стосовно концепції консерватизму (обачності) в бухгалтерському обліку визначено, що даному питанню, у порівнянні з представниками англо-американської облікової школи, не приділяється достатня увага. Існують лише поодинокі спроби аналізу історичних особливостей виникнення та обґрунтування сутності принципу консерватизму в бухгалтерському обліку (С.М. Бичкова, С.С. Лунєєв, Я.В. Молоток, М.Л. Пятов, А.В. Рабошук, Я.В. Соколов). Існуючі дослідження в сфері облікового консерватизму перебувають на рівні першої хвилі

³⁴⁶Цьомпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / Пер. з нім. Я. Гончарук, І. Копич, І. Яремко / П. Цьомпа. – Львів: Каменяр, 2001. – 223 с.

³⁴⁷Шер І.Ф. Бухгалтерія и баланс. 3-е издание. Перевод с 5-го немецкого издания С.И. Цедербаума. Редакция, дополнения и примечания проф. Н.С. Лунского. – М.: Издательство “Экономическая жизнь”, 1925. – 575 с.

досліджень. Це, з одного боку, характеризує потреби користувачів облікової інформації, що визначаються станом розвитку національного фінансового ринку, а з іншого боку відображає рівень розвитку обліково-аналітичної методології досліджень в даній сфері.

Критика консерватизму в бухгалтерському обліку. Існує значна кількість вчених та дослідників, які зазначають про недоцільність використання принципу консерватизму в бухгалтерському обліку, незважаючи на явні переваги його застосування. Аналізуючи послідовність маніпулювання обліковими даними і вплив консерватизму як засобу викривлення облікових даних на прийняття управлінських рішень (рис. 2.3), можна встановити, що вищезазначені автори розкривають різні елементи одного й того ж процесу.

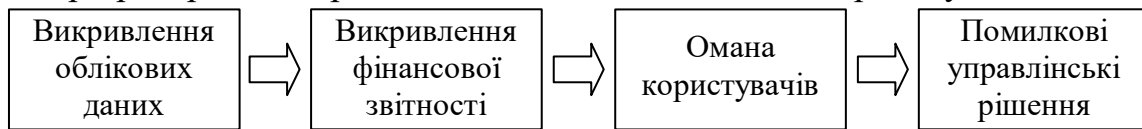


Рис. 2.3. Послідовність маніпулювання даними на основі застосування принципу консерватизму

На основі вищенаведеної послідовності погляди дослідників можна об'єднати у чотири основні групи. Дослідники, віднесені до першої групи (П.С. Безруких, М.Ф. Ван Бреда, В.Б. Івашкевич, Н.П. Кондраков, М.Р. Метьюс, Ж.Г. Міхальова, М.Х.Б. Перера, А. Пілі, А.В. Рабошук, З. Рахман, А. Шеремет, Ж. Рішар, З.С. Туякова, Е.С. Хендріксен, А.Н. Хорін) відмічають про те, що консерватизм призводить до викривлення облікових даних і суперечить окремим його принципам. Дослідники, віднесені до другої групи (В. Гудей, Р. Вереккіа, К. Макніл, представники “МОП”, С. Нарайан) зазначають про викривлення показників фінансової звітності в результаті застосування консерватизму в обліку. Дослідники, віднесені до третьої групи (В.С. Ківачук, С.С. Лунєєв, З. Рахман, А. Шеремет) зазначають про те, що застосування консерватизму вводить в оману користувачів фінансової звітності шляхом створення прихованих резервів, приховування прибутків тощо. Дослідники, віднесені до четвертої групи (В.П. Астахов, К. Ноубс, Дж. Сігел, Дж. Шим), відзначають, що однією із причин помилковості управлінських рішень є застосування надмірного консерватизму в бухгалтерському обліку, який унеможлиблює порівняння облікових даних, зумовлює втрату надійності і релевантності облікової інформації.

Одними із перших, хто критикував використання консерватизму в бухгалтерському обліку, були американські вчені К. Макніл, В.Е. Петон та А.Ч. Літлтон. Так, К. Макніл в роботі “Правда в бухгалтерському обліку” (1939 р.) вважав, що основною функцією

бухгалтерського обліку є відображення економічної правди. Але, на його думку, фінансова звітність не відображала правду, а вводила в оману інвесторів і кредиторів. Принцип історичних витрат та конвенція консерватизму перешкоджають фінансовій звітності відображати правду про фінансовий стан та операційні результати фірми. Зокрема, автор відмічав, що сформовані на основі принципу консерватизму баланси не дозволяють відобразити реальний стан справ щодо цінностей фірми [³⁴⁸, с. 32]. Тому К. Макніл пропонував відображати в звіті про прибутки та збитки реалізовані та нереалізовані поточні і капітальні доходи та витрати.

Проф. В.Е. Петон та А.Ч. Літлтон в праці “Вступ до корпоративних стандартів бухгалтерського обліку” (1940 р.), яка зробила значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в США, відхиляли конвенцію консерватизму. ФГЖ мають відображатись за узгодженою справедливою вартістю. Зокрема, автори писали, що консерватизм при визначенні активів (за їх здатністю оплачувати борги) не є принципом здійснення бухгалтерських розрахунків щодо визначення чистого доходу, а є правилом обережності при тлумаченні результатів облікових вимірювань, здійснених відповідно до цілісного вчення [³⁴⁹, с. 128].

До сучасних дослідників в сфері бухгалтерського обліку, які стверджують про необхідність усунення консерватизму з бухгалтерського обліку, можна віднести Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреда, Ж. Рішара, М.Р. Метьюса та М.Х.Б. Переру. Так, Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда пишуть, що консерватизм в кращому випадку – це досить недостатній метод відображення невизначеності оцінки активів і прибутку, в гіршому – він призводить до повного викривлення облікових даних. В результаті на практиці головна небезпека його застосування прихована в непостійних результатах, які не можуть бути правильно інтерпретовані, навіть, найбільш інформованими читачами. Окрім того, консерватизм суперечить вимогам відображення всієї релевантної інформації, пов’язаної з часовими обмеженнями. На кінець, консерватизм позбавляє облікові дані можливості порівняння. Примусові зменшення облікових даних можуть призвести до невдалих рішень так само, як і їх перебільшення [³⁵⁰, с. 102-103]. Про жорстку критику принципу консерватизму певними науковими колами також зазначає проф.

³⁴⁸ Macneal K. Truth in accounting. First Edition. / K. Macneal. – Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1939. – 334 p.

³⁴⁹ Paton W.A. An Introduction to Corporate Accounting Standards / W.A. Paton, A.C. Littleton. – AAA. – 142 p.

³⁵⁰ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

С. Нарайан: “Деякі науковці, включаючи і представників FASB, на сьогодні вже погоджуються з необхідністю відмови від консерватизму, для забезпечення представлення більш неупередженої фінансової звітності” [³⁵¹, с. 31].

Проте, Д. Кьезо, Дж. Вейгандт та Т. Варфілд встають на захист консерватизму, зазначаючи, що небагато конвенцій в бухгалтерському обліку так неправильно розтлумачені як консерватизм. Консерватизм означає, що коли під час сумніву вибирається рішення, то вибирається те, яке менше за все збільшує активи та доходи. В конвенції консерватизму немає нічого, що б переконувало, що чисті активи чи чистий дохід були б применшеними. На жаль, це інтерпретується деякими лише саме так. Все, що консерватизм робить, належним чином забезпечує досить розумне керівництво для дій в складних ситуаціях: утриматись від перевищення чистого доходу і чистих активів [³⁵², с. 46].

Подібні тенденції щодо критики облікового консерватизму існували до виникнення світової фінансової кризи. Після її завершення та в період подолання її наслідків погляди багатьох дослідників в сфері обліку стосовно консерватизму, а також організацій, що займаються розробкою стандартів, зазнали значних змін. Оскільки справедлива вартість, яка широко використовувалась в бухгалтерському обліку і є основним методом “антиконсервативного” бухгалтерського обліку, поступово стала об’єктом нищівної критики. Так, на брифінгу країн групи G-20, що відбувся у 2008 р. піднімалось питання, що причиною світової фінансової кризи могло стати широке застосування справедливої вартості при здійсненні облікового оцінювання. Хоча за словами Д.М. Катца, справедлива вартість була “виправдана” представниками АІСРА, однак ця думка не була єдиною серед усіх представників брифінгу, значна кількість представників зайняла протилежну позицію. Опозиціонери у підтвердження своїх поглядів наводили подібні події кризи 1929 р. Так, проф. С. Пенманн застеріг присутніх, зазначивши: “Будьте обережні в питаннях щодо формування вартості в фінансовій звітності”. Головною причиною такого застереження є можливість існування роздутої вартості активів, так званої “бульбашкової” вартості. В нещодавній “бульбашковій” вартості нерухомості, як і в технічних та пенсійних “бульбашкових” оцінках компаній 1990-х рр. вартість активів, орієнтованих на ринок, також виявилась неадекватною майновій заставі позик. Подібна ситуація

³⁵¹ Narayanan S. The effect of legal systems and accounting conservatism on corporate governance: The U.S. versus the U.K. (a comparative analysis) / S. Narayanan // MPRA Paper No. 4431, Stockholm School of Economics. 19 February, 2006. – 44 p.

³⁵² Kieso D. Intermediate accounting. 11th edition. / D. Kieso, J. Weygandt, T. Warfield. – New York: NY. Wiley, 2004. – 1392 p.

спостерігалась і після краху фондового ринку у 1929 р. Регулятори біржі звинувачували бухгалтерів в тому, що вони “наповнили водою” баланси підприємств шляхом застосування справедливої вартості в оцінці статей балансу. Внаслідок цього застосування справедливої вартості заборонялось протягом багатьох десятиліть [353]. Поступово аналізувати причини виникнення фінансової кризи також розпочали регулюючі організації. Зокрема, в листі Американської асоціації банків до SEC у вересні 2008 р. зазначалося, що проблеми, які на сьогодні існують на фінансових ринках, виникли внаслідок дії різних факторів. Одним із таких факторів, який визнано як такий, що посилив ці проблеми, є облік за справедливою вартістю. Поступово також став відчуватися тиск з боку Конгресу США на FASB щодо необхідності зміни існуючих правил ведення бухгалтерського обліку [354, с. 1]. Тому на сьогодні відношення вчених в сфері бухгалтерського обліку до облікового консерватизму є достатньо неоднозначним.

Як свідчить дослідження історичних подій, процедура впровадження або виключення окремих методів бухгалтерського обліку в чинну облікову практику періодично повторюється, оскільки значна кількість проблем, породжених використанням таких методів або які вирішуються за їх допомогою, виникають знову, потребуючи від регуляторів дій щодо їх усунення. Подібна ситуація також повторилась і з обліковим консерватизмом. Якщо у 2010 р. в прийнятій конвергованій концептуальній основі IAS/IFRS та GAAP US зі складу якісних характеристик корисної фінансової інформації обачність (консерватизм) була виключена внаслідок тиску на регуляторів науковців та стейкхолдерів щодо її невідповідності вимогам розвитку сучасного ринкового середовища, то з часом відбувся перегляд її ролі у складі концептуальної основи переважно під тиском представників європейської облікової спільноти.

У 2013 р. група професійних бухгалтерських організацій та регулюючих структур (European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), the French Autorité des Normes Comptables (ANC), the Accounting Standards Committee of Germany (ASCG), the Organismo Italiano di Contabilità (OIC) and the UK Financial Reporting Council (FRC)) у спеціально опублікованому бюлетені [355] висловила свою думку стосовно необхідності повернення обачності до складу концептуальної основи фінансової звітності. Однак, при цьому було

³⁵³ Katz D.M. G-20 Verdict on fair value: innocent / D.M. Katz // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.cfo.com/accounting-tax/2008/11/g-20-verdict-on-fair-value-innocent/>

³⁵⁴ Laux C. The crisis of fair value accounting: making sense of the recent debate / C. Laux, C. Leuz // The initiative on global markets. The university of Chicago, Booth school of business. – Working paper No. 33. – 2009. – P. 1-34.

³⁵⁵ Getting a Better Framework. Prudence. Bulletin. – EFRAG, 2013. – 14 p.

відмічено, що дана концепція має бути більш чітко визначена, щоб її застосування було більш корисним. Подібна пропозиція також була висловлена представниками компанії “ACCA” у 2014 р. [356], які також обґрунтовували необхідність включення обачності до складу нової версії концептуальної основи, проте лише за умови перегляду її змістовного наповнення, що не має суперечити достовірному оцінюванню, а має використовуватись у тих випадках, де існують елементи невизначеності щодо яких бухгалтери реалізують професійні судження.

У 2015 р. IASB оприлюднила оновлений проект конвергованої концептуальної основи [357], в якому враховувались всі існуючі на той час критичні заяви різних груп стейкхолдерів фінансової звітності з різних країн світу щодо використовуваної структури та змістовного наповнення якісних характеристик. У п. 2.18 даного проекту розкривались пропозиції щодо необхідності включення обачності до складу нейтральності, що є одним з елементів такої якісної характеристики корисної фінансової інформації як правдиве подання. І у березні 2018 р. в оновленій версії концептуальної основи, опублікованій IASB [358], було встановлено, що однією з складових правдивого подання фінансової інформації є нейтральність, яка підтримується за допомогою обачності, тобто обережності при визначенні суджень в умовах невизначеності. Таким чином, після нетривалої восьмирічної відсутності відбулось повернення до використання концепції обачності в концептуальній основі, проте, у дещо модифікованому і більш конкретизованому вигляді.

2.2. Принцип безперервності

Історія виникнення та використання концепції безперервності в бухгалтерському обліку. Перехідний період в розвитку бухгалтерського обліку в Україні зумовлює необхідність удосконалення його теоретичних основ, тому на сьогодні актуальним є встановлення сутності принципу безперервності, особливостей його застосування по відношенню до об'єктів обліку та перевірка доцільності використання в умовах глобалізації економіки.

³⁵⁶ Prudence and IFRS. – London: ACCA, 2014. – 6 p.

³⁵⁷ Conceptual Framework for Financial Reporting. Comments to be received by 26 October 2015. Exposure Draft ED/2015/3. – London: IFRS Foundation, 2015. – 92 p.

³⁵⁸ Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en-gb/standards/other/framework>

Концепція безперервності, яка на сьогодні є одним із іманентних елементів системи бухгалтерського обліку, набула такого статусу не з початком виникнення подвійної бухгалтерії. Зокрема, в “Трактаті про рахунки і записи” (1494 р.) Л. Пачолі немає згадки про необхідність відображення в обліку активів за вартістю, яка б враховувала припущення про безперервність його діяльності, тобто на основі історичних оцінок. Це пояснюється орієнтацією трактату на торгівлю, оскільки купці виступали основними користувачами моделі бухгалтерії, запропонованої Л. Пачолі. Оскільки необоротні активи не відігравали важливої ролі в діяльності торговців, тому вартість, за якою вони відображались в обліку, була не дуже суттєвою, а її визначенню не приділялась належна увага. Оборотні активи оцінювались за вартістю, яку мав встановлювати сам купець, яка не була ні історичною, ні ліквідаційною. Про це також наголошують проф. Е. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, відмічаючи, що більшість підприємств продовжували свою діяльність лише до досягнення певної комерційної цілі. Тому прибуток розраховувався по завершенню підприємства, а без розуміння звітного періоду не було необхідності в операціях нарахування та відстрочки. Оскільки основні засоби не відігравали помітної ролі, не було необхідності і в розрахунку амортизації [359, с. 28]. Тобто, за часів Л. Пачолі концепції безперервності ще не було, а її поява через певний проміжок часу є свідченням модифікації системи обліку в процесі свого історичного розвитку. Це є прикладом того, що починаючи з моменту свого виникнення бухгалтерський облік на основі подвійного запису не залишився незмінним, а подвійна бухгалтерія потребує докорінного реформування або навіть заміни. Її ядро залишається незмінним, а модифікуються окремі елементи захисного поясу у відповідь на появу нових завдань та вимог, що висуваються до неї з боку користувачів облікової інформації.

Концепція безперервності спочатку з’являється в Європі завдяки значному розвитку промисловості наприкінці ХІХ-го ст., що потребувало удосконалення її бухгалтерського забезпечення, а також завдяки значному розвитку теоретичних напрацювань з бухгалтерського обліку французьких та німецьких вчених. Точніше, навіть слід говорити не про виникнення концепції безперервності, а про виникнення концепції ліквідації або перервності, яка дозволила її виокремити та сформулювати на основі протиставлення її основні положення.

³⁵⁹ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

З початку ХІХ-го ст. у Франції та Німеччині починає формуватись статична теорія бухгалтерського обліку, за якою підприємство могло в будь-який момент часу неочікувано припинити свою діяльність. Згідно цієї теорії для оцінки слід використовувати “принцип смерті” – принцип фіктивної ліквідації підприємства, що передбачав необхідність використання ринкової вартості для потреб оцінки активів на момент ліквідації. Офіційне закріплення статичної теорії можна було побачити у французькому Кодексі торгівлі (1807 р.), за яким об’єкти в інвентарі слід відображати за ринковою вартістю, та в першому німецькому Торговому кодексі (1857 р.) де ринкова вартість використовувалась як підстава для оцінки активів.

В обліковій літературі існує два погляди стосовно авторства теоретичного обґрунтування принципу безперервності:

1) Проф. М.І. Кутер відмічає, що теоретично принцип безперервності був обґрунтований німецьким економістом А. Мокстером та первісно мав назву “статика продовження діяльності”. Принцип характерний для динамічної практики обліку. Однак був використаний Г.В. Сімоном (1861 р.) при побудові статичної балансової теорії [³⁶⁰, с. 79];

2) Проф. Я.В. Соколов пише, що у 1860 р. А. Гільбо запропонував вимогу, яка одержала назву перманентного інвентарю, одним із обставин якого було постійне безперервне збереження в обліку первісної оцінки, тобто постійної історичної оцінки об’єктів обліку [³⁶¹, с. 150], що дозволило автору вже разом з Е. Леоте сформулювати принципи безперервної і дискретної організації обліку [³⁶², с. 151].

Незважаючи на неможливість встановлення конкретного винахідника принципу безперервності, можна виявити, що авторами виділяється майже однакова дата його винаходу, що дозволяє говорити про конкретний період появи принципу. Однак, незважаючи на теоретичне формулювання принципу, в умовах панування статичної бухгалтерії у Франції та Німеччині наприкінці ХІХ-го ст. цей принцип не використовувався.

Проте, у Німеччині у 1980-х рр. фактично відбулася революція в бухгалтерському обліку, оскільки в новому законі “Про акціонерні товариства” 1884 р. вперше зазначалося про те, що оцінка необоротних активів та інших активів, не призначених для продажу, але які можна використати для експлуатації, за можливості має здійснюватися на

³⁶⁰ Кутер М.І. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

³⁶¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

³⁶² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

основі витрат без врахування знецінення за умови систематичної амортизації залежно від ступеню їх використання. Цей закон фактично зруйнував принцип ліквідації, на якій базувалась статична теорія, та створив передумови для розвитку динамічної теорії.

В той же час, І.М. Дмитренко та І.М. Білоусовою [³⁶³, с. 36] було виділено два періоди розвитку наукової думки відносно принципу безперервності. Перший (неофіційний або теоретичний) – до 1936 р., та другий (офіційний), що розпочався у зв'язку з виходом у 1936 р. “Тимчасового положення з принципів бухгалтерського обліку” в США. На нашу думку така періодизація не відображає дійний стан справ, про що свідчить внесення принципу обачності до складу офіційних нормативних документів наприкінці XIX-го ст. в Німеччині, зокрема, до закону “Про акціонерні товариства” 1884 р. До того ж, метою створення вищенаведеного тимчасового положення, що видно із його назви, було не встановлення певних вимог до ведення практики обліку, як це зараз забезпечують стандарти, а як зазначали члени комісії по розробці цього положення, пробудити обговорення в цій сфері з метою подальшого формулювання теорії бухгалтерського обліку [³⁶⁴, с. 133]. Тому “Тимчасове положення” було теоретичною розробкою урядової організації, внаслідок чого називати другий етап “офіційним”, навіть відштовхуючись від цієї дати, є неправомірним.

Причиною внесення таких змін у німецьке законодавство у 1884 р., як зазначає проф. Ж. Рішар [³⁶⁵, с. 21], був значний тиск з боку керівництва Пруських залізничних компаній на законодавчі органи. Зокрема, їх менеджери підняли проблему соціального конфлікту між кредиторами та акціонерами. Статична теорія, передусім, була орієнтована на кредиторів, на здатність підприємства задовольнити їх інтереси, виходячи з чого був організований бухгалтерський облік. Однак для акціонерів залізничних компаній від бухгалтерського обліку була потрібна зовсім інша інформація – про понесені витрати, яка б дозволила визначити розмір належних їм дивідендів.

В подальшому зміни, що відбулись у Німеччині, вплинули на розвиток бухгалтерського обліку у Франції та й в цілому у світі. Так, як зазначає Дж. Рейд, відомий на той час юрист В. Моравец у своїй впливовій роботі з корпоративного законодавства у 1886 р. узагальнив погляди на правила ведення бухгалтерського обліку для необоротних

³⁶³ Дмитренко І.Н. Эволюция концептуального подхода к допущению непрерывности деятельности субъектов хозяйствования / И.Н. Дмитренко, И.Н. Белоусова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 10 (106). – С. 34-38.

³⁶⁴ Rorem R. Accounting Theory: A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles / C.R. Rorem // The Accounting Review. – 1937. – Vol. 12, No. 2. – P. 133-138.

³⁶⁵ Richard J. Prussian railway dynamic accounting / J. Richard // Cahier de recherche. Université Paris Dauphine (CEREG). – 2006. – No.° 2006-15. – P. 1-39.

активів в США на основі двох принципів, які сьогодні можуть бути названі як “вартість безперервності діяльності підприємства”. За цим підходом право корпорації декларувати дивіденди не може здійснюватись виходячи із ринкової вартості часток компанії, чи ціни, за якою активи можуть бути продані [366, с. 16]. До кінця ХІХ-го ст. “безперервність діяльності” набула поширення окрім компаній із вичерпними активами (wasting assets) [367, с. 13], тобто необоротними активами, які поступово зникали в результаті їх використання або вичерпувались (шахти, кар’єри, землі з деревами тощо).

На початку ХХ-го ст. завдяки дослідженням Е. Шмаленбаха, зокрема, його теорії динамічного балансу, яка була вершиною досягнень облікової думки в той час, застосування концепції безперервності (або як її називав автор – діючого підприємства) набуло широкої популярності в континентальній Європі. Як зазначає Й. Бетге, динамічна балансова теорія Е. Шмаленбаха, що базується на динамічній практиці обліку, сприймає принцип діючого підприємства як основоположний відправний момент даної облікової моделі [368, с. 10]. Е. Шмаленбах [369, с. 45] необхідність застосування концепції безперервності обґрунтовував на основі висунутої гіпотези тотального бухгалтерського обліку, за якою прибуток слід розраховувати лише під час ліквідації підприємства. Відповідно, при тотальному обліку прибуток підприємства можна було побачити тільки один раз – в кінці “життя” підприємства. З метою вирішення даної проблеми автор запропонував всю діяльність в межах тотального обліку розподіляти на періоди, за які буде закриватись рахунок прибутків та збитків, що є основною відмінністю при веденні обліку в умовах безперервної та тимчасової (перервної) діяльності.

Значне поширення концепції безперервності можна спостерігати і в англійських країнах, що дозволяє підтвердити проведеній вище аналіз англійської бухгалтерської літератури початку ХХ-го століття. Так, у 1907 р. Ч.Е. Спрег [370, с. 64] відмічав, що питання про застосування одного з видів оцінки, першої – ліквідаційної, другої – на основі безперервно діючого підприємства, виникає дуже часто. На думку автора для безперервно діючого підприємства остання має бути

³⁶⁶ Reid J.M. Legal acceptance of accounting principles in Great Britain and the United States: some lessons from history / J. Reid // *The Accounting Historians Journal*. – 1988. – Vol. 15, No. 1. – P. 1-27.

³⁶⁷ Reid J.M. Legal acceptance of accounting principles in Great Britain and the United States: some lessons from history / J. Reid // *The Accounting Historians Journal*. – 1988. – Vol. 15, No. 1. – P. 1-27.

³⁶⁸ Бетге Й. Балансоведение: Пер с. нем. / научный редактор В.Д. Новодворский / Й. Бетге. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2000. – 454 с.

³⁶⁹ Schmalenbach E. Dynamic accounting. / E. Schmalenbach. – New York, 1980. – 222 p.

³⁷⁰ Sprague Ch.E. The philosophy of accounts. Fourth edition. / Ch.E. Sprague. – New York: The Ronald Press Company, 1907. – 162 p.

використана, оскільки тільки таким шляхом можуть бути встановлені справжні економічні доходи чи витрати.

В праці 1908 р. В.М. Коула вже можна знайти розмежування в підходах до оцінки активів залежно від того, в якому стані знаходиться підприємство, чи готове воно функціонувати далі, чи готується до закриття. Автор [371, с. 93-94] зазначає, що фірма повинна мати запас товарів, які при безперервній її діяльності мають оцінюватись на основі понесених на їх одержання витрат. Однак, при здійсненні оцінки в умовах закриття фірми, ці товари за своєю природою можуть не мати такого ж попиту як для цієї фірми, а тому повинні бути оцінені за набагато нижчою ціною.

Також у 1908 р. під редакцією С. Доусона вийшов “Компендіум бухгалтера”, в якому проводилось виокремлення поняття безперервності діяльності (going concern), як бізнесу, що фактично здійснюється та проходить в робочому порядку. Цей термін загалом застосовується до підприємств, для яких трансфер власності може бути здійснений без будь-якого переривання діючого бізнесу, і може бути відокремлений від підприємств, які розпочинають діяльність або відновлюють діяльність після зупинки на тривалий час [372, с. 217]. Хоча в даному визначенні нічого не говориться про необхідність здійснення оцінки на основі принципу безперервності, однак сама його наявність в систематизованому збірнику термінології для бухгалтерів свідчить про те, що в бухгалтерській спільноті почали формуватись перші теоретичні уявлення про оцінку активів за умови функціонування та припинення діяльності підприємства.

У 1909 р. в праці Дж. Лісла можна побачити широке використання принципу безперервності для різних видів активів підприємства за умов подальшого продовження його діяльності. Як зазначає автор, з ціллю продовження діяльності підприємства товари мають бути оцінені на основі витрат. В умовах банкрутства підприємства вартість має бути такою, яку, як очікується, можна буде одержати при їх продажу. Для ліквідаційних цілей ціни є нижчими [373, с. 53].

Американською Асоціацією публічних бухгалтерів у 1909 р. був випущений звіт Спеціального комітету з бухгалтерської термінології [374]. Однак, незважаючи на використання концепції безперервності в

³⁷¹ Cole W.M. Accounts their construction and interpretation for business men and students of affairs / W.M. Cole. – Boston: Houghton Mifflin Company, 1908. – 345 p.

³⁷² Dawson S.S. The Accountant's Compendium / S.S. Dawson. – Liverpool and London: Gee & Co., Printers and Publishers, 1908. – 630 p.

³⁷³ Lisle G. Accounting in theory and practice. New edition revised and enlarged / G. Lisle. – Edinburgh and London: William Green & sons, 1909. – 427 p.

³⁷⁴ Report of the Special Committee on Accounting Terminology. Annual Meeting – Denver, Colorado: American Association of Public Accountants, October 18-22, 1909. – 26 p.

багатьох виданнях з бухгалтерського обліку на той час, в якості загальноприйнятого підходу в цьому звіті вона ще не використовувалась.

У 1910 р. І.С. Кроппер [375, с. 126] в навчальному посібнику з книговедення зазначав, що студенти повинні враховувати факт наявності різних оцінок активів, залежно від різних точок зору на корисність балансу підприємства для користувачів облікової інформації. Так, якщо підприємство планується продавати, то активи слід оцінювати за ринковою вартістю, якщо ж підприємство працює безперервно, то цінність наявних активів визначається їх цінністю саме для цього підприємства, а тому такі активи мають бути оцінені на основі витрат. Активи мають зменшувати свою вартість на основі адекватної амортизації до їх залишкової вартості до кінця періоду використання, а ринкові коливання мають бути проігноровані в обліку.

Проф. Г.Р. Хетфілд у 1916 р. першим із американських дослідників чітко визначив, що безперервність є загальноживаним принципом. За цим принципом інвентар повинен вестись на основі вартості активів для теперішніх власників як “безперервна діяльність”. Належна вартість – це та вартість, яку вони несуть для власників даного підприємства, а не для інших осіб, таких як звичайний клієнт, чи тих, хто може потребувати інформації про активи за ліквідаційною вартістю [376, с. 80-81]. На думку автора є значним перебільшенням той факт, що у випадку відображення в балансі активів не за ліквідаційною вартістю, такий баланс не буде показувати платоспроможність підприємства. Оцінка за ліквідаційною вартістю буде абсурдною, тому в якості загального принципу повинен бути прийнятий базис цінності інвентарю на основі оцінки активів для власників за принципом безперервності.

Виходячи з цього принципу Г.Р. Хетфілдом [377, с. 83] було сформульовано три загальних правила оцінки, які для сучасних бухгалтерів-практиків є звичними та не піддаються сумнівам: 1) Цінності в інвентарі відображаються не на основі ліквідаційної вартості, а на основі безперервності діяльності; 2) Зміни в ринковій вартості необоротних активів мають бути ігноровані; 3) Завжди повинна проводитись амортизація. Такого ж підходу, як і Г.Р. Хетфілд, дотримувався С. Гілмен. Зокрема, в праці “Принципи бухгалтерського обліку” (1916 р.) він зазначає, що має бути визнано, що в оцінці активів

³⁷⁵ Cropper I.C. Book-keeping and accounts / I. Cropper. – London: Macdonald and Evans, 1910. – 752 p.

³⁷⁶ Hatfield H.R. Modern accounting its principles and some of its problems / H.R. Hatfield. – New York and London: D. Appleton and Company, 1916. – 367 p.

³⁷⁷ Hatfield H.R. Modern accounting its principles and some of its problems / H.R. Hatfield. – New York and London: D. Appleton and Company, 1916. – 367 p.

основою для оцінки має бути не ліквідаційна вартість, а вартість на основі безперервності діяльності [378, с. 168], що передбачає оцінку матеріальних та нематеріальних активів на основі понесених на їх придбання або створення затрат [379, с. 181-182].

Виходячи із наявних двох підходів до оцінки активів – при ліквідації та при безперервній діяльності, П.-Дж. Ескерр виділяв два підходи до визначення поняття “актив” (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Підходи до визначення поняття “актив” за П.-Дж. Ескерром [380, с. 136]

<i>При безперервній діяльності підприємства</i>	<i>В умовах ліквідації підприємства</i>
Активом називається те, що: <ul style="list-style-type: none">• перебуває у власності та інвестовано в бізнес;• зароблено але не одержано і є предметом колекціонування;• було витрачено для одержання вигод в майбутньому.	Активом називається те, що: <ul style="list-style-type: none">• забезпечує підприємству одержання вигід для обмеження зобов'язань;• перебуває у власності, інвестовано в бізнес, і може бути конвертовано в ресурси, придатні для ліквідації зобов'язань підприємства

Виходячи із визначення активів, як ресурсів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому, що надається в ЗУПБОФЗУ (ст. 1) [381], можна говорити, що принцип безперервності діяльності імплементований в розуміння сутності активів за українськими стандартами. Хоча він також визначений в якості окремого принципу в ст. 4 даного закону [382].

У 1922 р. в Лондоні під редакцією Ф.В. Пікслі був випущений “Бухгалтерський словник” (різностороння енциклопедія і керівництво з усіх питань, пов'язаних з роботою бухгалтера) в якому розкривалось поняття безперервності діяльності та наводились приклади застосування оцінки на основі безперервності. Зокрема, автор зазначає, що поточні активи повинні оцінюватись в балансі за справедливою вартістю на основі безперервності діяльності [383, с. 524].

³⁷⁸ Gilman St. Principles of accounting / S. Gilman. – Chicago: Lassalle Extension University, 1916. – 415 p.

³⁷⁹ Gilman St. Principles of accounting / S. Gilman. – Chicago: Lassalle Extension University, 1916. – 415 p.

³⁸⁰ Esquerre P.-J. The applied theory of accounts. Ninth printing. / P.-J. Esquerre. – New York: The Ronald Press Company, 1919. – 575 p.

³⁸¹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (із змінами, внесеними згідно із Законом N 3422-IV (3422-15) від 09.02.2006).

³⁸² Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (із змінами, внесеними згідно із Законом N 3422-IV (3422-15) від 09.02.2006).

³⁸³ Accountant's dictionary. A comprehensive encyclopedia and direction on all matters connected. Edited by Francis W. Pixley. Volume II. – London: Isaac Pitman & Sons, LTD., 1922. – 990 p.

З 1920-х рр. американськими дослідниками починається активний пошук принципів бухгалтерського обліку. Першим із вчених, хто поставив собі за мету не лише виділення окремих принципів, як це зробив Г.Р. Хетфілд, а побудову цілісної системи принципів бухгалтерського обліку, був В.Е. Петон, які автор називав постулатами. У 1922 р. він випустив працю “Теорія бухгалтерського обліку: із спеціальними рекомендаціями для корпоративних підприємств” в якій значну увагу приділив постулату безперервності. За В.Е. Петоном бухгалтери, окрім розуміння відокремленості підприємства, розглядають його діяльність як безперервну, що є достатньо розумним, оскільки будь-яке підприємство збирається продовжувати свою діяльність протягом осяжного майбутнього. Постулат безперервності передбачає оцінку активів для цілей балансу за вартістю на основі безперервності діяльності, що є передусім важливим для необоротних активів [³⁸⁴, с. 478-480]. Автор, як і Е. Шмаленбах, наголошував на необхідності поділу діяльності на періоди, за які на основі постулату безперервності має визначатись фінансовий результат та формуватись баланс. На його думку саме часовий характер балансу, що відображає стан підприємства за різні часові проміжки, протягом яких виникають різноманітні обставини, є основною причиною необхідності використання припущення безперервності діяльності.

У 1938 р. проф. Т.Г. Сендерс, Г.Р. Хетфілд та А. Мур опублікували “Положення про принципи обліку” у формі монографії з метою формулювання принципів і правил ведення обліку. Оскільки в його основу було покладено аналіз існуючої практики, то до складу виділених принципів авторами було включена концепція безперервності діяльності. Автори писали, що використання довгострокових активів включає розподіл капіталу і доходів протягом декількох звітних періодів. Точність розрахунків значною мірою залежить від прийняття компетентного рішення при розподілі [³⁸⁵, с. 113].

У 1940 р. В.Е. Петон разом з А.Ч. Літлтоном в монографії “Вступ до корпоративних стандартів бухгалтерського обліку”, яка базувалась на фундаментальному припущенні, що бухгалтерський облік є розподільчим процесом і ведеться на основі концепції безперервності з використанням моделі оцінки на основі історичних витрат, визначили, що ліквідація не є нормальним очікуванням, а нормальним є тривала діяльність. Концепція “безперервності” чи тривалості має важливе значення для періодичних звітів. Оскільки концепції господарської

³⁸⁴ Paton W.A. Accounting theory: with special reference to the corporate enterprise. / W.A. Paton. – New York: The Ronald Press Company, 1922. – 499 с.

³⁸⁵ Sanders T.H. A statement of accounting principles / T.H. Sanders, H.R. Hatfield, U. Moore. – New York: American Institute of Accountants, 1938. – 138 p.

одиниці та безперервності визначають точку зору підприємства чи установи, теорія бухгалтерського обліку також в першу чергу орієнтована на підприємство як на виробничу економічну одиницю, і тільки в другу чергу на інвестора, що є юридичним позивачем щодо активів [386, с. 9, 11]. Розглядаючи концепцію безперервності діяльності як визначальну для побудови облікової системи в корпораціях автори обґрунтували, що більш важливу роль для розуміння їх діяльності вже набуває не баланс, а звіт про фінансові результати, зокрема, показники, що характеризують їх доходи.

З середини 1950-х рр. і до 1970-х рр. використання нормативної методології стає мейнстрімом в наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку в англійських країнах. Внаслідок цього англійськими дослідниками в цей період висувається значна кількість пропозицій стосовно структури принципів або постулатів бухгалтерського обліку, удосконалення їх сутності. Аналіз підходів дослідників, які в якості постулату або принципу використовували безперервність діяльності представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Підходи дослідників до виділення концепції безперервності в період “золотого віку” в англійських країнах

Автор	Назва праці	Рік	Безперервність як		
			Принцип	Постулат	Інше
Літлтон А.	Структура теорії бухгалтерського обліку	1953	-	-	+ (П)
Мунітц М.	Базові постулати бухгалтерського обліку	1961	-	-	+ (І)
Спадек Л.	Базові постулати бухгалтерського обліку	1961	-	-	-
Едвардс Е.	Теорія і вимірювання доходу підприємств	1961	-	-	+ (П)
Стерлінг Р.	Теорія вимірювання доходу торгових підприємств	1963	--	--	+ (П)
Маттессіч Р.	Бухгалтерський облік і аналітичні методи	1965	-	-	-
Кіршер П.	Кодифікація бухгалтерських принципів	1965	-	-	+ (К)
Чемберс Р.	Бухгалтерський облік, оцінка і економічна поведінка	1965	-	+	-
Грейді П.	Інвентаризація загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для підприємств	1965	+	-	-

Примітка: П – припущення; І – імператив; К – концепція.

³⁸⁶ Paton W.A. An Introduction to Corporate Accounting Standards / W.A. Paton, A.C. Littleton. – AAA. – 142 p.

В умовах зростаючої нормативної теоретизації бухгалтерського обліку в англomовних країнах не було єдності стосовно того, чим виступає концепція безперервності для бухгалтерів, принципом, постулатом чи чимось іншим. Дане питання так і залишилось невирішеним та неузгодженим серед вчених і до сьогодні, про що може свідчити проведений нами аналіз бухгалтерського законодавства зарубіжних країн та міжнародних моделей обліку.

Критика принципу безперервності в бухгалтерському обліку. Хоча уявити сьогодні чинну систему обліку без принципу безперервності майже неможливо, деякі дослідники піддають критиці як логіку і сутність самого принципу, так і окремі моменти його застосування в бухгалтерському обліку, вказуючи на його суперечливість у співвідношенні з іншими принципами.

Критика сутності та логіки принципу безперервності серед дослідників-бухгалтерів з'явилась ще у 1960-х роках в США, коли концепція безперервності почала широко використовуватись в узагальнюючих роботах, присвячених принципам та постулатам бухгалтерського обліку. Так, у 1968 р. Дж. Фремджен зазначав, що припущення безперервності є безплідним постулатом в кращому випадку та є недієвим відносно тисячі нових малих підприємств, які створюються кожен рік і зазнають краху протягом року [³⁸⁷, с. 650]. На думку автора вона не має ніякого важливого впливу на формулювання бухгалтерських принципів, а в кращому випадку, є спостереженням відносно навколишнього середовища, в якому бухгалтер виконує свою роботу, яке, в той же час, не пропонує жодних керівництв для проведення цієї роботи [³⁸⁸, с. 656]. Основним напрямом критики автора є правомірність самого припущення безперервності діяльності, оскільки на сьогодні передбачити майбутнє із стовідсотковою імовірністю неможливо. Це припущення критикують і в наш час. Зокрема, проф. Я.В. Соколов зазначає, що такий своєрідний принцип суперечить здоровому глузду: кожна людина знає, що помре, тим більше будь-який завод, магазин, салон тощо, не можуть існувати постійно [³⁸⁹, с. 390]. Р. Грачова, виходячи з цього, говорить про необхідність зміни назви принципу на нескінченність або тривалість (продовженість) [³⁹⁰]. А.В. Рабошук також зазначає, що безперервність

³⁸⁷ Fremgen J. The Going Concern Assumption: A Critical Appraisal / J.M. Fremgen // The Accounting Review. – 1968. – Vol. 43, No. 4. – P. 649-656.

³⁸⁸ Fremgen J. The Going Concern Assumption: A Critical Appraisal / J.M. Fremgen // The Accounting Review. – 1968. – Vol. 43, No. 4. – P. 649-656.

³⁸⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

³⁹⁰ Грачова Р. Навіщо запроваджувати існуюче? // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.kontrakty.com.ua/ukr/gc/nomer/1999/20-99/20club.htm>.

діяльності підприємства не слід розуміти буквально, оскільки все має свій початок і кінець. Будь-яке підприємство через певний проміжок часу або ліквідується, або реорганізовується в інше. Крім того, на практиці не виключено існування випадків створення підприємств на один день, однак їх необхідно розцінювати як виняток з правил [³⁹¹, с. 55-56]. Румунські дослідники К.-М. Імбреску, К. Хатеган та Н. Бобітан [³⁹², с. 1285] наголошують на необхідності перегляду доцільності застосування принципу безперервності, обґрунтовуючи це поширенням світової фінансової кризи, яка ще більше уможливило припинення діяльності підприємств. Автори пропонують розглянути можливість впровадження в облік за таких умов принципу припинення діяльності.

Належна відповідь на критику такого характеру була надана проф. Р.Р. Стерлінгом ще у 1968 р., зокрема, автор відмічав, що дійсно складно виправдати припущення про безперервність діяльності через невпевненість стосовно того, що станеться у майбутньому. Тому для того, щоб концепція безперервності була збережена, вона має бути інтерпретована не як передбачення. Нова альтернатива повинна провести очищення концепції безперервності, зокрема, стосовно відношення до майбутнього фірми. Перехід до концепції безперервності не вимагає, щоб майбутнє було передбачуваним чи надуманим. Замість цього вимагається, щоб вимірювання здійснювалось в момент часу, оскільки потрібна попередня інформація для майбутніх подій. Це дозволяє вимірювати зміни, що відбуваються в поточній діяльності без знання того, як цей процес зміниться в майбутньому [³⁹³, с. 501]. Автор погоджується з тим, що назва принципу вводить деяких дослідників в оману, однак сутність принципу полягає не в забезпеченні настання чогось, що має статись в майбутньому, а у використанні історичних оцінок для визначення фінансових результатів поточної діяльності.

Критика застосування принципу безперервності в системі обліку. Незважаючи на те, що принципи бухгалтерського обліку об'єднані в систему, між ними можуть виникати певні суперечності. Одним із таких випадків, який вже можна називати класичним, оскільки він використовується багатьма дослідниками, є суперечність між

³⁹¹ Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект. Дис ... на здоб. наук. ступ. к.е.н. зі спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / А.В. Рабошук. – К., 2005. – 188 с.

³⁹² Imbrescu C.-M. From the continuous activity principle to the discontinuity principle / C.-M. Imbrescu, C. Hategan, N. Bobitan // Analele Universității din Oradea, Științe Economice. – 2008. – XVII (3). – S. 1283-1286.

³⁹³ Sterling R.R. The Going Concern: An Examination / R.R. Sterling // The Accounting Review. – 1968. – Vol. 43, No. 3. – P. 481-502.

принципом обачності (консерватизму) та принципом безперервності. Дуже вдало цю суперечність ілюструє Ж.Г. Міхальова, відмічаючи, що коли собівартість об'єкту є вище його продажною вартості, тобто при виникненні потенційного збитку, об'єкт відображається в обліку за продажною вартістю. Переоцінка первісної вартості зі збитком відображається в тому звітному періоді, коли він виник, а не тоді, коли буде реалізований об'єкт. Проте, принцип безперервності потребує збереження первісної оцінки об'єкта, що обліковуються, аж до того часу, коли ці об'єкти будуть реалізовані [394].

Хоча така ситуація достатньо рідко трапляється в практичній діяльності бухгалтерів, оскільки перед тим, як розпочати безпосередню діяльність складається бізнес-план та аналізується конкурентне середовище, що дозволяє хоча і приблизно, але визначити доцільність виготовлення продукції. Однак з розвитком кількості інноваційно-містких підприємств та збільшенням обсягів венчурних інвестицій в інноваційну діяльність, пов'язану з розробкою інтелектуальних продуктів (майбутніх можливих об'єктів права інтелектуальної власності), навіть приблизно наперед не можна сказати про співвідношення між собівартістю та ринковою вартістю інтелектуального продукту, оскільки ще невідомо, що саме буде одержано на виході. Тому в умовах загострення цієї проблематики необхідним є внесення певних пропозицій по удосконаленню взаємозв'язку між принципами, реалізованими на сьогодні в НСБО.

2.3. Принцип історичної вартості

Розвиток бухгалтерської оцінки за історичною вартістю в ретроспективі. Проф. Я.В. Соколов [395, с. 18], аналізуючи підходи до періодизації бухгалтерського обліку, розглядає підхід П. Лассека. Автор виокремив декілька етапів розвитку обліку, першим із яких був етап господарювання ідеї номіналізму. Його часові межі визначені наступним чином: з моменту зародження обліку – і до 1914 р. Цей етап характеризується тим, що бухгалтер реєстрував те, що було записано в первинних документах, а оцінка всіх цінностей була історичною, близькою до собівартості цінностей, що обліковуються. Вже під час

³⁹⁴ Михалева Ж.Г. Принцип временной определенности в системе бухгалтерского учета. Дис ... на соиск. уч. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Ж.Г. Михалева. – М., 2004. – 231 с.

³⁹⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

другого етапу – з 1914 р., відбувається поява замість історичної оцінки інших її видів – відновлювальної, залишкової, ліквідаційної тощо.

З моменту виникнення бухгалтерського обліку основним видом оцінки, хоча і не єдиним, була оцінка на основі історичної вартості. Про те, що ця оцінка була не єдиною, як зазначає проф. Я.В. Соколов [396, с. 69], можна побачити як в трактаті Л. Пачолі (1494), який разом з історичною оцінкою пропонував проставляти такі ціни, що збільшували прибуток, так і в праці А. Ді Піетро (1585), який використовував кон'юнктурну оцінку по продажних цінах. Л. Мезієр (1857 р.) пропонував вести облік матеріалів за фактичними купівельними цінами, але залишки матеріалів – за ринковими продажними цінами [397, с. 100]. У 1860 р. А. Гільбо висунув вимогу перманентного інвентарю, однією із ідей якого була постійна історична оцінка об'єктів обліку [398, с. 150]. Ж.Г. Курсель-Сенель (1860 р.) всі матеріальні цінності пропонував оцінювати при надходженні за купівельною, тобто історичною вартістю, а при вибутті – за поточною ринковою вартістю [399, с. 154].

Як зазначає проф. Я.В. Соколов [400, с. 163], в кінці ХІХ-го ст. в Німеччині та Франції точились гострі дебати з приводу застосування конкретного виду облікової оцінки. Такі дослідники як Л. Дюбок, Р. Пассов, Ж.Б. Сей, Ф. Фельдендорф, Р. Штерн та Ф. Штробек пропонували використовувати фіктивну ліквідаційну оцінку та оцінку майна за поточними цінами. На протипагу таким пропозиціям, слідом за ідеєю бухгалтерського номіналізму – оцінкою за собівартістю, такого підходу дотримувались Г. Аугшпург, Р. Байгель, П. Герстнер, Ф. Гюглі, А. Кальмес, А. Лефевр, К. Одерман, В. Осбар, М. Шеффлер та А. Шибє.

Під тиском представників великих залізничних компаній в Німеччині у 1884 р. все ж таки був прийнятий закон “Про акціонерні товариства”, який регламентував ведення обліку на основі використання принципу історичних витрат без врахування знецінення щодо всіх активів підприємств. Цим документом вводилась обов'язкова амортизація всіх необоротних активів, заборонялась капіталізація організаційних та адміністративних витрат, необхідність розкриття

³⁹⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

³⁹⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

³⁹⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

³⁹⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁴⁰⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

інформації про капітал, доходи та втрати, обсяг нерозподіленого прибутку, створення капітальних резервів на виплату дивідендів по привілейованих акціях. Здійснення таких рішучих змін в системі облікового регулювання в Німеччині було викликано наслідками банкрутства значної кількості компаній наприкінці 1970-х – початку 1880-х років внаслідок надмірної виплати дивідендів, що виникло внаслідок переоцінки їх реальної вартості. При цьому слід враховувати, що існуючі на то час правила оцінки для акціонерних товариств не були обов'язковими для інших форм бізнесу, які регулювалися Загальним німецьким комерційним кодексом, тому всі інші підприємства вели облік та складали звітність за власними правилами. У 1892 р. з появою в Німеччині товариств з обмеженою відповідальністю були також внесені зміни і до закону “Про акціонерні товариства”, зокрема, використання принципу історичних витрат було обмежено до рівня необоротних активів.

Серед радянських дослідників основним прихильником та ідеологом відображення в обліку активів за собівартістю став А.П. Рудановський, завдяки якому цей принцип став загальноновизнаним та був закріплений в нормативних документах. Зокрема, він виділяв різні види собівартості в залежності від пропонованих ним видів балансів: собівартість продукції, собівартість заготівлі матеріалів (баланс економічних відносин (інваріюючий)); собівартість продукції (баланс виробництва (інваріюючий)); собівартість заготівлі матеріалів (баланс споживання (коваріюючий)) [⁴⁰¹, с. 139-140].

У представників англо-американської школи також не було єдності в поглядах стосовно обрання того чи іншого методу оцінки для бухгалтерського відображення активів. Прикладом чого може бути позиція проф. В.Е. Петона щодо даного питання. Як зазначають Е. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда [⁴⁰², с. 66], ніхто до того часу як В.Е. Петон так чітко і гарно не розкрив вчення про “історичну вартість” (собівартість) в бухгалтерському обліку. Однак, сам автор пропонував використовувати змішаний підхід, за яким короткострокові активи слід відображати за первісною (історичною) вартістю, а довгострокові – за іншою оцінкою, оскільки історична вартість скоріше буде вводити управління в оману, ніж буде корисною. Вже у своїй пізнішій праці разом з А.Ч. Літлтоном (1940 р.) автор розвивав підхід, виходячи із припущення, що бухгалтерський облік є розподільчим процесом, який

⁴⁰¹ Рудановский А. П. Теория балансового учета. Баланс как объект учета. – М.: АО Московское научное издательство “МАКИЗ”, 1928. – 183 с.

⁴⁰² Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

ведеться на основі концепції відповідності із використанням моделі оцінки на основі історичних затрат.

Прихильниками оцінки за історичною вартістю у 1920-1930-х рр. в США були Г.Р. Хетфілд (1927 р.), а також розробники “Положення про принципи обліку” проф. Т.Г. Сендерс, Г.Р. Хетфілд та А. Мур (1938 р.). Вихід у 1939 р. в світ роботи К. Макніла “Правда в бухгалтерському обліку”^[403], розпочав відлік часу стосовно появи ґрунтовної критики застосування концепції оцінки історичної вартості в бухгалтерському обліку. Автором фактично були сформульовані теоретичні основи застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку, зокрема, поточної ринкової вартості. Основною причиною критики була нездатність на основі застосування принципу історичної вартості відображати у фінансовій звітності реальний фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Дослідження К. Макніла повною мірою не змогло вплинути на “непорушність” принципу історичної вартості, одним із факторів чого також була відсутність практичних потреб застосування запропонованого автором підходу до оцінки. Свідченням чого став випуск АІСРА у 1947 р. Бюлетеню (АРВ) № 32, в якому захищався підхід до застосування історичних витрат для відображення операцій на бухгалтерських рахунках.

Економічні умови, які стали емпіричним спростуванням для широкого застосування принципу історичної вартості в бухгалтерському обліку, з’явилися в післявоєнні роки, коли разом із значним економічним зростанням загострилися інфляційні процеси. Як зазначає Дж.К. Уокер^[404], с. 23] в США свого піку такі процеси досягли у 1960-1965 рр. Першим із англійських дослідників, хто безпосередньо наголошував на необхідності врахування в обліку інфляційних процесів, був Г. Свіні. Однак, він не використовував в своїй концепції “Стабілізаційного обліку” (1936 р.) певного альтернативного методу оцінки, а пропонував індексувати оцінку на основі історичних витрат^[405], с. 106]. Тому Г. Свіні слід вважати одним із критиків концепції історичних витрат, однак така критика не заходила далі удосконалення цієї концепції, яка на його думку все ж таки повинна була залишитись у складі облікової системи. Першими, хто не лише критикував оцінку на основі історичних витрат, а запропонував їй альтернативну заміну,

⁴⁰³ Macneal K. Truth in accounting. First Edition. / K. Macneal. – Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1939. – 334 p.

⁴⁰⁴ Walker J. A Critical Analysis And Evaluation Of The Problems Involved With Reporting For Price-Level Changes / A Thesis in Accounting. Submitted to the Graduate Faculty of Texas Tech University in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Science In Accounting, 1969. – 103 p.

⁴⁰⁵ Dean G. University of Newcastle A Note: Graves, Sweeney And Goldmarkbilanz — Whither Sweeney and Schmidt’s Tageswertbilanz? / G. Dean, F.L. Clarke // The Accounting Historians Journal. – 1989. – Vol. 16, No. 1. – P. 101-109.

були Е. Едвардс та Ф. Белл, які в праці “Теорія вимірювання доходу бізнесу” (1961 р.) [406] наголошували на недоцільності використання оцінки на основі історичних витрат, оскільки вона не задовольняла потребам користувачів облікової інформації. Автори запропонували для збереження значимості облікової інформації використовувати поточні ринкові ціни, зокрема, вартість відтворення (заміщення) активів, що має сприяти виконанню основної функції бухгалтерського обліку – оцінці бізнес-рішень.

В період 1960-х рр. в англо-американській літературі з’являється значна кількість як прихильників, так і критиків застосування концепції оцінки за історичною вартістю, що були викликані існуванням значних цінових змін в економічній системі. Критиками та прихильниками виступали як окремі дослідники-бухгалтери, так і розробники фахових дослідницьких положень та рекомендацій професійних організацій. Так, у 1962 р. під керівництвом М. Муніца та Р. Спрауза АІСРА було випущено Звіт з досліджень з бухгалтерського обліку № 3 “Попередній набір широких принципів бухгалтерського обліку для ділових підприємств”, в якому автори захищали застосування чистої реалізаційної вартості та періодичної переоцінки для оцінки необоротних активів підприємства.

У випущеному ААА у 1966 р. положенні ASOBAT [407, с. 111], в якому був застосований змішаний підхід до оцінки, передбачалось одночасне використання оцінки на основі історичних витрат та поточних витрат на відтворення. В результаті їх одночасного використання слід було складати мультиоціночний звіт, що відображав два види оцінок. Як зазначає проф. Я.В. Соколов, подібного підходу також дотримувався Г.К. Гріір, який пропонував всі показники в звітності відображати в двох колонках – за собівартістю та після переоцінки [408, с. 368].

У 1966 р. подібний змішаний підхід до вирішення проблеми оцінки активів в умовах зміни цін на них запропонував проф. Р.Дж. Чемберс [409, с. 142]. Він рекомендував складати два баланси, один на основі використання історичних витрат, а інший – на основі авторського методу оцінки – СОСОА. Метод СОСОА – це безперервний сучасний бухгалтерський облік, що базувався на

⁴⁰⁶ Edwards E.O. The Theory and Measurement of Business Income / E.O. Edwards, Ph.W. Bell. – Los Angeles and Berkeley, CA: University of California Press, 1961. – 342 p.

⁴⁰⁷ Sterling R. A statement of basic accounting theory: a review article / Robert Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, No. 1. – P. 95-112.

⁴⁰⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁴⁰⁹ Chambers R.J. Continuously Contemporary Accounting: Misunderstandings and Misrepresentations / R. Chambers // Abacus. – 1976. – 12 (2). – P. 137-151.

застосуванні поточних ринкових цін та був досить схожий до підходів, що використовували К. Макніл та Р. Стерлінг.

На противагу критикам концепції історичної оцінки проф. Ю. Ідзирі (1967 р.), розробив цілісну теоретичну основу для ведення бухгалтерського обліку на основі використання концепції історичних витрат [⁴¹⁰, с. 38]. Також на захист застосування концепції історичної оцінки в бухгалтерському обліку шляхом застосування аксіоматичного підходу став М.К. Уеллс [⁴¹¹, с. 174].

В результаті тривалих дискусій протягом 1960-х рр. англо-американські вчені так і не змогли дійти згоди стосовно проблеми доцільності чи недоцільності використання історичної вартості в бухгалтерському обліку. Однак, гучне обговорення даної проблематики та існування проблем в обліковій практиці, викликаних інфляційними процесами, призвели в кінцевому випадку до того, що у 1976 р. SEC в ASR № 190 зобов'язала великі підприємства відображати в балансі активи на основі використання вартості заміщення.

Критика концепції оцінки на основі історичної вартості. Незважаючи на значну кількість переваг у її практичному використанні та високий рівень достовірності, у випадку виникнення зовнішніх економічних збурень та незадоволення результатами функціонування облікової системи, концепція історичних витрат виступала основним об'єктом критики як з боку науковців, так і з боку користувачів бухгалтерської звітності.

Першими ґрунтовними критиками застосування історичної вартості в бухгалтерському обліку після впровадження її в якості загальноприйнятого елементу облікової системи були Ф. Шмідт (1921 р.), Т. Лімперг (1922 р.) та Г. Свіні (1936 р.), Автори пропонували враховувати вплив зміни рівня цін в бухгалтерському обліку для забезпечення збереження капіталу підприємства. Якщо Г. Свіні пропонував індексувати історичну вартість, то Ф. Шмідт пропонував використовувати вартість заміщення. Т. Лімперг, в свою чергу, запропонував окрему теорію відновлювальної вартості, яка відрізнялась від підходу Ф. Шмідта тим, що передбачала використання трьох видів оцінок: 1) Теперішньої вартості очікуваних чистих надходжень від активу; 2) Чистої реалізаційної вартості активу; 3) Вартості понесених витрат, необхідних для придбання активу. Застосування конкретної із оцінок зумовлювалось їх релевантністю при прийнятті рішень у специфічних обставинах.

⁴¹⁰ Ijiri Y. Axioms and structures of conventional accounting measurement / Y. Ijiri. // The Accounting Review. – 1965. – Jan. – P. 36-53.

⁴¹¹ Wells M. Axioms for historical cost valuation / M.C. Wells // Journal of Accounting Research. – 1971. – Vol. 9, No. 1. – P. 171-180.

На сьогодні дослідники виділяють наступні напрями критики даної концепції:

• *неможливість адекватного відображення прибутку та вартості активів підприємства під час зміни цін.* Даний недолік історично виник першим, і як зазначають проф. Е. Хендріксен та М. Ван Бреда, передбачає, що цінність активу для підприємства може змінюватись в часі, протягом тривалого проміжку часу вона може втрачати значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу чи як поточна ринкова ціна активу [⁴¹², с. 310]. Причинами існування цього недоліку можуть бути: наявність часового проміжку між понесенням витрат на одержання активу та моментом співвідношення цих витрат із одержаним від його використання доходом; неможливість врахування вартості грошей в часі; неможливість врахування технологічних змін, що впливають на вартість активів; неможливість врахування подій, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства. В.С. Ківачук даний недолік вважає основним та відмічає, що принцип історичної собівартості приховує істинну ціну і дозволяє великому капіталу в очах публіки вважатись малим [⁴¹³, с. 179]. Виходячи з цього автор цей принцип називає принципом прихованості, який працює в сторону заниження обсягу капіталу.

Внаслідок неможливості адекватного відображення прибутку та вартості активів підприємства, окремі дослідники зазначають, що використання історичної вартості унеможлиблює надання користувачам релевантної бухгалтерської інформації. Це пов'язано з тим, що історична орієнтація методу оцінки не завжди є повністю релевантною для всіх видів управлінських рішень, особливо стратегічних, хоча і має значимий ступінь надійності. Вона також не дозволяє одержувати інформацію, що базується на ймовірних та прогнозних даних.

• *неможливість відобразити вартість активу на основі понесених на його одержання витрат.* Даний недолік має найбільш вагоме значення для підприємств, які займаються створенням інтелектуальних активів, які мають унікальні особливості, формування яких не пов'язано з обсягом понесених на їх створення витрат. Інтелектуальні активи підприємства через свою невідчутну та інтелектуальну природу мають таку властивість, що витрати, понесені на їх створення можуть

⁴¹² Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

⁴¹³ Ківачук В.С. Бухгалтерський учет и аудит на службе у капитала – реалии и перспективы / Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – С. 172-190.

значно відрізнятись від їх цінності, внаслідок цього застосування історичної вартості для оцінки таких активів суперечить їх економічній сутності. Ситуація щодо невідповідності історичної вартості та цінності активу може відбуватись не лише в умовах зміни цін, а навіть й під час створення інтелектуального продукту на підприємстві. В той же час, надання дозволу на оцінку інтелектуальних активів в момент їх створення за ринковою вартістю може бути використано суб'єктами організації обліку на підприємстві як один із засобів здійснення опортуністичної поведінки, спрямованої на досягнення особистих інтересів, які суперечать інтересам інших стейкхолдерів підприємства.

• *суперечність із принципом обачності (консерватизму)*. Якщо використовувати історичну оцінку одночасно із принципом обачності, то може виникнути ситуація, коли ринкова чи інша оцінка активу буде нижчою за історичну, виходячи з цього вона має бути використана для відображення таких активів в бухгалтерському обліку. Хоча такі випадки в практичній діяльності трапляються достатньо рідко, однак вони безпосередньо стосуються інтелектуальних активів підприємства, вартість понесених на їх створення витрат має незначну кореляцію з їх цінністю. Про існування такого протиріччя зазначають проф. Я.В. Соколов [414, с. 393], А.В. Рабошук [415, с. 70], З. Рахман та А. Шеремет [416, с. 34], А.Н. Хорін та Ж.Г. Міхальова [417, с. 38].

• *невідповідність релігійним канонам країн зони поширення Ісламу*. Незважаючи на загальноприйнятність концепції історичної вартості, її поширення не досягло всесвітніх масштабів, оскільки її використання обмежується релігійними особливостями країн зони поширення Ісламу [418, с. 249]. Як зазначає Ш. Хамід [419, с. 226] це обґрунтовується тим, що застосування оцінки за історичною вартістю не відповідає нормам Закяту – базового релігійного документу, покладеного в основу концепції ісламського обліку.

⁴¹⁴ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁴¹⁵ Рабошук А.В. Принцип обачності в системі принципів бухгалтерського обліку / А.В. Рабошук // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Другій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н, проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П.Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 70.

⁴¹⁶ Рахман З. Бухгалтерский учет в рыночной экономике / З. Рахман, А. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 272 с.

⁴¹⁷ Хорин А.Н. Принцип временной определенности в системе бухгалтерского учета / А.Н. Хорин, Ж.Г. Михалева // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – № 4. – С. 38.

⁴¹⁸ Євдокимов В.В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель: монографія / В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишен. – Житомир, ЖДТУ, 2012. – 420 с.

⁴¹⁹ Nameed Sh. The need for Islamic accounting; perceptions of its objectives and characteristics by malaysian muslim accountants and accounting academics. Thesis presented in fulfilment of the requirements for the award of the doctor of philosophy degree in accounting: department of accountancy and business finance university of Dundee / Sh. Nameed. – 2000. – 513 p.

Змішана модель оцінки в бухгалтерському обліку. На сьогодні в моделі IAS/IFRS, GAAP US та НСБО застосовуються різноманітні методи оцінки для різних видів активів та зобов'язань. Вони детально описані в SFAC 5 “Визнання та вимірювання в фінансовій звітності підприємств” (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Методи оцінки активів за GAAP US [⁴²⁰, с. 18-19]

<i>Методи</i>	<i>Характеристика методу</i>
а. Історичні витрати	Історичні витрати – сума грошей або їх еквівалентів, витрачених на придбання активу, що зазвичай коректуються після придбання для амортизації чи інших призначень
б. Поточні витрати	Поточні витрати (витрати відшкодування) – сума грошей або їх еквівалентів, що повинні бути сплачені в теперішній момент за необхідності заміни існуючих на сьогодні активів
с. Поточна ринкова вартість.	Ринкова вартість – сума грошей або їх еквівалентів, що можуть бути одержані від продажу активів при ліквідації. Поточна ринкова вартість також в основному використовується для активів, які як очікується, будуть продані за цінами нижчими ніж їх балансова вартість
д. Чиста реалізаційна (узгоджена) вартість.	Короткострокова дебіторська заборгованість та деякі товарно-матеріальні цінності відображаються в звітності за їх чистою реалізаційною вартістю. Чиста вартість реалізації – сума грошей або їх еквівалентів, що можуть бути одержані при реалізації активу, за вирахуванням витрат на таку реалізацію
е. Теперішня (чи дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків	Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в звітності за поточною вартістю (дисконтованою за відповідною або історичною ставкою). Поточна вартість – це дисконтована вартість майбутніх грошових потоків, в які, як очікується, буде конвертований актив за вирахуванням витрат, необхідних для одержання таких грошових потоків

Статті, що відображаються в фінансовій звітності, вимірюються на основі різних характеристик (наприклад, історична вартість, витрати відшкодування, поточна ринкова вартість, чиста реалізаційна вартість, поточна вартість майбутніх грошових потоків), що залежить від природи статті та релевантності і надійності вимірюваної характеристики [⁴²¹, с. 3].

Про необхідність застосування різноманітних баз оцінки також зазначається в МСФЗ 1 “Представлення фінансової звітності” (п. 118): для підприємства важливо інформувати користувачів про базу чи бази оцінки, що використовуються в фінансовій звітності (наприклад, історична вартість, поточна вартість, чиста ціна продажу, справедлива

⁴²⁰ Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. Financial Accounting Standards Board, 2008. – 27 p.

⁴²¹ Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. – FASB, 2008. – 27 p.

вартість чи вартість відшкодування), оскільки основа вкладання фінансової звітності значно впливає на аналіз, що проводиться користувачами. Якщо підприємство використовує в фінансовій звітності більше однієї бази оцінки, наприклад, у випадку переоцінки окремих видів активів, достатньо вказати категорії активів і зобов'язань, до яких застосовується кожна із баз оцінки [⁴²², с. 912].

В міжнародних бухгалтерських доктринах (IAS/IFRS, GAAP US) закладена можливість використання різноманітних баз оцінки при складанні фінансової звітності. Дана характеристики також стосується і національної доктрини, що підтверджує існування різних підходів до оцінки окремих об'єктів в національних П(С)БО. Основоположником такого підходу, що передбачає використання окремих базисів для здійснення оцінки в бухгалтерському обліку, був Х.П.Сендерс, який у 1967 р. захистив в Університеті Флорида дисертацію на тему "Вивчення різних базисів оцінки та їх вплив на періодичне вимірювання доходу" [⁴²³]. Про існування такого ж підходу до оцінки, що передбачає виділення чотирьох методів оцінки в бухгалтерському обліку, зазначає проф. А. Ріаі-Белькауі [⁴²⁴, с. 534]. Відмінність між запропонованими авторами методами полягає в тому, що метод поточних витрат, що використовувався Х.П. Сендерсом, в SFAC 5 був поділений на 2 методи – метод поточних витрат та метод поточної ринкової вартості. Вищенаведене дозволяє констатувати, що на сьогодні в міжнародній та національній доктринах бухгалтерського обліку використовується змішана модель оцінки. Найяскравішим прикладом чого є розробка SFAS 141 "Об'єднання підприємств", в коментарях до якого [⁴²⁵, с. iii] розробники зазначають, що результатом застосування цього стандарту є використання для оцінки активів та зобов'язань при об'єднанні підприємств суміші оцінок на основі історичних витрат та справедливої вартості.

Про існування моделі змішаної оцінки в останні роки також наголошують окремі зарубіжні та вітчизняні дослідники (М.І. Бондар [⁴²⁶, с. 175], С.Ф. Голов [⁴²⁷, с. 423], Л.А. Чайковська [⁴²⁸, с. 34]).

⁴²² The consolidated text of International Financial Reporting Standards (IFRSs®) including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations together with their accompanying documents as issued at 1 January 2009. – London: International Accounting Standards Board, 2009. – 2786 p.

⁴²³ Sanders H. A study of various measurement bases and their effect on periodic income determination / Howard Preston Sanders. A dissertation presented to the Graduate council of the University of Florida in partial fulfillment of the requirements for the degree of doctor of philosophy. – University of Florida, 1967. – 192 p.

⁴²⁴ Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. / A. Riahi-Belkaoui. – Thompson Learning, 2004. – 598 p.

⁴²⁵ Statement of Financial Accounting Standards No. 141 (revised 2007) Business Combinations. Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation. Financial Accounting Series. No. 299-A, 2007. – 344 p.

⁴²⁶ Бондар М.І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 13. – С. 169-177.

В сьогоденних умовах в IAS/IFRS, GAAP US та НСБО застосовується змішана модель оцінки, що передбачає використання набору оцінок залежно від виду активу та окремих ситуацій, де така оцінка застосовується. Такий змішаний підхід об'єктивно існує на практиці, а не лише описаний в теоретичних конструкціях окремих науковців.

В той же час, постійна зміна пропорції щодо ролі окремих видів облікових оцінок в загальній змішаній моделі окремі вчені вважають не свідченням її адаптивності та адекватності зростаючим запитам стейкхолдерів, а лише *ad hoc* гіпотезою, яка забезпечує вирішення окремих тимчасових проблем. Так, проф. Дж. Демські відмічає, що відповідь на запитання “Чому ми бачимо в бухгалтерському обліку суміш історичної та ринкових вартостей, що використовуються у фінансовій звітності?” є однією із найважливіших проблем, які мають бути вирішені сучасними вченими-бухгалтерами [⁴²⁹, с. 2].

2.4. Принцип превалювання сутності над формою

Перехідний період в розвитку бухгалтерського обліку в Україні зумовлює необхідність удосконалення його теоретичних основ, які мають відповідати умовам розвитку економіки. Одним з таких елементів є принцип превалювання сутності над формою, який дозволяє відокремити змістовні аспекти здійснених господарських операцій від засобів їх оформлення, і що вважається на сьогодні дослідниками одним із інструментів, ефективного використання якого дозволяє мінімізувати корпоративні зловживання шляхом зосередження на змістовних аспектах діяльності та забезпечити довгострокову життєздатність організацій.

У зв'язку з ускладненням економічних відносин та посиленням формальним аспектів господарської діяльності внаслідок обрання Україною курсу на євроінтеграцію проведення досліджень в даному напрямі потребує особливої уваги. Актуальність досліджень в цій сфері також підкреслюють китайські дослідники [⁴³⁰], які зазначають, що в світі економічної глобалізації та інноваційного суспільства принципи

⁴²⁷ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁴²⁸ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соиск. уч. степени д.э.н. по спец. 08.00.12. “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

⁴²⁹ Demski J. Is Accounting an Academic Discipline? American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session / J. Demski. – Washington: AAA, 2006. – 10 p.

⁴³⁰ Analysis of substance over form accounting principles applied in China // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.hi138.com/e/?i42227>.

бухгалтерського обліку, що безапеляційно використовуються інститутами-розробниками бухгалтерських стандартів, стануть темою гарячих дискусій. Ускладнення економічних явищ, набуття ними ще більш різноманітних форм, з позиції бухгалтерського обліку вимагають від нього необхідності відображення таких операцій та подій, які б наблизили облікову інформацію до об'єктивних економічних фактів базуючись не лише на їх юридичній формі, а відображаючи економічну сутність відносин.

Історія виникнення концепції превалювання сутності над формою та її застосування при розробці принципів бухгалтерського обліку. Аналіз літератури з бухгалтерського обліку дозволив встановити, що концепція превалювання сутності над формою не має таких глибоких традицій застосування в обліковій сфері, як інші бухгалтерські принципи, наприклад, консерватизм. Принцип превалювання сутності над формою не використовувався ні в працях першопроходьців подвійного бухгалтерського обліку (Л. Пачолі, В. Котруллі), ні в дослідженнях англо-американських дослідників кінця ХІХ-го – початку ХХ-го ст. Підтвердженням цієї тези також можуть бути результати аналізу принципів обліку, що виділялись представниками англо-американської школи, проведений проф. Я.В. Соколовим [431, с. 392]. Із виділених автором 24-х принципів жоден ні за сутністю, ні за назвою не схожий на принцип превалювання сутності над формою. Також дана концепція не була розкрита в Четвертій Директиві Ради ЄС (78/660/ЄЕС), випущеній у 1978 р., де розкривались інші принципи бухгалтерського обліку. Існування такої ситуації обґрунтовується особливостями формування та історичного розвитку концепції превалювання сутності над формою.

Як зазначає проф. Дж.Р. Едвардс [432, с. 214] концепція превалювання сутності над формою виникла наприкінці ХІХ-го ст. Вперше вона була фактично сформульована головою апеляційного суду С.Дж. Джесселом. Причиною необхідності формулювання концепції була невідповідність стандартної форми фінансових звітів та рахунків. З цього приводу він зазначав, що недостатньо щось помістити в певну форму, найбільш важливою є його сутність. Виходячи з цього проф. Дж.Р. Едвардс називає С.Дж. Джессела творцем концепції “сутності над формою”, як однієї із фундаментальних засад, що традиційно закладаються в основу практики складання фінансової звітності в Великобританії. Виникнення даної концепції у Великобританії

⁴³¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁴³² Edwards J.R. A history of financial accounting / J.R. Edwards. – Kent: Mackay Chapman plc., 1989. – 326 p.

призвело до більш обережного ставлення щодо форми представлення облікових даних та необхідності їх нормативного закріплення. Наприклад, Комітет Дейві у 1895 р. обґрунтувавши своє рішення принципом превалювання сутності над формою, відмовився від законодавчого встановлення форми балансу, виходячи з того, що характер бізнесу та специфіка окремих компаній визначили нездатність застосування такої форми на практиці [⁴³³, с. 215].

Як зазначає італійська дослідниця П. Пальєтті [⁴³⁴, с. 106] Ф. Беста у праці 1922 р. не називаючи самої концепції превалювання сутності над формою, згадував про необхідність її використання. Зокрема, він пише, що “де факто” ситуації повинні розглядатись в бухгалтерському обліку в пошуку вимірювання багатства фірми. Він погоджується, що хоча товари і належать на основі юридичних прав власнику, вони нічого не варті з позиції підприємства, якщо вони ніколи не перебувають у власності де факто. Вартість товарів стосується їх доступності та вільного використання, що завершується їх володінням. Останнє повинно вважатись повним тільки тоді, коли гарантується без будь-якого обмеження в часі [⁴³⁵, с. 96].

В США перші згадки про необхідність застосування концепції превалювання сутності над формою можна знайти в Положенні № 4 “Основні концепції і принципи фінансової звітності підприємств”, виданому у 1970 р. АРВ. До цього часу, незважаючи на значний рівень теоретизації бухгалтерського обліку в США та існування значної кількості праць з пропозиціями щодо удосконалення принципів та постулатів бухгалтерського обліку (А.Ч. Літлтон (1953 р.), М. Мунітц (1961 р.), Л. Спейсек (1961 р.), Е. Едвардс та Ф. Белл (1961 р.), Р. Стерлінг (1963 р.), Р. Маттессіч (1965 р.), П. Кіршер (1965 р.), Р. Чемберс (1965 р.), П. Грейді (1965 р.)) концепція превалювання сутності над формою не використовувалась. Як зазначає проф. Е. Хендріксен [⁴³⁶, с. 72], який був одним із членів комісії, яка розробляла вищенаведене Положення, до його складових, зокрема, до основних властивостей, все ж таки було включено превалювання сутності над формою. Надалі це положення, яким встановлювався поточний статус бухгалтерських принципів, розглядалось дослідниками як основна лінія, відштовхуючись від якої може бути вимірний

⁴³³ Edwards J.R. A history of financial accounting. / J.R. Edwards. – Kent: Mackay Chapman plc., 1989. – 326 p.

⁴³⁴ Paglietti P. Exploring the role of accounting history following the adoption of IFRS in Europe. The case of Italy / P. Paglietti // Spanish Journal of Accounting History. – 2009. – No. 11. – P. 83-115.

⁴³⁵ Paglietti P. Exploring the role of accounting history following the adoption of IFRS in Europe. The case of Italy / P. Paglietti // Spanish Journal of Accounting History. – 2009. – No. 11. – P. 83-115.

⁴³⁶ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

прогрес бухгалтерського обліку [437, с. 611]. Проте, такі твердження теж є достатньо суперечливими, оскільки за свідченнями Ф. Мейера (1976 р.), проведений ним аналіз професійної літератури показав, що відсутня жодна згадка про те, що превалювання сутності над формою інкорпороване до складу GAAP US [438, с. 80]. Тому, можливо принцип превалювання сутності над формою і використовувався вченими в процесі підготовки певних нормативних документів та проектів облікових стандартів, однак офіційне визнання того, що цей принцип покладений в основу розробки GAAP US, було відсутнє.

Превалювання сутності над формою та концепція правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення: історичний аналіз. Одночасно із концепцією превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку широкого використання набула концепція правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення (true and fair view / fair presentation). Стосовно їх співвідношення існують різноманітні підходи як на рівні міжнародних стандартів, так і в поглядах окремих дослідників.

Яскравим прикладом відсутності єдності у підходах дослідників став процес розробки МСФЗ для малих і середніх підприємств [439]. На зборах учасників з огляду бухгалтерських директив та МСФЗ для малих і середніх підприємств одна частина коментаторів погодилась із необхідністю застосування принципу превалювання сутності над формою як фундаментального для забезпечення правдивого і справедливого представлення, а інші – навпаки, виступили проти того, щоб робити ці принципи обов'язковими.

До 2010 р. в концептуальній основі МСФЗ концепція “правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення” існувала відокремлено від основоположних припущень та якісних характеристик фінансової звітності, хоча фізично – по тексту, розміщувалась у складі останніх, в параграфі 46: фінансові звіти часто характеризують як висвітлення правдивого і справедливого подання або відображення фінансового стану, результатів діяльності та змін у фінансовому стані підприємства. В той же час превалювання сутності над формою було

⁴³⁷ The Role of the American Accounting Association in the Development of Accounting Principles // The Accounting Review. – 1971. – Vol. 46, No. 3. – P. 609-616.

⁴³⁸ Meyer Ph.E. A Framework for Understanding “Substance over Form” in Accounting / Ph.E. Meyer // The Accounting Review. – 1976. – Vol. 51, No. 1. – P. 80-89.

⁴³⁹ Протокол собрания участников по обзору бухгалтерских директив и МСФО для малых и средних предприятий (МСП). – Брюссель. – 25 мая 2010 г. // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://sau.odessa.ua/newsefaa.shtml>

однією зі складових надійності, як якісної характеристики фінансової звітності [440].

У конвергованій концептуальній основі IAS/IFRS та GAAP US 2010 р. два даних поняття були виключені з її складу. Зокрема, як відмічали представники IASB, це обґрунтовувалось наступними причинами. Превалювання сутності над формою не є окремим компонентом правдивого подання, оскільки це було б зайвим. Правдиве подання означає, що фінансова інформація являє собою сутність економічного явища, а не просто представляє її правову форму. Представлення правової форми, що відрізняється від економічної сутності основного економічного явища, не могло призвести до правдивого подання [441, с. 60]. Правдивий та чесний вигляд або чесне представлення є бажаною характеристикою фінансової інформації, однак вона є іншим словом для опису інформації, яка має якісні характеристики релевантності та вірогідності репрезентації, посилені порівняльністю, перевірюваністю, своєчасності та зрозумілістю [442, с. 64]. Однак, в результаті змін, внесених до складу конвергованої концептуальної основи у березні 2018 р., поняття превалювання сутності над формою було знову визначено як один з елементів правдивого подання. Зокрема, в п. 2.12 зазначається, що правдиве подання означає представлення сутності економічного явища замість представлення лише його правової форми [443].

Незважаючи на відсутність концепції справедливого і правдивого погляду в конвергованій концептуальній основі, вона на сьогодні активно використовується як в наукових працях дослідників, так і в нормативних актах окремих країн, наприклад, Великобританії. Зокрема, у 2014 р. Радою з фінансового обліку (FRC) було опублікований спеціальний документ [444], в якому обґрунтовувалась принципова важливість даної концепції як для МСФЗ, так і для GAAP UK.

Сам термін “правдивий і справедливий погляд” був впроваджений в Британське законодавство у 1948 р. в “Акті про компанії”, який хоча не включав визначення того, що розумілось під правдивим і справедливим поглядом. Окрім того, в подальшому в законодавстві

⁴⁴⁰ The consolidated text of International Financial Reporting Standards (IFRSs®) including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations together with their accompanying documents as issued at 1 January 2009. – London: International Accounting Standards Board, 2009. – 2786 p.

⁴⁴¹ The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. – London: IFRS Foundation, 2010. – 66 p.

⁴⁴² The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. – London: IFRS Foundation, 2010. – 66 p.

⁴⁴³ Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>

⁴⁴⁴ True and Fair. – London: Financial Reporting Council, 2014. – 4 p.

також не було запропоновано однозначної дефініції цього поняття [445]. Існує два підходи стосовно співвідношення між концепціями превалювання сутності над формою та концепцією правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення (КПСП / СП):

За першим підходом – це відмінні концепції, підтвердженням чого є включення першої до складу конвергованої концептуальної основи у 2018 р., а другої – ні. Хоча виходячи із того, що КПСП / СП на думку деяких дослідників [446, с. 138] є основою ідеології МСФЗ, на відміну від GAAP US, можна говорити, що перша концепція забезпечує реалізацію другої. Такий підхід історично виник першим, про що свідчать дослідження проф. Г. Макдональда. Він зазначає, що Е. Стемп ввів термін “уникнення стандартів”, під яким він розумів угоди, здійснені таким чином, щоб обійти вимоги деяких стандартів бухгалтерського обліку чи взагалі змінити інформацію, що надається фінансовою звітністю. Цей підхід не передбачав прийняття концепції сутності над формою як твердження стосовно правдивого і справедливого погляду, він використовувався для розуміння того, що звітність була складена на основі загальноновизнаних характеристик бухгалтерського обліку [447, с. 89].

Проведений історичний аналіз розвитку застосування концепції превалювання сутності над формою також свідчить, що вона виникла незалежно від КПСП / СП, а її основним призначенням було вирішення конкретних завдань – встановлення підстав для відображення в обліку економічної сторони господарських операцій, що не відповідають юридично встановленим положенням.

На сьогодні також існують погляди дослідників стосовно окремого розуміння концепції превалювання сутності над формою та КПСП / СП. Наприклад, Б. Беннет та М. Бредбері відмічають, що більш принципо-орієнтовані стандарти потребують реалізації професійного судження як на рівні операцій (превалювання сутності над формою), так і на рівні фінансової звітності (правдивий і справедливий погляд) [448, с. 189]. Таким чином автори, розмежовуючи концепцію превалювання сутності над формою та КПСП / СП на двох окремих рівнях, не вважають жодну із концепцій складовою іншої концепції.

⁴⁴⁵ Amat O. The struggle against creative accounting: is “true and fair view” part of the problem or part of the solution? / O. Amat, J. Blake, E. Oliveras // Електронний ресурс. Режим доступу: www.oriolamat.cat/articleseng.html.

⁴⁴⁶ Alexander D. A True and fair view of the principles. Rules debate / D. Alexander, E. Jermakowicz // Abacus. – 2006. – Vol. 42, No. 2. – P. 132-164.

⁴⁴⁷ Macdonald G. Accounts, accounting and accountability: essays in memory of Peter Bird / G. Macdonald, B.A. Rutherford, P.A. Bird. – London: The institute of chartered accountants of England and Wales, 1989. – P. 81-92.

⁴⁴⁸ Bennett B. Rules, principles and judgments in standards / B. Bennett, M. Bradbury, H. Prangnell // Abacus. – 2006. – Vol. 42, No. 2. – P. 189-204.

Австралійським дослідником Н. Кірком було проведено статистичний аналіз поглядів аудиторів, директорів та власників акцій підприємств стосовно розуміння поняття “правдивий і справедливий погляд” у співвідношенні із поняттям “превалювання сутності над формою”. В результаті автором було встановлено, що лише декілька респондентів асоціювали між собою ці поняття [449, с. 233]. Це свідчить про те, що на рівні користувачів бухгалтерської інформації майже відсутні асоціації між цими двома концепціями, тобто на рівні бухгалтерської практики відсутні приклади, які б дозволяли встановити їх взаємозалежність.

За другим підходом концепція превалювання сутності над формою є складовою КПСП / СП, якого дотримуються представники Ради з фінансового обліку (Великобританія). Вони вважають, що правдивість і справедливість в облікових стандартах забезпечується за рахунок дотримання принципів обачності та превалювання сутності над формою [450, с. 2-3]. Про необхідність застосування такого підходу також зазначають окремі вітчизняні та зарубіжні дослідники. Наприклад, проф. Я.В. Соколов та С.М. Бичкова відмічають, що в нашу практику ввійшла західна концепція “true and fair view” – достовірний і добросовісний погляд. Ця концепція, як вважає більшість наших зарубіжних колег, визначає ідею пріоритету сутності над формою [451, с. 73], вони є взаємопов’язаними, однак не підміняють одна одну [452, с. 174]. Подібної позиції також дотримуються Дж.А. Гонсало, Е. Кастро та Ф. Габас, які інтерпретують концепцію правдивого і справедливого погляду як вимогу “превалювання сутності над формою”, що підкреслює корисність фінансової інформації для користувачів [453].

Проф. Д. Александер та проф. К. Ноубс відмічають, що Великобританія внесла “справедливе і правдиве представлення”, що було удосконалено американським “превалюванням сутності над формою” [454, с. 62]. Тобто, одна із концепцій забезпечила розвиток іншої. Однак із авторами не можна повністю погодитись, оскільки як показує наведений вище аналіз виникнення концепції превалювання

⁴⁴⁹ Kirk N. Perceptions of true and fair view / N. Kirk // Abacus. – 2006. – Vol. 42, No. 2. – P. 205-235.

⁴⁵⁰ True and Fair. – London: Financial Reporting Council, 2014. – 4 p.

⁴⁵¹ Соколов Я.В. О приоритете содержания перед формой: проблемы учета / Я.В. Соколов, С.М. Бичкова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 1. – С. 72-75.

⁴⁵² Генералова Н.В. Преобладание сущности над формой / Н.В. Генералова // Финансы и бизнес. – 2011. – № 7. – С. 170-184.

⁴⁵³ Amat O. The struggle against creative accounting: is “true and fair view” part of the problem or part of the solution? / O. Amat, J. Blake, E. Oliveras // Електронний ресурс. Режим доступу: www.oriolamat.cat/articleseng.html.

⁴⁵⁴ Alexander D. Financial accounting: an international introduction / D. Alexander, C. Nobes. – Harlow: “Prentice Hall”, 2007. – 478 p.

сутності над формою, вона не має американського походження, а має суто британські корені.

Для вирішення проблеми креативного обліку в Іспанії О. Аамат пропонує спільно уряду та професійним організаціям розробити концепцію правдивого і справедливого погляду. Одним із факторів необхідності такої розробки є зменшення можливостей креативного обліку внаслідок штучних угод, регулювання обліку повинно заохочувати інтерпретацію правдивого і справедливого погляду як превалювання сутності над формою [455]. Тобто автор також бачить нерозривний зв'язок між концепцією превалювання сутності над формою та КПСП / СП, де перша концепція виступає основою розвитку другої. Проф. Дж. Котарі та Е. Бароне також відмічають, що відображення в обліку операцій з фінансової оренди є прикладом застосування принципу превалювання сутності над формою для відображення правдивого і справедливого погляду в фінансовій звітності [456, с. 219].

Аналіз поглядів вищенаведених авторів (Д. Александер, О. Аамат, Е. Бароне, С.М. Бичкова, Ф. Габас, Н.В. Генералова Дж.А. Гонсало, Е. Кастро, Дж. Котарі, Р. Кірк, Р. Ліч, К. Ноубс, Я.В. Соколов) дозволяє встановити, що на сьогодні більшість дослідників встановлює існування взаємозв'язку між концепцією превалювання сутності над формою та КПСП / СП. Де безпосередньо КПСП / СП є основною метою або причиною, чого саме в бухгалтерському обліку використовується концепція превалювання сутності над формою. Останні зміни щодо структури якісних характеристик корисної фінансової інформації свідчать, наведені в конвергованій концептуальній основі IAS/IFRS та GAAP US 2018 р. свідчать про обрання першого варіанту, за яким концепція превалювання сутності над формою розглядається відокремлено від КПСП / СП, оскільки поняття превалювання сутності над формою виділяється як один з елементів правдивого подання, а про КПСП / СП в ній відсутня будь-яка згадка.

Критика застосування концепції превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку. Перші спроби впровадження принципу превалювання сутності над формою в бухгалтерське законодавство супроводжувались жорсткою критикою, яскравим прикладом чого була батьківщина виникнення принципу – Великобританія. Так, у 1985 р. Інститутом дипломованих бухгалтерів

⁴⁵⁵ Amat O. The struggle against creative accounting: is “true and fair view” part of the problem or part of the solution? / O. Amat, J. Blake, E. Oliveras // Електронний ресурс. Режим доступу: www.oriolamat.cat/articleseng.html.

⁴⁵⁶ Kothari J. Financial accounting: an international approach / J. Kothari, E. Barone. – Harlow: Pearson Education, 2006. – 409 p.

Англії та Уельсу в Технічному релізі 603 зазначалось, що в обліку слід відображати сутність заходів, що є превалюючою відносно їх юридичної форми. Причиною впровадження такої норми була атака на заходи підприємств, які уникали консолідації звітності шляхом маніпулювання юридичною формою. Такі дії Інституту були “осуджені” Законодавчою спільнотою, яка фактично виступала розробником юридичної форми, та, на їх думку, надавала прозорі рекомендації для ведення обліку ніж суб’єктивну оцінку. З точки зору представників Законодавчої спільноти концепція превалювання сутності над формою була небезпечною та небажаною.

У 1986 р. Законодавча спільнота випустила документ під назвою “Забалансове фінансування та прикрашення вікон” в якому зазначалось, що впевненість в превалюванні сутності над формою може внести набагато більше суб’єктивності в підготовку звітності [⁴⁵⁷, с. 12]. Однак, у 1988 р. Комітет з бухгалтерських стандартів випустив Проект Стандарту 42 “Облік операцій спеціального призначення”, де було запропоновано загальний підхід, що базувався на необхідності застосування для обліку таких операцій принципу превалювання сутності над формою. Це обґрунтовувалось, з одного боку, практичною неможливістю розробки значної кількості деталізованих правил в умовах значних змін умов ведення бізнесу, а з іншого – здатністю такого підходу забезпечити правдивий і справедливий погляд на фінансову звітність для її користувачів.

З часом концепція превалювання сутності над формою була визнана пріоритетною, а з проголошенням орієнтації бухгалтерського обліку на забезпечення правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення будь-яка його критика з боку розробників законодавства припинилась. Незважаючи на поширеність принципу превалювання сутності над формою в міжнародних та національних моделях обліку, існуючі значні теоретичні напрацювання щодо його застосування та припинення дискусій із законодавцями, в наш час значна кількість дослідників (К. Вілан, С.Ф. Голов, Г. Макдональд, Д.В. Луговской, Д. Макбарнет, В.Є. Мілова, Ю.Н. Молодцова, Є.В. Оломська, А.В. Рабошук, Ж. Рішар) все ж таки зазначають про необхідність його виключення зі складу бухгалтерських принципів та вказують на недоліки і неможливість його застосування в бухгалтерському обліку. Всіх таких дослідників, що критикують застосування принципу превалювання сутності над формою, можна поділити на три групи.

⁴⁵⁷ Pendlebury M. Company accounts: analysis, interpretation, understanding / M. Pendlebury, R. Groves. – London: Routledge, 1990. – 280 p.

До першої групи віднесено дослідників, що пропонують перенести дану концепцію зі складу принципів до складу інших теоретичних конструкцій. Наприклад, А.В. Рабошук пропонувала виключити принцип превалювання сутності над формою зі складу принципів, наведених у ст. 4 ЗУПБОФЗУ [458, с. 8]. Д.В. Луговской, О.В. Оломська та Ю.Н. Молодцова також наголошують, що переважання економічного над юридичним, так само як і сутність над формою (або навпаки) є неможливим, тому вимогу “пріоритету” доречно і доцільно замінити поняттям “відповідності”, а даний обліковий принцип перевести з категорії вимог в ранг допущень [459, с. 31]. Виходячи із наведених поглядів авторів одразу виникає запитання, а до чого ж призведе для цієї концепції зміна статусу принципу? Як зазначають дослідники допущення відрізняється тим, що допускає існування протилежної ситуації, яка при цьому визнається винятком із загального правила і має бути розкрита і обґрунтована в поясненнях до фінансової звітності [460, с. 37]. Однак, в даному випадку автори розглядають можливість використання принципу лише на рівні професійного судження та не враховують того, що основною метою його застосування є забезпечення правдивого і справедливого погляду / представлення фінансової звітності, внаслідок чого запропоновані зміни не забезпечать піднесення бухгалтерського обліку на новий якісний рівень.

До другої групи віднесено дослідників, що критикують принцип на основі наведення конкретних прикладів, які свідчать про те, що принцип превалювання сутності над формою не застосовується на практиці. Наприклад, В.Є. Мілова [461, с. 10] зазначає про необхідність виключення принципу превалювання сутності над формою зі складу російського ПБО 1 через його суперечність методології обліку фінансових вкладень, тому для його наближення з МСФЗ автор пропонує відмовитись від цього принципу.

Проф. С.Ф. Голов зазначає, що превалювання сутності над формою недоречно під час підготовки звітності за уніфікованими правилами. Це стосується, насамперед, податкової звітності. В таких

⁴⁵⁸ Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект. Автореф. дис. на здоб. наук. ступеня к.е.н. по спец 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / А.В. Рабошук. – К., 2006. – 24 с.

⁴⁵⁹ Луговской Д.В. Приоритет экономического содержания над правовой формой / Д.В. Луговской, Е.В. Оломская, Ю.Н. Молодцова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 5 (101). – С. 31-37.

⁴⁶⁰ Луговской Д.В. Приоритет экономического содержания над правовой формой / Д.В. Луговской, Е.В. Оломская, Ю.Н. Молодцова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 5 (101). – С. 31-37.

⁴⁶¹ Мілова В.Е. Учет финансовых инструментов. Автореф. дис. ... на соиск. уч. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / В.Е. Мілова. – Москва, 2008. – 23 с.

випадках застосовують принцип превалювання форми над сутністю [462, с. 423]. Тому автор пропонує перейменувати цей принцип на принцип превалювання сутності над формою або форми над сутністю [463, с. 427]. Проф. Ж. Рішар критикує конкретний приклад застосування принципу превалювання сутності над формою відносно операцій з фінансовою орендою. На його думку майно, що знаходиться у володінні, але не у власності підприємства, повинно враховуватись поза балансом, а не на балансі, як це визначає принцип [464, с. 156]. Критика такого характеру свідчить не стільки про проблеми невідповідності принципу превалювання сутності над формою вимогам часу або про його недієвість, а стільки про невідповідність бухгалтерського законодавства принципам, що задекларовані НСБО. Тому результатом виявлення таких контрприкладів має бути удосконалення національного законодавства в частині таких випадків, а не зміна чи ліквідація самого принципу, оскільки його ліквідація чи усунення руйнує цілісність системи чинних бухгалтерських принципів та передбачає необхідність зміни тих складових бухгалтерського законодавства, що базуються на цьому принципі.

Підтвердженням обраної нами позиції, що полягає у необхідності збереження у складі бухгалтерського обліку принципу превалювання сутності над формою, є негативні випадки незастосування цього принципу в діяльності підприємств, що призводило до краху всесвітньо відомих компаній та значних втрат їх акціонерів. Одним із таких найвідоміших прикладів є історія з “Alza Pharmaceuticals Corporation”. Ця американська корпорація, зловживаючи юридичною формою правил консолідації, що регламентували облік в США, протягом 1993-2000 рр. приховувала свої витрати на дослідження і розробки у своїх дочірніх підприємствах “EBC” та “Crescendo”, таким чином збільшуючи свій прибуток в фінансовій звітності. Як зазначають Т.Л. Маккой та М.А. Хоскінс [465, с. 38] за цей період відображений “Alza Pharmaceuticals Corporation” у звітності чистий дохід складав 430,1 млн. дол., однак після елімінації всіх витрат дочірніх компаній, авторами було встановлено, що чистий дохід мав складати лише 118,5 млн. дол., що більше ніж в 3,5 рази перевищує відображену в звітності суму.

⁴⁶² Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁴⁶³ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

⁴⁶⁴ Соколов Я.В. Уроки французской бухгалтерии. Послесловие. / Ж. Ришар. Пер с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

⁴⁶⁵ McCoy T.L. Alza Corporation: an illustration of form over substance / T. McCoy, M. Hoskins // Journal of accounting, Ethics & Public Policy. – 2006. – Vol. 6, No. 1. – P. 32-48.

Третя група дослідників критикує логіку та сутність застосування принципу. Так, на думку проф. Г. Макдональда [⁴⁶⁶, с. 90-91] для цілей бухгалтерського обліку дуже складно обґрунтувати загальні переваги економічної сутності, оскільки не зрозуміло, що в кожній ситуації слід під нею розуміти. Капіталістична економіка залежить від того, наскільки чітко визначаються виключні юридичні права. Здатність ігнорувати це у певних невизначених обставинах для відображення правдивої економічної сутності не вирішує проблему. В кращому випадку ця проблема представляється в іншому образі – у визначенні економічної сутності. В гіршому випадку – це відкриває можливість внаслідок існуючої неузгодженості у розроблених стандартах їх уникати. В результаті автор [⁴⁶⁷, с. 91] приходиться до висновку, що вирішення окремих проблем бухгалтерського обліку не потребує використання в якості панацеї концепції економічної сутності. Все що для цього потрібно – це зміни в бухгалтерських правилах, що виступають юридичною формою.

Проф. Г. Макдоналд розкриває основну “слабкість” принципу превалювання сутності над формою, що полягає у встановленні справжньої економічної сутності операцій та подій. Зокрема, встановлення того, яким чином і хто повинен це робити? Однак в той же час автор розглядає можливість використання принципу лише на рівні розробки бухгалтерського законодавства, не враховуючи рівень професійного судження бухгалтера. А в цьому випадку, в умовах існування альтернатив в бухгалтерській методології, аргументи автора стосовно того, що принцип превалювання сутності над формою не вирішує проблем бухгалтерського обліку, є непереконливими.

Д. Макбарнет та К. Вілан доводять, що спроби “боротьби” із “креативним узгодженням” на основі загальних правил, наприклад, таких як превалювання сутності над формою, збільшують обмеження контролю і можуть потребувати повернутись до специфічних правил регулювання обліку. Це також означає, що загальноприйняті принципи, передбачені в концептуальній основі, ніколи не будуть достатньою підставою для контролю бухгалтерської практики. Між загальними принципами і деталізованими інструкціями існує відкритий “інтерпретативний” простір, в якому завжди може бути застосований креативний підхід до застосування принципів у конкретному випадку. Неможливість усунення креативності обліку передбачає одночасно

⁴⁶⁶ Macdonald G. Accounts, accounting and accountability: essays in memory of Peter Bird / G. Macdonald, B.A. Rutherford, P.A. Bird. – London: The institute of chartered accountants of England and Wales, 1989. – P. 81-92.

⁴⁶⁷ Macdonald G. Accounts, accounting and accountability: essays in memory of Peter Bird / G. Macdonald, B.A. Rutherford, P.A. Bird. – London: The institute of chartered accountants of England and Wales, 1989. – P. 81-92.

здатність бути введеним в оману користувачам бухгалтерської інформації [468, с. 582]. Подібного підходу також дотримуються Д.В. Луговской, О.В. Оломська та Ю.Н. Молодцова, які відмічають, що принцип пріоритету сутності над формою мимоволі може стати інструментом вирішення обліково-фінансових завдань і інтересів окремих груп користувачів фінансової звітності (на жаль, тому є немало прикладів) [469, с. 35].

Проф. В. Шуетце [470, с. 196], дотримуючись такої ж позиції, взагалі пише, що дотримуючись принципу превалювання сутності над формою ми будемо мати анархію в фінансовому обліку та звітності. Оскільки превалювання сутності над формою є настільки неоднозначним принципом, що використання такого загального правила замість чітких стандартів або інструкцій зробить фінансову звітність дуже індивідуалізованою. Однак, О. Аамат, Дж. Блейк та Е. Оліверас зазначають, що застосування принципу превалювання сутності над формою дозволило б значно обмежити використання технік креативного обліку, зокрема, в частині штучних операцій, які слід обліковувати як одне ціле [471, с. 8].

Повну протилежність в поглядах дослідників в даному випадку можна пояснити тим, що Д. Макбарнет та К. Вілан, Д.В. Луговской, О.В. Оломська, Ю.Н. Молодцова, В. Шуетце розглядають застосування принципу превалювання сутності над формою в цілому відносно юридичного законодавства, що дійсно, фактично унеможливило здійснення контролю в просторі здійснених бухгалтером інтерпретацій. О. Аамат, Дж. Блейк та Е. Оліверас розглядають застосування принципу на рівні професійного бухгалтерського судження, де цей принцип виступає інструментів, що може обмежити креативність суб'єктів організації обліку.

Висновки до розділу 2

1. Аналіз поглядів дослідників на причини виникнення принципу обачності (консерватизму) дозволив встановити, що не існує конкретного автора, якого можна вважати його розробником.

⁴⁶⁸ McBarnet D. The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control / D. McBarnet, C. Whelan // *The Modern Law Review*. – 1991. – № 6. – P. 848-873.

⁴⁶⁹ Луговской Д.В. Приоритет экономического содержания над правовой формой / Д.В. Луговской, Е.В. Оломская, Ю.Н. Молодцова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2007. – № 5(101). – С. 31-37.

⁴⁷⁰ Schuetze W. Mark-to-market accounting: “true north” in financial reporting / W.P. Schuetze, P.W. Wolnizer. – London: Routledge, 2004 – 326 с.

⁴⁷¹ Amat O. The struggle against creative accounting: is “true and fair view” part of the problem or part of the solution? / O. Amat, J. Blake, E. Oliveras // *Електронний ресурс*. Режим доступу: www.oriolamat.cat/articleseng.html.

Впровадження концепції консерватизму в законодавство окремих країн було викликано різноманітними причинами (соціальними, економічними, юридичними, психологічними, політичними, кримінальними тощо). Незалежно від способів регулювання обліку, з 1970-х рр. бухгалтерський облік став ще більш консервативним, однак способи реалізації консерватизму були різними. В умовах директивної НСБО консерватизм реалізовувався через встановлені вищим керівництвом правила, а в умовах ринкової НСБО – переважно через виділення окремого принципу, якого слід було дотримуватись при здійсненні професійного судження. Проведений історичний аналіз дозволив виявити три хвилі досліджень в сфері облікового консерватизму: 1) Дослідження теоретичних аспектів концепції консерватизму в бухгалтерському обліку; 2) Розробка концептуальних моделей прийняття рішень на основі даних бухгалтерського обліку в умовах застосування концепції консерватизму; 3) Удосконалення існуючих та розробка нових моделей оцінки вартості фірми на основі бухгалтерських даних в умовах застосування облікового консерватизму. Враховуючи суб'єктивність застосування принципу консерватизму, а також можливість здійснення бухгалтерських маніпуляцій за його допомогою, його впровадження в систему облікових стандартів значною мірою залежить від рівня політичної кон'юнктури, а також ступеню розвитку “антиконсервативних” облікових практик. В періоди активного використання оцінки за ринковою вартістю в обліку принципу обачності (консерватизму) відводиться другорядна роль, однак коли оцінка на основі використання ринкового підходу призводить до зловживань або навіть до кризи всієї облікової системи, регулятори поступово повертаються до використання облікового консерватизму.

2. Принцип безперервності в бухгалтерському обліку визначає пріоритетність (норму) оцінки під час безперервної діяльності. Незважаючи на відсутність його конкретного винахідника автори переконливо визначають, що він був теоретично обґрунтований на початку 1860-х рр. представниками європейської облікової школи. Активному використанню даного принципу в світі сприяло його включення у 1884 р. до складу німецького закону “Про акціонерні товариства”, що поступово сформувало новий підхід до здійснення облікового оцінювання за історичною вартістю. Починаючи з 1960-х рр. застосування принципу безперервності в системі обліку піддається критиці з боку дослідників за наступними напрямками: 1) Сутність та логіка застосування принципу; 2) Суперечність з іншими принципами бухгалтерського обліку.

3. Принцип історичної вартості використовується в бухгалтерському обліку з моменту виникнення системи обліку на основі подвійного запису. Враховуючи його неможливість забезпечити відображення реальної вартості підприємств в окремі історичні періоди відбувається його заміна або доповнення (у випадку використання змішаної моделі оцінювання) шляхом використання інших видів облікових оцінок (неісторичних). Однак, в моменти виникнення облікових криз, викликаних об'єктивними (інфляційні розриви) та суб'єктивними (корпоративні скандали, пов'язані з бухгалтерським опортунізмом) процесами відбувається повернення до необхідності його застосування, як і принципу консерватизму, зокрема, шляхом впровадження змішаної моделі оцінювання. До основних напрямів використання принципу історичної вартості в системі обліку можуть бути віднесені: 1) Неможливість відображення реальної вартості підприємства в умовах зміни цінкових рівнів; 2) Недостовірність оцінки вартості окремих видів активів; 3) Суперечність з іншими принципами бухгалтерського обліку; 4) Суперечність з релігійними канонами Ісламу.

4. Принцип превалювання сутності над формою у порівнянні з іншими обліковими принципами має найменш тривалу практику використання, оскільки він був винайдений С.Дж. Джесселом наприкінці ХІХ-го ст. у Великобританії, що здійснило значний вплив на облікову практику в країнах, що входили до складу Британської імперії. При цьому його застосування не набуло значного поширення в США, внаслідок чого йому не приділялась достатня увага американськими вченими. Починаючи з 1980-х рр. застосування принципу превалювання сутності над формою в системі обліку піддається критиці з боку дослідників за наступними напрямками: 1) Невизнання його як принципу бухгалтерського обліку; 2) Невідповідність сутності окремих видів господарських операцій; 3) Логіка та сутність застосування принципу.

РОЗДІЛ 3.

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТА МЕТОДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Облік в умовах здійснення військових дій

Розвиток бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки та як практичної діяльності напряму залежить від дій та подій, що виникають в його зовнішньому середовищі. Фактори зовнішнього середовища з одного боку розглядаються як об'єкти бухгалтерського відображення (наприклад, зміни валютного курсу або вартості цінних паперів на ринку капіталу), а з іншого боку є причиною необхідності трансформації теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку. Одним із таких факторів слід вважати здійснення військових дій, які впливають на більшість процесів, що відбуваються в суспільстві, зокрема, внаслідок виникнення яких відбувається порушення традиційних підходів до ведення господарської діяльності підприємств, що значно впливає як на об'єкти бухгалтерського відображення, так і на порядок організації обліку на самих підприємствах.

Традиційно питання розвитку бухгалтерського обліку в умовах військових дій в пострадянських країнах пов'язують з Другою світовою війною. В той же час, дана тема досить широко висвітлюється в світовій літературі з бухгалтерського обліку як на прикладі конкретних воєн, так і шляхом пошуку спільних рис щодо трансформації облікової системи в умовах виникнення військових конфліктів.

Якщо в цілому розглядати війну як окремий фактор зовнішнього середовища національної системи бухгалтерського обліку, то можна констатувати, що в такі складні для країни періоди часу вчені не приділяють належної уваги розвитку бухгалтерського обліку, тому облікова система зазвичай або залишається в існуючому стані без прогресивних змін, або навпаки, частково деградує шляхом свого поступового спрощення з метою виконання тих завдань, що висувуються до неї користувачами та продиктовані умовами військового часу.

В результаті проведеного аналізу наукових публікацій можна виділити наступні напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах здійснення військових дій (рис. 3.1).

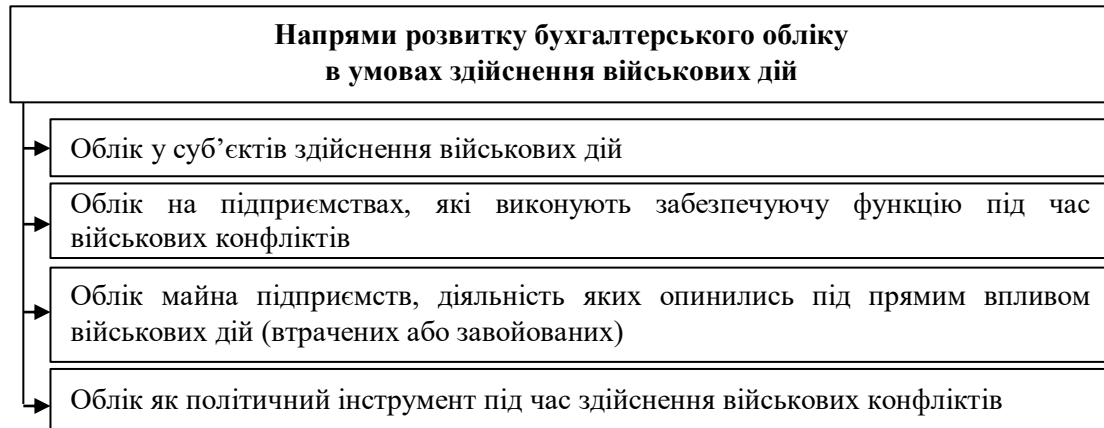


Рис. 3.1. Напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах здійснення військових дій

Облік у суб'єктів здійснення військових дій (військових частинах та підрозділах). Під час війни обліково-фінансовий апарат військових частин, як державних структур, функціонує в надзвичайно складних фізичних умовах, що в багатьох випадках не дозволяє забезпечити повноцінну реалізацію основних облікових функцій і призводить до необхідності спрощення бухгалтерського обліку та налаштування до існуючих умов. Зміна форми ведення обліку в сторону її спрощення зазвичай продиктована намаганням забезпечення оперативності та достовірності облікової інформації, що значно шкодить її релевантності.

Необхідність зміни існуючих правил ведення обліку під час військових дій передбачалась навіть в документах з регулювання обліку у військових частинах, що публікувались у мирний час. Так, в “Положенні про управління господарством в окремих частинах військ” 1904 р. [472, с. 32] відмічається про можливість здійснення відступів від традиційної практики складання звітності в умовах воєнного часу. Зокрема, дозволялось: 1) Пролонгувати час звітування про одержані скарбничим кошти; 2) Реалізовувати облікову політику завідувачу господарством без згоди командира полку але на суму, не більше ніж 1 тис. рублів; 3) Збільшувати обсяги виданих авансів на розсуд командира полку. Таким чином, відмінності у веденні обліку в мирний та військовий час полягали в можливості незначно трансформувати існуючу облікову практику у зв'язку з виникненням ускладнень в комунікаціях між суб'єктом ведення обліку (завідувачем господарства) та особою, відповідальною за його організацію (командиром полку).

⁴⁷² Защук И. Положение об управлении хозяйством в отдельных частях войск. 2-е изд. / И. Защук. – Варшава: Типография окружного штаба, 1904. – 192 с.

Безпосередньо під час військових дій здійснюються більш кардинальні зміни в обліковій системі. Як відмічали С.С. Ведерников та Е.К. Розенберг, пояснюючи особливості організації бухгалтерського обліку під час Другої світової війни, специфічні умови фінансової діяльності військових частин в діючій армії потребують внесення деяких змін в практику фінансового обліку та звітності військ. Практика перших же місяців війни показала, що застосовувані в мирний час форми фінансового обліку у військових частинах виявилися надмірно деталізованими і технічно не пристосованими до умов воєнного часу. З метою спрощення та уніфікації фінансового обліку основні облікові регістри по фінансовому господарству військової частини, що застосовувалися в мирний час, були піддані перебудові стосовно сформованих умов [473]. Одним із таких важливих і кардинальних рішень стало введення спеціального облікового регістру – контрольної книжки, що мало подолати проблему відсутності у військових частинах своїх поточних рахунків та необхідність оприбуткування ними відпущених їм грошових коштів і облігацій державних позик. Іншим прикладом спрощення облікових процедур було введення у серпні 1941 р. простої стандартної форми грошової книги, яка замінила грошовий журнал та книгу грошових особових рахунків. Окрім зручності в веденні даної книги її формат також був пристосований під польову сумку, яка використовувалась рахівниками військових частин для її зберігання, що в цілому покращувало процес підготовки звітності військовими частинами в умовах військових дій.

Також одним із наслідків війни є зростання частки жінок у складі бухгалтерських служб у суб'єктів її здійснення та в цілому на підприємствах, що було особливо відчутним в ті часи, коли всі придатні для війни чоловіки призивались в армію, а сам процес її ведення потребував витрачання значних обсягів людських ресурсів як на передовій, так і в тилу. Зокрема, Дж. Блек [474, с. 205], дослідивши роль жінок в діяльності Британського військового відділу оплати праці під час Першої світової війни, а також проаналізувавши особливості історичного розвитку облікової професії, підтвердив, що широке залучення жінок до виконання облікових процедур є прикладом протофемінізації британського рахунковедення. В цілому даний факт можна вважати основною причиною зростання кількості жінок-бухгалтерів в

⁴⁷³ Ведерников С.С. Курс бухгалтерского учета для подготовки счетоводов / С.С. Ведерников, Э.К. Розенберг. 2-е изд. – Л.: Тип. им. Володарского, 1947. – 309 с.

⁴⁷⁴ Black J. War, Women and Accounting: Female Staff in the UK Army Pay Department Offices, 1914–1920 / J. Black // Accounting, Business & Financial History. – 2006. – Vol. 16, No. 2. – P. 195-218.

післявоєнні роки і в СРСР, де цей показник у 1985 році досяг 89% [475, с. 416].

Система обліку на підприємствах, які виконують забезпечуючу функцію під час військових конфліктів, також зазвичай виступає об'єктом змін, що продиктовано необхідністю трансформації системи управління підприємствами в умовах війни. Рівень глибини таких змін залежить від особливостей військового конфлікту, зокрема, від рівня його впливу на економіку країни.

Якщо це локальний конфлікт, який не вносить значних змін в функціонування національної економіки, то національна облікова система також не зазнає значних змін. При цьому можуть виникати деякі зміни в існуючих методиках бухгалтерського обліку, що пов'язані з діяльністю підприємств, які забезпечують функціонування армії. Так, Ж. Воллмерс, В. Антонеллі, Р. Далессіо та Р. Россі [476] наводять приклади змін в методиці управлінського обліку витрат в італійських промислових групах, які намагаються одержати цінові переваги для подальшої участі в тендерах та аукціонах, що проводились Військовим Міністерством та Міністерством Амуніції Італії під час Першої світової війни. Іншим прикладом таких змін, які впливають на методику обліку підприємств, що займаються підготовкою до військових дій, є публікація у 1942 році в США Комітетом з облікових процедур ARB 13 "Облік спеціальних резервів, що виникають після війни" [477]. В даному документі розкриваються особливості облікового відображення та подальшого використання резервів, які вже створені та можуть створюватися підприємствами, що здійснюють виробництво у військових цілях або істотно страждають в результаті здійснення військових дій.

Якщо ж військовий конфлікт змінює базові засади функціонування національної економіки, набуваючи для конкретної країни всеохоплюючих масштабів (наприклад, набуваючи статусу вітчизняної війни) і змушуючи переходити до моделі управління підприємствами з врахуванням потреб "військового часу", то за таких умов відбувається зміна вимог до функціонування національної системи обліку як на рівні системи її регулювання, так і на рівні організації і методики функціонування конкретної облікової системи підприємства. Найбільш типових прикладом в даному випадку є система радянського обліку,

⁴⁷⁵ Народное хозяйство СССР за 70 лет. Государственный комитет СССР по статистике. – М.: "Финансы и статистика", 1987. – 768 с.

⁴⁷⁶ Vollmers G. Cost Accounting for War: Contracting Procedures and Cost-Plus Pricing in WWI Industrial Mobilization in Italy / G. Vollmers, V. Antonelli, R. D'Alessio, R. Rossi // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=2634591>

⁴⁷⁷ Accounting Research Bulletins. Committee on Accounting Procedure. No 13 "Accounting for Special Reserves Arising Out of the War". 1942, January. – P. 111-118.

яка зазнала істотних змін протягом 1941-1943 рр. Як відмічає В.А. Маздоров, військова обстановка в країні визначила нові завдання для бухгалтерського обліку. Війна стала причиною перебудови бухгалтерського обліку, що виразилось в його спрощенні та скороченні звітності, посиленні оперативного контролю за господарською доцільністю витрат, за збереженням соціалістичної власності, економним витрачанням коштів та матеріалів [478, с. 155-156]. Подібна теза стала загальною для представників радянської облікової думки. Так, Я.М. Гальперін, Н.А. Кіпарисов та Н.А. Леонтьєв також зазначають, що напад фашистської Німеччини на Радянський Союз зумовив приділення все більшої уваги до правильної постановки обліку і звітності на соціалістичних підприємствах. І за роки війни була здійснена немала робота по впорядкуванню обліку і звітності, по скороченню і спрощенню форм звітності [479, с. 226]. А.М. Кашаєв та А.В. Шейн в даному ключі також підкреслюють, що в період війни відбулись істотні зміни в організації обліку, необхідно було з особливою наполегливістю проводити в життя дуже суворий режим економії та контроль за витратами матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [480, с. 17].

Таким чином, найважливішою функцією бухгалтерського обліку під час війни стає контрольна функція, виконання якої створювало передумови для ефективної протидії країні-агресору, зокрема, через підвищення ефективності використання наявних ресурсів та пошук глибинних резервів національної економіки. Як показала історія, така переорієнтація обліку дала позитивні результати, внаслідок чого А. Дьятей та Р. Сарікас наголошують, що саме бухгалтерський облік відіграв важливу роль в процесі одержання СРСР перемоги у війні [481, с. 36].

Окрім спрощення облікових процедур, що відбувалось в частині формування собівартості продукції, здійснення капітальних витрат, а також спрощення процедури складання звітності (щомісячна телеграфна звітність), під час війни значно змінилась методологія радянського обліку. Внаслідок порушення народногосподарських зв'язків між підприємствами виникали значні обсяги простроченої заборгованості, з'являлась значна кількість втрат і непередбачених

⁴⁷⁸ Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР: 1917-1972 гг / В.А. Маздоров. – М.: “Финансы”, 1972. – 318 с.

⁴⁷⁹ Гальперин Я.М. Курс теории бухгалтерского учета. Под общ. ред. Н.А. Кипарисова / Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев. – М.: ГОСПЛАНИЗДАТ, 1945. – 228 с.

⁴⁸⁰ Кашаев А.Н. Об организации бухгалтерского учета в период Великой Отечественной войны / А.Н. Кашаев, А.В. Шейн // Бухгалтерский учет. – 1985. – № 5. – С. 16-18.

⁴⁸¹ Djatej A. The Second World War and Soviet accounting / A. Djatej, R. Sarikas // Accounting history. – 2009. – Vol. 14, No 1-2. – P. 35-54.

витрат, для обліку яких були введені спеціальні рахунки, в назві яких вказувалась причина їх виокремлення – умови військового часу. Спрощення облікової системи, зокрема, відмова від значної кількості первинних документів, уможливила впровадження нових економічних інструментів, одним із яких була карткова система розподілу основних продовольчих товарів, що була імплементована в СРСР в липні 1941 року і передбачала встановлення норм споживання товарів на людину в місяць.

В роки війни відбувалась також і трансформація підходів до організації обліку, що зумовлювалось хронічною нестачею підготовлених облікових працівників та зменшенням обсягів часу, що виділявся на реалізацію облікового процесу. Як зазначають А.І. Белоусов та А.В. Зеленина, у військові роки стали широко застосовувати групові (накопичувальні) відомості по касових та банківських операціям, а також заготівлі матеріальних цінностей та розрахунків з постачальниками, відвантаження товарно-матеріальних цінностей та розрахунків з покупцями. Рекомендувалось узгодження хронологічних та систематичних реєстрів, спрощення розподілу витрат на обслуговування та управління, використання коефіцієнтного методу при визначенні собівартості окремих видів продукції тощо [482, с. 14]. В цілому автори приходять до думки, що одержані під час війни напрацювання в сфері організації бухгалтерського обліку в подальшому були покладені в основу розробки журнально-ордерної форми обліку, яка вже на початку 1950-х рр. почала широко впроваджуватись в різних галузях народного господарства СРСР.

У тому ж випадку, коли в країні відбувається громадянська війна, що є формою вирішення протиріч, які виникають між різними верствами населення, і яка завершується перемогою сторони, яка приступає до реформування прийнятого в країні економічного укладу, то облікова система також зазнає значних змін. Обсяги таких змін залежать від рівня протиріч між попереднім економічним укладом і новоствореним укладом, що реалізується після завершення громадянської війни. Наприклад, в результаті громадянської війни в США (1861-1865 рр.) було скасовано рабство (1865 р.), що зумовило необхідність виключення з системи обліку рахунків, що використовувались для облікового відображення рабів та здійснення їх вартісної оцінки.

Наслідком громадянської війни в Росії (1917-1923 рр.) став прихід до влади партії більшовиків та поступове встановлення на переважній

⁴⁸² Белоусов А.И. Особенности бухгалтерского учета в период великой отечественной войны / А.И. Белоусов, А.В. Зеленина // Вестник Ставропольского государственного университета. – 2010. – № 68. – С. 13-17.

більшості її території радянської влади, яка упродовж наступних десяти років сформувала модель “радянського обліку”, що кардинально відрізнялась від бухгалтерського обліку ринкового типу як на теоретико-методологічному, так і на організаційному рівні. Визначальною методологічною особливістю радянського обліку став перехід до одноманітного регулювання бухгалтерського обліку, що в цілому призвело до формування концепції розширеної одноваріантності методології обліку [⁴⁸³, с. 99].

Таким чином, система бухгалтерського обліку підприємств, які виконують забезпечуючу функцію під час військових конфліктів, може зазнавати змін, що залежить від особливостей військового конфлікту, які визначають його роль в економічному житті конкретної країни.

Облік майна підприємств, діяльність яких опинились під прямим впливом військових дій (завойованих або втрачених). Здійснення військових дій між збройними силами певних країн або політичних утворень в більшості випадків має економічні передумови, що обґрунтовується обмеженістю ресурсів та необмеженістю потреб людей. В окремих випадках прагнення учасників війни захопити необхідні ресурси або цілі економічні райони визначало характер бойових операцій і напрями розгортання військової агресії.

Причиною війни можуть виступати домагання щодо прав на власність або територію, яка належить іншій стороні збройного конфлікту. В результаті успіху таких домагань у однієї сторони в результаті націоналізації (експропріації) з’являється майно, яке потребує відображення в обліку, а у іншої сторони – відбувається вибуття такого майна, яке може розглядатись з позиції бухгалтерського обліку як втрати або як тимчасові втрати.

Найбільш типовим прикладом експропріації майна на захоплених територіях є дії Німеччини під час Другої світової війни. Так, за роки окупації німецькі війська розграбували та знищили 38% національного майна Польщі, з Франції вивезли 63 млн. тон вугля, близько 2 млн тон нафти, з Бельгії, Голландії, Данії і Норвегії та інших окупованих країн було вивезено всі запаси стратегічної сировини, промислових товарів та продовольства, з Австрії були вивезені золоті запаси на суму 80 млн. доларів, а з Чехословаччини – на суму 25 млн. доларів [⁴⁸⁴, с. 131-132]. Експропрійоване майно вивозилось з окупованих країн в Німеччину, де включалось до складу активів потужних німецьких монополій або державних фінансових установ.

⁴⁸³ Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2017. – 204 с.

⁴⁸⁴ Шифман М.С. Война и экономика (вооруженное воздействие на экономику воюющих стран в первой и второй мировых войнах) / М.С. Шифман. – М.: Воениздат, 1964. – 208 с.

Подібна ситуація в кінці Другої світової війни склалась і на колишніх радянських територіях, які були звільнені від німецької окупації радянськими військами, а також на територіях, які були звільнені, але раніше не входили до складу СРСР. Однак, націоналізацію майна вже проводили представники радянської влади. З метою забезпечення належного контролю та уніфікації даного процесу в квітні 1943 р. Радою Народних Комісарів СРСР було випущено Постанову № 404, якою регулювались питання обліку і використання націоналізованого, конфіскованого, виморочного та безгосподарного майна. Зокрема, згідно ст. 4 даного документу всі питання щодо виявлення, обліку, оцінки та реалізації майна, цінностей і грошових коштів повинні здійснюватись фінансовими органами [485]. Передача націоналізованого та конфіскованого майна здійснювалась фінансовими органами шляхом узгодження з вищими органами як на безоплатній, так і на платній основі із використанням фактичної вартості, заготівельних цін тощо.

При встановленні на захопленій в результаті війни території нової влади, в результаті приєднання такої території до складу іншої країни або створення нової країни шляхом об'єднання декількох територій, зазвичай, наявні на ній підприємства та установи підлягали націоналізації. Так, в 1917 р. на території постреволуційної Росії були націоналізовані всі банки і банківська державна монополія, залізничний транспорт, морський та річний флот, а вже в червні 1918 р. окремим декретом було проголошено націоналізацію всієї великої промисловості (підприємств з капіталом більше 1 млн. рублів). На думку А.І. Лозинського після проведення націоналізації 1917-1918 рр. вищим керівництвом була поставлена задача організації правильного обліку експропрійованих у буржуазії засобів виробництва і забезпечення збереження державного фонду [486, с. 68]. Таким чином, одним з наслідків військових дій є захоплення майна та нових територій, з розміщеними на них підприємствами. В результаті націоналізації дані об'єкти мають бути включені до складу активів підприємств та установ. Основною проблемою при їх прийнятті на облік є встановлення їх реальної вартості, яка б враховувала їх реальну цінність, так і витрати, які були понесені на їх доставку та передачу до місця їх подальшого використання.

⁴⁸⁵ Постановление Совета Народных Комиссаров СССР № 404 “Об утверждении положения о порядке учета и использования национализированного, конфискованного, виморочного и бесхозяйного имущества”. 17 апреля 1943 г. // Электронный ресурс. Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/901855443>

⁴⁸⁶ Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования / А.И. Лозинский. – Саратов: “Коммунист”, 1939. – 108 с.

У іншій стороні, яка є учасником військового конфлікту і програє його на тимчасовій або постійній основі, відбувається втрата окремих видів майна, підприємств або територій, що також має знайти своє відображення в системі бухгалтерського обліку відповідного рівня.

З метою обліку втраченого майна під час Другої світової війни на радянських підприємствах було запроваджено окремий (27-й) розділ плану рахунків – Д “Рахунки, виділені у зв’язку з умовами військового часу”. Як відмічає В.А. Маздоров, в цей розділ включався 21 рахунок першого порядку і два субрахунки, наприклад: 270 – “Основні засоби неевакуйовані”; 251 – “Матеріали в дорозі, що не прибули до евакуації на підприємство”; 252 – “Товарно-матеріальні цінності неевакуйовані”; 253 – “Товарно-матеріальні цінності евакуйовані, але що не прибули в місцезнаходження підприємства” тощо [⁴⁸⁷, с. 157]. Введення таких пропозицій базувалось на загальній політиці необхідності евакуації найбільш важливих підприємств з прифронтових районів в східну частину Радянського Союзу, що практично реалізовувалось за допомогою створеної у 1941 р. Ради з евакуації. Відповідно, запропонована система рахунків призначалась для обліку тих активів підприємства, які або не були евакуйовані (в розрізі видів активів), або не дістались до визначеного місця їх евакуації, а також для обліку дебіторської та кредиторської заборгованості щодо яких виникали значні сумніви щодо їх погашення внаслідок захоплення території, де розміщувались підприємства, щодо яких вона виникла, або внаслідок того, що навіть після евакуації такі підприємства ще не відновили свою діяльність. Всі інші евакуйовані об’єкти обліковувались за допомогою інших традиційних рахунків, які використовувались підприємствами в мирний період часу.

Під час здійснення евакуації майна основна відповідальність щодо безпеки евакуації та подальшої постановки такого майна на облік покладалась на бухгалтерів, які повинні були досить суворо дотримуватись існуючих вимог, зокрема, щодо документального оформлення таких операцій. При цьому, в процесі здійснення евакуації майна підприємств здійснювались значні витрати, які мали відображатись на відповідних рахунках (“Витрати, викликані евакуацією”), а в багатьох випадках майно не досягало свого кінцевого пункту призначення як внаслідок стрімкого просування ворожих військ, так і в результаті неефективної логістики. Тому одним із напрямів розвитку облікової системи під час війни було удосконалення порядку облікового відображення бездокументних вантажів.

⁴⁸⁷ Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР: 1917-1972 гг. / В.А. Маздоров. – М.: “Финансы”, 1972. – 318 с.

На сьогодні, в умовах тимчасової окупації окремих територій в Донецькій та Луганській областях та анексії Криму, на вітчизняних підприємствах, структурні підрозділи яких залишились на даних територіях і над якими було припинено управління, не використовується подібна методика обліку втраченого майна, яка використовувалась під час Другої світової війни в радянській обліковій системі. Наприклад, все націоналізоване майно компанії “DTEK ENERGY B.V.”, що перебуває на окупованій частині Донецької та Луганської областей і в анексованому Криму, включається до складу активів даної компанії, що засвідчується опублікованим неаудованим звітом про консолідовані фінансові результати за 6 місяців 2018 року [488]. Однак, як зазначається в Аудиторському висновку щодо фінансової звітності ПАТ “ДТЕК КРИМЕНЕРГО” від 20 березня 2017 р. [489], на вартість необоротних активів, які розташовані на тимчасово окупованій території України, в 2015 році був нарахований 100% резерв знецінення керуючись принципом обачності та МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів”. Як наслідок, на 31.12.2016 чисті активи ПАТ “ДТЕК КРИМЕНЕРГО” склали від’ємне значення – - 1025951 тис. грн. Вже у вересні 2018 року в засобах масової інформації з’явилося повідомлення про те, що “DTEK ENERGY B.V.” позивається в міжнародні судові інстанції до Російської Федерації за експропрійоване майно, розміщене на території анексованого Криму [490], що свідчить про намагання підприємства відшкодувати понесені втрати. Відповідно, для тих активів компанії “DTEK ENERGY B.V.”, які залишились на окупованій частині Донецької та Луганської областей і в анексованому Криму не використовуються окремі спеціальні рахунки для їх обліку, а коригується їх вартість на основі врахування рівня зменшення їх корисності.

Окрім цього, згідно МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” корисність активів зменшується не лише в результаті втрати контролю над такими активами, а й у випадку, коли специфічні активи втрачають свою цінність у випадку порушення умов виконання контракту або у випадку його розірвання. Така ситуація на сьогодні є характерною для активів теплових електростанцій, що входять до складу “DTEK ENERGY B.V.”, оскільки після втрати контролю над шахтами, що були основними постачальниками антрациту для них, їх вартість потребує

⁴⁸⁸ ІН 2018 Results Corporate Presentation DTEK ENERGY B.V. // Електронний ресурс. Режим доступу: https://dtek.com/content/files/dtek_prez_irfy_new_2018-autumn_main_final.pdf

⁴⁸⁹ Аудиторський висновок (ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА) від 20 березня 2017 р. щодо фінансової звітності ПАТ “ДТЕК КРИМЕНЕРГО” // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://dtek.com/content/files/auditorskiy-visnovok-schodo-finansovoi-zvitnosti-tovaristva-za--2016-rik.pdf>

⁴⁹⁰ ДТЕК позивається в міжнародні суди до Росії за вкрадене під час анексії Криму майно // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.umoloda.kiev.ua/number/0/2006/126257/>

переоцінки внаслідок втрати їх цінності. Більш детально дане питання висвітлено в дослідженні І.А. Юхименко-Назарук [491, с. 279-281], та передбачає використання положень неінституційної теорії, зокрема, потребує використання в бухгалтерському обліку поняття специфічних активів, що дозволить обґрунтувати шляхи удосконалення облікової оцінки в умовах гібридної війни.

Облік як політичний інструмент під час здійснення військових конфліктів. Згідно традиційної точки зору система бухгалтерського обліку розглядається як засіб фіксації результатів військових дій та як засіб інформаційного забезпечення управління підприємствами, які здійснюють підтримку суб'єктів ведення війни. За таким підходом бухгалтерський облік виконує пасивну функцію з позиції його значення під час військових конфліктів. На відміну від такого підходу, в дусі представників Лондонської школи економіки (Е. Хоупвуд, П. Міллер, А. Бімані, М. Бромвіч та ін.), В. Фаннелл та М. Чвестяк запропонували розглядати бухгалтерський облік як політичний інструмент, який може використовуватись суб'єктами його організації для подолання політичних криз. Тобто, бухгалтерський облік пропонується розглядати не як щось похідне та другорядне, необхідне для відображення існуючої господарської реальності, а як первинне стосовно соціальних процесів та відносин, які формуються в результаті функціонування обліку як окремого соціально-економічного інституту.

Як відмічають В. Фаннелл та М. Чвестяк, до наших днів для всіх національних держав облік військових операцій, перш за все, слугував для реалізації більш широких політичних цілей. З Кримської війни до війни з тероризмом бухгалтерський облік використовувався для утвердження цивільного контролю над військовими, запровадження раціональної ділової практики на війні та створення видимих і невидимих причин, які повинні легітимізувати використання сили [492, с. 2]. За допомогою реалізації інформаційної функції бухгалтерський облік дозволяє політичним елітам обґрунтовувати причини необхідності початку військового конфлікту, а за допомогою контрольної – впливати на суб'єктів здійснення військових конфліктів, одночасно регулюючи таким чином порядок розгортання військових дій та здійснення окремих військових операцій.

⁴⁹¹ Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії [Текст]: монографія / І.А. Юхименко-Назарук. – Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2017. – 300 с.

⁴⁹² Funnell W. Accounting at War: The Politics of Military Finance / W. Funnell, M. Chwastiak. – Routledge, 2015. – 216 p.

3.2. Сегментна звітність

Розвиток світової економічної системи є одним із визначальних факторів удосконалення облікової системи підприємств різних видів. Посилення тенденцій глобалізації, диверсифікації та постіндустріалізації економіки висувають ряд нових вимог до змістовного наповнення та форми представлення облікової інформації, на які мають адекватно відреагувати представники бухгалтерського наукового співтовариства. Багатонаціональні корпорації, що відіграють ключову роль на світових ринках, є складними економічними системами, які мають масштабні інвестиційні можливості та здатність проводити свою діяльність в різних сферах і за різними напрямками. У порівнянні з традиційними компаніями вони функціонують в інших умовах, оскільки їх діяльність пов'язана зі здійсненням значної кількості неоднорідних операцій і процесів, характеризується виникненням ризиків різної інтенсивності та існуванням значної кількості перспектив подальшого розвитку. Для прийняття поставальниками капіталу ефективних інвестиційних та позикових рішень щодо таких компаній їм необхідно забезпечити надання інформації про ефективність функціонування, ризики та перспективи розвитку окремих її підрозділів та напрямів діяльності, стосовно яких будуть прийматись такі рішення.

Одним із наслідків розвитку інформаційних потреб та запитів користувачів облікової інформації в контексті формування глобалізованої економічної системи є виникнення концепції фінансової звітності за сегментами, яка була впроваджена в практику облікового регулювання наприкінці 1970-х рр. в США та на початку 1980-х рр. також була реалізована в системі МСФЗ, що стало відправною точкою для її подальшого всесвітнього поширення. На сьогодні сегментна інформація є одним із важливих джерел для різних видів стейкхолдерів, оскільки вона дозволяє краще зрозуміти результати діяльності компанії в розрізі різних видів сегментів, в цілому дозволяє краще проаналізувати їх поведінку та перспективи створення довгострокової вартості, а також їх роль в досягненні цілей сталого розвитку.

В умовах появи значної кількості підприємств із високою концентрацією капіталу та диверсифікованою господарською діяльністю з'явилась необхідність у трансформації традиційних підходів до оприлюднення фінансової звітності, оскільки рівень прибутковості таких підприємств, їх ризики та стратегічні можливості подальшого розвитку можуть істотно відрізнятись як для різних галузей, так і в різних географічних місцях. Для багатьох

стейкхолдерів, які аналізують діяльність таких багатонаціональних компаній, фінансові дані про бізнес-сегменти так само важливі, як і облікова інформація про компанію в цілому.

Особливістю розвитку системи нормативного регулювання процесу складання фінансової звітності за сегментами є її позитивна природа. Тобто, коли спочатку практика складання подібних звітів підприємствами набагато випередила процес нормативного регулювання в даній сфері, і останній лише закріпив і узагальнив ті напрацювання в формуванні сегментної інформації, які вже застосовувались суб'єктами ведення обліку на підприємствах. Впровадження сегментної звітності в чинну облікову практику є прикладом трансформації системи регулювання бухгалтерського обліку під впливом тиску з боку зовнішнього середовища. Зокрема, коли представники громадськості почали вимагати від корпорацій розкривати інформацію про свою діяльність в розрізі тих сегментів та розрізів, за якими вони складають внутрішню управлінську звітність, використовуючи її для аналізу ефективності функціонування своїх підрозділів.

Можливість такого тиску в США виникла на початку 1960-х років, коли в Конгресі почали активно обговорювати питання функціонування окремих галузей економіки. Завдяки наполегливості проф. Дж. Дірлема у 1965 р. були внесені пропозиції щодо необхідності внесення змін до Закону "Про цінні папери" 1934 р. в частині необхідності розкриття корпораціями інформації про результати функціонування їх окремих підрозділів. Вже у 1966 р. М. Коен, голова SEC, виступив перед Федерацією фінансових аналітиків на щорічній зустрічі, і наголосив на тому, що розкриття результатів діяльності корпорацій в розрізі їх окремих підрозділів має стати обов'язковою складовою фінансової звітності мультипрофільних (диверсифікованих) корпорацій. Саме ці події на сьогодні вважаються вченими відправною точкою розвитку системи регулювання сегментної звітності в світі.

На подібні рішення керівництва регуляторів фондового ринку належним чином відреагувала професійна бухгалтерська спільнота США. Вже у 1967 р. АРВ опублікувала Положення № 2 "Розкриття додаткової інформації диверсифікованими компаніями", що також було відповіддю на зростаючий попит користувачів на сегментну інформацію компаній, які мають диверсифіковану структуру, з метою більш ефективного розподілу наявних інвестиційних ресурсів, а також на запити менеджменту таких компаній, яким необхідні були інструменти для підвищення ефективності управління. Представники АРВ в даному положенні визнавали, що причиною його розробки є реакція на зміни, що відбуваються в економіці, зокрема, поява значної

кількості диверсифікованих компаній. Внаслідок чого існуюча практика складання фінансової звітності має бути переглянута.

В даному положенні безпосередньо зазначалось, що розкриття сегментної інформації може бути корисним для інвесторів при оцінці минулих результатів, майбутніх ризиків та перспектив диверсифікованих компаній [493, с. 3]. Однак, представники АРВ також наголосили на можливості виникнення значної кількості проблем, які можуть виникнути в результаті застосування цього положення. Наприклад, що окремі сегменти, щодо яких необхідна інформація для прийняття рішень, буде досить важко виокремити серед всієї діяльності компанії, оскільки суб'єктивні оцінки та довільні розподіли можуть зробити інформацію в кращому випадку безглуздою, а в гіршому – оманливою для інвесторів. Особливо це стосується спільних витрат або використання довільних трансфертних цін між основними сегментами компанії [494, с. 3]. Іншою проблемою, яка супроводжує будь-яке додаткове розкриття облікової інформації, на що також звернула увагу АРВ, є розкриття конфіденційної інформації, оприлюднення якої може завдати шкоди конкурентним позиціям компанії. Тому в кінцевому результаті розробники даного положення дійшли висновку, що розкриття інформації за сегментами своєї діяльності компанії мають здійснювати на власний розсуд.

Окрім методичних аспектів формування інформації за сегментами важливою роллю Положення № 2 “Розкриття додаткової інформації диверсифікованими компаніями” є окреслення напрямів наукових досліджень в даній сфері, які мали сформулювати теоретичні передумови для формування такої додаткової інформації: її необхідність інвесторам; надійність для прийняття інвестиційних рішень; здатність не завдавати шкоди акціонерам компанії; її необхідність для справедливого представлення фінансового стану та результатів здійснених операцій [495, с. 3-4].

У 1968 р. SEC вперше запропонувала розкривати інформацію про бізнес-сегменти під час реєстрації на біржі, а у 1969 р. уточнила свої вимоги, згідно яких слід оприлюднювати інформацію лише за тими сегментами, які приносили 15% чи більше доходів компанії [496, с. 1]. Вже у 1970 р. ці вимоги були додані до загальних вимог, які

⁴⁹³ Accounting Principles Board (APB) Statement No. 2 - Disclosure of Supplemental Information by Diversified Companies. – AICPA, 1967. – 5 p.

⁴⁹⁴ Accounting Principles Board (APB) Statement No. 2 - Disclosure of Supplemental Information by Diversified Companies. – AICPA, 1967. – 5 p.

⁴⁹⁵ Accounting Principles Board (APB) Statement No. 2 - Disclosure of Supplemental Information by Diversified Companies. – AICPA, 1967. – 5 p.

⁴⁹⁶ A brief summary of financial proposals filed with and actions by the S.E.C. // Securities and Exchange Commission Digest. – 1969. – 14 of July. – P. 1-8.

висуваються до щорічної фінансової звітності (10-K), яка на сьогодні подається до SEC.

Враховуючи декларацію щодо подальшого розвитку фінансової звітності в напрямі розробки сегментної звітності, визначеною SEC, а також виділені АРВ напрями наукових досліджень, на початку 1970-х років даній проблематиці значну увагу починають приділяти американські дослідники в сфері обліку. Передусім, вчені звертали увагу на корисність сегментної звітності в проведенні аналізу діяльності корпорацій та їх підрозділів. Зокрема, як відмічав у 1974 р. Р.Ф. Коханек, провівши аналіз результатів оприлюднення звітності американських компаній, сегментні результати допомогли інвесторам в прогнозуванні майбутніх змін прибутку в оцінці цінних паперів [497, с. 256]. Р.М. Берелфілд та Є.Є. Коміскі зазначали, що гіпотетичний взаємозв'язок між розкриттям сегментної звітності і прогнозованістю результатів має значну інтуїтивну привабливість [498, с. 821], тим самим підкреслюючи доцільність її включення до складу обов'язкових елементів звітності підприємств.

Починаючи з 1974 р. всі компанії, що подавали звітність до SEC, повинні були розкривати інформацію в розрізі сегментів для своїх акціонерів у річній фінансовій звітності. Починаючи з цього часу FASB розглядала проект стандарту формування звітності за сегментами, який мав надати більш детальні відповіді на питання, які ж саме сегменти в діяльності компаній слід виділяти, яка саме інформація має бути розкрита в фінансовій звітності, щоб не зашкодити конкурентним перевагам компаній, яким чином слід розподіляти витрати між різними видами сегментів тощо.

Перший обліковий стандарт, що регулював порядок виділення сегментів та складання відповідної звітності, SFAS No. 14 “Фінансова звітність підприємства за сегментами”, був випущений FASB у 1976 р. Даний стандарт передбачав, що підприємства повинні розкривати певну фінансову інформацію в розрізі галузевих та географічних сегментів. У 1981 IASC теж був випущений МСБО 14 “Розкриття фінансової інформації за сегментами”. Цей період розвитку системи облікової регламентації можна визначити як етап первинного накопичення засобів регулювання порядку формування фінансової звітності за сегментами, що характеризується закріпленням чинної практики підприємств в даній сфері шляхом її стандартизації.

⁴⁹⁷ Kochanek R.F. Segmental Financial Disclosure by Diversified Firms and Security Prices / R.F. Kochanek // The Accounting Review. – 1974. – April. – P. 245-258.

⁴⁹⁸ Barefield R.M. Segmental Financial Disclosure by Diversified Firms and Security Prices: A Comment / R.M. Barefield, E.E. Comiskey // The Accounting Review. – 1975. – Vol. 50, No. 4 (Oct.). – P. 818-821.

Вже на початку 1990-х років з'явилися перші сигнали про невідповідність існуючої системи регулювання звітності за сегментами потребам зовнішніх користувачів облікової інформації. Зокрема, як відмічають з цього приводу Д. Холлі та Ш. Йу, у 1993 р. FASB почала переоцінку звітності за сегментами після того як користувачі фінансової звітності висловили стурбованість з приводу її якісного рівня [⁴⁹⁹, с. 88].

Окрім невдоволеності користувачів щодо існуючих правил складання фінансової звітності за сегментами, SFAS No. 14 значно критикувався представниками професійних організацій в сфері обліку та фінансів (AICPA, AIMR). Про існування подібної проблеми наголошували представники спеціального комітету AICPA з фінансової звітності під керівництвом Е.Л. Дженкінса у звіті “Improving business reporting - a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors” (1994 р.), присвяченого формулюванню рекомендацій стосовно характеру інформації, що повинна розкриватись керівництвом в звітності та стосовно ступеню, згідно якого аудиторі повинні повідомляти про різні складові такої інформації. Зокрема, автори відмічали, що одним з напрямів розвитку чинної концепції фінансової звітності є удосконалення порядку розкриття інформації за бізнес-сегментами [⁵⁰⁰, с. 11-15]. В результаті, SFAS No. 14 у 1997 р. був замінений новим стандартом, SFAS No. 131 “Розкриття інформації про сегменти підприємства і супутньої інформації”, який мав більш управлінську орієнтацію, у порівнянні із попереднім стандартом, оскільки був спрямований на забезпечення формування інформації по сегментах в таких розрізах, які дозволятимуть приймати оперативні рішення і оцінювати результати функціонування підприємства за відповідними сегментами.

В середині 1990-х років також відбувається подібна зміна підходів до методики формування сегментної інформації і у представників IASC. Вже у 1997 році відбувається значне реформування МСБО 14, в результаті чого окрім значних змістовних змін було змінено його назву на “Сегментна звітність”. Однак, МСБО 14 мав значні відмінності у порівнянні із SFAS No. 131, передусім, він базувався на “індустріальному підході”, що породжувало значне незадоволення користувачів сегментної інформації.

⁴⁹⁹ Hollie D. A Perspective on segment reporting choices and segment reconciliations / D. Hollie, Sh. Yu // Applied Finance and Accounting. – 2015. – Vol. 1, No. 2. – P. 88-95.

⁵⁰⁰ Improving business reporting - a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors. – American Institute of Certified Public Accountants. Special Committee on Financial Reporting, 1994. – 20 p.

Період 1990-х років можна визначити другим етапом розвитку засобів регулювання порядку формування фінансової звітності за сегментами, що характеризується удосконаленням існуючих стандартів у відповідності до практики прийняття рішень на основі сегментної облікової інформації зовнішніми і внутрішніми користувачами.

Однак, на цьому формування законодавчої регламентації порядку формування сегментної облікової інформації не завершилось. Починаючи з 2003 р. представники IASB розпочали розробку проекту нового стандарту – МСФЗ 8 “Операційні сегменти”, який в результаті тривалих обговорень був запроваджений в практичну діяльність з 1 січня 2009 року [501]. Запровадження МСФЗ 8 було одним із кроків конвергенції МСФЗ та GAAP US, що проводилась у 2006-2008 рр. в рамках “Меморандуму про розуміння”. В МСФЗ 8, як і в SFAS No. 131, вже було застосовано управлінський підхід, виходячи з якого при формуванні сегментів та в процесі підготовки облікової сегментної інформації пріоритетним є врахування потреб внутрішніх користувачів, які приймають управлінські рішення. МСФЗ 8 не вносить жодних змін в чинну методику визнання або облікового відображення витрат чи доходів або інші елементи фінансової звітності, він є стандартом, який стосується суто порядку розкриття облікової інформації в фінансовій звітності.

На думку представників компанії “PricewaterhouseCoopers” основні відмінності між МСФЗ 8 та МСБО 14 можна виявити при відповіді на наступні запитання: 1) Хто застосовує цей стандарт? 2) Що таке операційні сегменти? 3) Яка інформація оприлюднюється в операційних сегментах? 4) На чому базується вимірювання розкриття інформації за сегментами? [502]. Аналіз цих відмінностей дозволяє встановити, що запровадження МСФЗ 8 передбачає зміну в орієнтації користувачів, для яких призначений стандарт, трансформацію підходу до розуміння сутності поняття “сегмент” (відбувається перехід від об’єктних (продукти або послуги) та географічних сегментів – до операційних) та базової інформації, яка використовується для формування сегментної інформації (перехід від фінансової інформації до інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення). В результаті сегментна облікова інформація, одержана при використанні МСФЗ 8, є більш деталізованою і краще відображає специфічні особливості компаній в умовах розвитку сучасної економіки. Окрім цього, у МСФЗ 8 також наведено вимоги до додаткового розкриття інформації в проміжних звітах.

⁵⁰¹ Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» // Електронний ресурс. Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_k53

⁵⁰² A practical guide to segment reporting. – PricewaterhouseCoopers, 2008. – 36 p.

Відповідно, період розробки і запровадження МСФЗ 8 протягом 2003-2009 рр. можна визначити етапом остаточної гармонізації облікових стандартів в сфері регулювання порядку формування фінансової звітності за сегментами в світі, під час якого відбувся перехід до застосування управлінського підходу до формування інформації за сегментами. Саме в цей період з'являється значна кількість наукових досліджень, в яких розглядаються міжнародні особливості оприлюднення інформації за сегментами та їх вплив на процес прийняття рішень різними групами стейкхолдерів.

В той же час, незважаючи на завершений процес гармонізації облікових стандартів з регулювання процесу формування інформації за сегментами, на сьогодні вченими виділяється цілий ряд теоретико-методичних та організаційних проблем, які потребують вирішення із урахуванням особливостей розвитку світової економіки в останні роки. Всі існуючі проблеми можна об'єднати у дві основні групи:

- 1) Загальні проблеми формування інформації за сегментами;
- 2) Вітчизняні проблеми формування інформації за сегментами.

Проблеми першої групи стосуються загальної концепції сегментної облікової інформації та порядку її формування, що реалізована в SFAS No. 131 та МСФЗ 8:

- *Необхідність та причини застосування фінансової звітності за сегментами як нового інструменту розкриття облікової інформації.* Значна кількість дослідників розглядають питання доцільності застосування звітності за сегментами в контексті розгляду рівня диверсифікованості підприємства, обсягів діяльності підприємства (для великих підприємств складання звітності за сегментами є більш пріоритетним з позиції співвідношення вигід та витрат), рівня фінансового левериджу (високий рівень левериджу позитивно корелює із розкриттям додаткової облікової інформації), волатильності прибутку підприємства. Так, дослідивши діяльність малайзійських компаній, Л. Лок Тенг та М. Мет Зейн ^[503] встановили, що як правило компанії, які розкривають сегментарну інформацію, є більшими за обсягом, мають більший показник фінансового левериджу, меншу частку інвестицій і менший показник волатильності прибутку. При цьому, переважна більшість дослідників дотримується думки, що додаткове розкриття сегментної облікової інформації полегшує процес оцінки вартості, а тому має розглядатись як елемент системи вартісно-орієнтованого управління підприємством.

⁵⁰³ Lock Teng L. Segmental Reporting: An Insight into Malaysia's Companies / L. Lock Teng, M. Mat Zain // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://papers.ssrn.com/abstract=293522>.

- *Критичний аналіз концептуальних підходів, покладених в основу розробки облікового стандарту.* Одним із об'єктів критики дослідників на сьогодні також стає застосований в МСФЗ 8 управлінський підхід до формування інформації за сегментами, зокрема, переваги і можливості його застосування у порівнянні з індустріальним підходом. Виходячи з управлінського підходу підприємства формують сегментну облікову інформацію для зовнішніх користувачів на основі використовуваної моделі управлінської звітності. В контексті цього виникають питання щодо ефективності побудови системи управлінського обліку на підприємстві та її можливості забезпечувати реалізацію потреб користувачів в сегментній обліковій інформації.

- *Пошук і обґрунтування основних причин, за яких відбувається відмова від використання фінансової звітності за сегментами при організації обліку на підприємстві.* На сьогодні дослідниками виділяється декілька таких причин, які можна розглядати як основні мотиви приховування подібної інформації: 1) Приховування цінної та конфіденційної інформації, оприлюднення якої може не лише розкрити особливості діяльності підприємства для зовнішніх користувачів, а й може бути використана конкурентами для ослаблення позиції даного підприємства на ринку; 2) Формування облікової сегментної інформації забезпечує більш високу ймовірність виникнення агентської проблеми, що виникає між суб'єктами формування сегментної звітності та її користувачами. Зокрема, у менеджерів, відповідальних за певний сегмент, можуть існувати стимули для маніпулювання прибутком сегменту або процесом звірки показників сегменту (прибутку, доходів, активів тощо), оскільки їх винагорода може бути прив'язана до прибутковості сегмента, а не лише до загальної прибутковості підприємства. Також менеджери можуть приховувати інформацію щодо сегментів із показниками, які не відповідають поставленим цілям або визначеній стратегії розвитку підприємства, щоб уникати зайвої уваги і більш суворого контролю. Таким чином, для усунення наслідків виникнення агентської проблеми підприємства повинні збільшувати свої агентські витрати, тому складання звітності за сегментами може призводити до значного збільшення витрат підприємства. Враховуючи інституційні особливості формування національної системи обліку в різних країнах, в залежності від національної специфіки також можуть бути визначені й інші причини, які зумовлюють підприємства або взагалі не розкривати сегментну облікову інформацію, або не розкривати таку інформацію за окремими видами або групами операційних сегментів.

- *Розвиток неконвенційних стандартів для формування облікової інформації за сегментами.* В останні роки значною кількістю компаній

розкривається додаткова інформація для забезпечення кращої підзвітності суб'єктам корпоративного управління та для забезпечення кращої корпоративної прозорості на основі використання неконвенційних підходів та стандартів (non-GAAP). Оскільки згідно п. 25 МСФЗ 8 “Операційні сегменти” керівнику компанії надається можливість приймати рішення про розподіл ресурсів на сегмент та оцінювати результати його діяльності [504], то це є свідченням використання власних принципів обліку для здійснення розрахунку суми приросту непоточних активів за кожним звітним сегментом суб'єктом господарювання. Існування такої можливості є прикладом реалізації власної політики формування інформації в сегментній звітності, оскільки побудоване на професійних судженнях керівника. Наявність такої можливості може призводити до використання останніми опортуністичної поведінки, спрямованої на задоволення власних інтересів та введення в оману інвесторів щодо відображуваної в сегментній звітності інформації, що часто проявляється в розривах між сумою прибутку по всім сегментам компанії та її консолідованим прибутком.

Проблеми другої групи стосуються особливостей формування сегментної облікової інформації у відповідності до чинних нормативних вимог:

- *Невідповідність вітчизняних стандартів загальносвітової практики формування сегментної облікової інформації.* Незважаючи на значну кількість змін, що вносились до складу П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” [505] протягом останніх років з моменту його введення в дію (5 разів протягом 2005-2013 рр.), даний вітчизняний стандарт не відповідає загальносвітової практиці формування облікової сегментної інформації, в основу якої покладено управлінський підхід. Існування такої ситуації підтверджує проф. А.В. Озеран, відмічаючи, що чинна в Україні методика формування звітності за сегментами не адаптована до концепції управлінського підходу, тому потребує перегляду та суттєвого доопрацювання [506, с. 347]. Дану позицію також підтверджують А. Алексеєва та Т. Ігнатенко, на думку яких на сьогодні виникла необхідність узгодити національний стандарт з вимогами

⁵⁰⁴ МСФЗ 8 “Операційні сегменти” // Електронний ресурс. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k53

⁵⁰⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.

⁵⁰⁶ Озеран А.В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління. Дис... на здоб. наук ступ. д.е.н. по спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / А.В. Озеран. – К.: КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2015. – 560 с.

міжнародної практики [⁵⁰⁷, с. 116]. Невідповідність положень П(С)БО 29 потребам практики призводить до того, що вітчизняні підприємства, які не використовують МСФЗ, не можуть адекватно відобразити для зовнішніх користувачів всі важливі та специфічні аспекти своєї діяльності, ускладнюючи процес прийняття рішень на основі сегментної облікової інформації.

• *Побудова єдиної ефективної системи розкриття добровільної інформації про діяльність підприємства.* Оскільки формування фінансової звітності за сегментами є лише одним із видів добровільного і додаткового розкриття облікової інформації, то актуальним є питання її взаємозв'язку із іншими видами такого розкриття. На підтримку даного твердження М. Бугежа, Р. Чернковські та Д. Морен відмічають, що подальші дослідження можуть також бути присвячені тому, чи існує зв'язок між сегментом фірми та іншими видами розкриття інформації у фінансовій і річній звітності [⁵⁰⁸, с. 364]. Дане питання ще більше актуалізується на сьогодні в Україні у зв'язку із розвитком таких нових видів бухгалтерської звітності, що оприлюднюються вітчизняними підприємствами: інтегрованої; стратегічної; соціально-екологічної; інжинірингової; звітності про ризики тощо.

• *Можливість виділення сегментарного обліку в окрему підсистему бухгалтерського обліку.* Вищенаведена проблема має більш теоретичне спрямування, але результати її розв'язання матимуть значний вплив на процес організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Хоча на сьогодні поняття “сегментарного обліку” ще не набуло ні законодавчого закріплення та не увійшло повною мірою до складу загальноприйнятих понять в системі облікових знань, окремі вітчизняні дослідники (наприклад, А. Алексєєва та Т. Ігнатенко [⁵⁰⁹, с. 116]), та значна кількість зарубіжних авторів (М.Д. Акатсьєва, М.Р. Єдгулов, О.В. Сініцин, О.А. Соколов та ін.) досить активно використовують його у своїх наукових публікаціях.

Загальні перспективи розвитку фінансової звітності за сегментами полягають у вирішенні розглянутих вище двох груп проблемних питань. В той же час, основною задачею удосконалення системи регулювання процесу формування фінансової звітності за сегментами є пошук таких нових теорій, концепцій та підходів, які сприятимуть

⁵⁰⁷ Алексєєва А. Розкриття інформації за сегментами діяльності підприємства у міжнародних і національних стандартах / А. Алексєєва, Т. Ігнатенко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 5. – С. 109-116.

⁵⁰⁸ Bugeja M. The impact of the management approach on segment reporting / M. Bugeja, R. Czernkowski, D. Moran // Journal of Business Finance & Accounting. – 2015. – Vol. 42 (3) & (4). – P. 310-366.

⁵⁰⁹ Алексєєва А. Розкриття інформації за сегментами діяльності підприємства у міжнародних і національних стандартах / А. Алексєєва, Т. Ігнатенко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 5. – С. 109-116.

покращанню властивостей аналітичних прогнозів, які здійснюються фахівцями на основі використання інформації з такої звітності. Дане твердження базується на функціональній ролі бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. Ще однією із перспектив подальших досліджень є виявлення та обґрунтування причин, через які вітчизняні підприємства із диверсифікованою діяльністю не оприлюднюють сегментну облікову інформацію або розкривають її для користувачів у неповному обсязі, приховуючи окремі групи або види сегментів. Для вирішення цієї проблеми необхідним є вивчення біхевіористичних та соціологічних аспектів функціонування суб'єктів ведення і організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах. Таким чином, для підвищення якості формування сегментної облікової інформації необхідно більш активно використовувати існуючі напрацювання в сфері позитивної теорії обліку.

3.3. Облік в кредитних спілках

Одним із можливих варіантів підтвердження або спростування доцільності пропозицій щодо удосконалення методичних аспектів бухгалтерського обліку є їх "перевірка минулим", тобто пошук за можливості історичних фактів застосування ідентичних або подібних пропозицій в практичній діяльності підприємств в минулому. Особливо актуальним застосування такого підходу стає у випадку повторного використання певних економічних інструментів, технологій або теорій, які напряду або наслідки практичного використання яких стають об'єктом бухгалтерського відображення. Таким чином, бухгалтерська історіографія, окрім формування основи для розуміння змін у бухгалтерській професії, обґрунтування причин формування і розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності та написання наукових праць в сфері обліку, може розглядатись як засіб верифікації наукових знань. В той же час, при проведенні такої верифікації слід обов'язково враховувати відповідність контексту використання пропозицій, тобто умов внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування облікової системи підприємства, від яких також значною мірою залежить їх доцільність та ефективність.

Одним із прикладів такого повторного впровадження в господарську практику економічних інструментів є інститут кредитних спілок, поширення якого було припинено радянською владою в Україні у 1930-х рр. і який розпочав своє відродження лише вже у 1990-х роках.

Тому аналіз історичних особливостей розвитку бухгалтерського обліку в кредитних спілках наприкінці ХІХ-го – початку ХХ-го століття дозволяє не лише встановити рівень розвитку облікової практики в той час, а також і слугуватиме засобом верифікації чинної методики ведення та організації обліку в кредитних установах.

Перші кредитні спілки, як небанківські фінансово-кредитні установи в їх класичному розумінні, виникли в середині ХІХ-го століття в Західній Європі. Безпосереднє авторство створення такого нового виду кредитних установ вітчизняні дослідники (А.В. Анциферов [510, с. І], Б.А. Дадашев, О.І. Гриценко [511, с. 6]) одночасно приписують як Ф.В. Райффайзену, так і Г. Шульце-Делічу, якими були створені перші кредитні спілки в Німеччині та Пруській Саксонії. В той же час, більшість зарубіжних дослідників відмічають, що першим все ж таки був Г. Шульце-Деліч, а Ф.В. Райффайзен, як губернатор міста Вейербух, адаптував запропоновану ним модель кредитних кооперативів для подолання наслідків голодної зими 1846-1847 рр. Зокрема, С.В. Бородаєвський підтверджує, що родоначальником кооперативного кредиту є Г. Шульце-Деліч, а Німеччина – це країна, де кооперативний кредит зародився у 1849 р., тобто раніше, ніж в інших державах. Загальними причинами його виникнення був складний стан ремісничо-міських класів населення і несприятливі умови користування кредитом у приватних осіб і установ. Поштовхом для застосування кооперативних начал в сфері кредиту став рух виробничих кооперативів у Франції під час революції 1848 р. [512, с. 14]. Подібних поглядів також дотримувались американські дослідники Е.Л. Уїтні [513, с. 2] та Д. Такер [514, с. 29]. При цьому теоретичні засади фінансових механізмів, за якими могли б функціонувати кредитні кооперативи, були розроблені дещо раніше – в 1840-х роках німецьким дослідником В.А. Хубером, в одній зі своїх книжок на якого робив посилання Г. Шульце-Деліч.

Завдяки успіху кооперативного руху в Німеччині дана практика поступово була перенесена в сусідні країни – Данію, Італію, Францію, Австрію, Угорщину, Чехію, Польщу. Вже після цих країн кооперативні структури були створені в інших європейських країнах, де зубожіле

⁵¹⁰ Анциферов А.Н. Кооперация в сельском хозяйстве Германии и Франции / А.Н. Анциферов. – Воронеж: Печатня С.В. Яковлева, 1907. – 530 с.

⁵¹¹ Кредитні спілки в Україні [Текст] : курс лекцій / Уклад. : Б.А. Дадашев, О.І. Гриценко. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2009. – 126 с.

⁵¹² Бородаевский С.В. История кредитного кооператива / С.В. Бородаевский. – Прага: Типографія “Лінгва”, 1923. – 216 с.

⁵¹³ Whitney E.L. Cooperative credit societies (credit unions) in America and in foreign countries / E.L. Whitney. – Washington: Government Printing Office, 1922. – 60 p.

⁵¹⁴ Tucker D.S. The evolution of people's banks / D.S. Tucker. – New York: Columbia University, 1922. – 273 p.

населення потребувало колективної підтримки для розвитку власного господарства (наприклад, Фінляндія, Ірландія, Україна). Так, у 1898 році Х.В. Волфф [⁵¹⁵, с. 23], виступаючи на XIII-му річному конгресі кооперативних спілок в Манчестері, змушений був констатувати, що незважаючи на значний розвиток банківських установ, широке поширення кредитних кооперативів в Ірландії поступово зумовить їх перенесення в Англійський фінансовий сектор.

Дещо пізніше, ближче до кінця XIX-го століття, необхідність створення кредитних кооперативів на основі використання моделей Г. Шульце-Деліча та Ф. Райффайзена була обґрунтована представниками місцевої аристократії в США та Канаді, які були переселенцями з європейських країн (Німеччина, Великобританія). Це вилилось в документальне звернення до місцевої влади щодо можливості запровадження даного виду фінансових інститутів в господарську практику. Однак, представники місцевої влади не зважали на розвиток кредитних кооперативів в європейських країнах, підтримуючись достатньо консервативної позиції щодо ролі небанківських фінансових установ на фінансовому ринку, тому лише починаючи з 1906 року діяльність кредитних спілок була законодавчо дозволена в окремих штатах США та Канади (Квебек, Нью Гемпшир, Массачусеттс тощо).

Враховуючи той факт, що сучасна територія України перебувала наприкінці XIX-го століття під владою двох імперій – Австро-Угорської (Галичина, Буковина та Закарпаття) та Російської (інша частина теперішньої України), процес розвитку кредитних кооперативів в них відбувався по-різному – в залежності від специфіки поширення кооперативного руху в кожній з них, на що впливав як рівень розвитку законодавчої бази, так і рівень інтеграції даних імперій в європейських фінансовий простір.

Подібний відмінний вплив в різних частинах сучасної України також спостерігався і щодо розвитку облікової системи на підприємствах. Так, на підконтрольній Австро-Угорщини українській території облік розвивався під значним вплив німецької школи обліку, а на території підконтрольній Російській імперії сформувалась власна російська облікова школа, яка з одного боку ввібрала найкращі напрацювання італійської, німецької, французької та інших шкіл обліку, а з іншого продукувала власні оригінальні ідеї та концепції, які були реалізовані на практиці. Наприклад, Ф.В. Єзерським було розроблено російську потрійну систему рахівництва, для вивчення і

⁵¹⁵ Wolff H.W. Co-operative Credit Banking. Paper read at the Thirtieth annual congress of Co-operative societies./ H.W. Wolff. – Manchester: Co-operative Union Limited, 1898. – 25 p.

впровадження в практичну діяльність якої було організовано спеціальні курси, на яких протягом 1874-1899 рр. навчались тисячі слухачів (в останні роки по 300 в Петербурзі та Москві), зокрема, 3 з яких були з Житомира [⁵¹⁶, с. 41].

Враховуючи багатонаціональний склад Австро-Угорської імперії, що також було типовим явищем для населення Галичини, Буковини та Закарпаття, розвиток фінансового сектору на цих територіях відбувався шляхом формування мереж фінансових інститутів за національною ознакою (єврейської, польської, української тощо). Одним з основних елементів таких мереж стали кредитні кооперативи та кредитні союзи, які створювались на основі моделі Ф. Райффайзена (райффайзенки), на основі її удосконаленого Ф. Стефчиком варіанту (кредитні каси Стефчика), та на основі моделі Г. Шульце-Деліча. Поширення таких небанківських кредитних установ на даних територіях відбувалось під впливом їх активного розвитку в метрополії, однак враховуючи непрості відносини між поляками та українцями, відбувався відокремлений розвиток польських та українських кредитних організацій.

Як відмічає проф. С.З. Мошенський, у 1870-х роках виникла ідея створення мережі українських кредитних товариств, а основний їх організатор К. Левицький вважав, що кожна громада повинна мати свій банк, свою позичкову касу [⁵¹⁷, с. 243]. Важливою подією, що вплинула на розвиток кредитних кооперативів, стало створення при автономному уряді в Галичині Патронату, що сприяв їх організації на основі використання моделі Ф. Райффайзена та здійснював нагляд за їх діяльністю.

У порівнянні з польськими кредитними товариствами, українських кредитних кооперативів було дуже мало, всього декілька десятків. Кількість таких товариств значно зросла наприкінці ХІХ-го століття, внаслідок чого у 1896 р. було створено перший “Союз кредитних товариств” (“Крайовий кредитний Союз”), який виконував роль центрального банку (надавав позики, приймав вкладення, виконував спостережно-ревізійні функції) та по суті, об’єднав кредитні кооперативи Галичини в єдину фінансову структуру.

Одним з перших кооперативів, який дослідники з впевненістю відносять до кредитних спілок, був кооператив “Віра”, що був створений у 1894 р. відомим адвокатом Т. Кормошем у Перемишлі та

⁵¹⁶ Езерский Ф.В. Юбилейное издание литературных трудов русской тройной системы счетоводства и счетоводных курсов Ф.В. Езерского / Ф.В. Езерский. – Москва: Типография А.В. Васильева, 1899. – 120 с.

⁵¹⁷ Мошенский С.З. Финансовые центры Украины и рынок ценных бумаг индустриальной эпохи / С.З. Мошенский. – London: Xlibris, 2014. – 503 с.

ґрунтувався на положеннях австрійського законодавства. В основі його діяльності, як кредитної установи, було покладено модель Г. Шульце-Деліча. На думку В.Є. Швеця товариство “Віра” відіграло надзвичайно важливу роль у поширенні кредитних спілок по всій українській землі. Метою цих товариств був збір заощаджень населення та підтримка кредитом усіх хто мав потребу в розширенні господарства і насамперед, для придбання земельних ділянок. Ця форма фінансування була порятунком українського селянства від лихварського капіталу. Таким чином, Т. Кормош, по-суті став одним із перших творців кредитної кооперації у більш широких масштабах оскільки окремі кредитні товариства відомі були ще з 1875 року [⁵¹⁸, с. 363-364].

В Російській імперії перші кредитні спілки були відкриті лише після ліквідації кріпосництва у 1865 р. аристократією та поміщиками, які тривалий час проживали у Німеччині і повернувшись на батьківщину вирішили створити кредитні установи за моделлю Г. Шульце-Деліча. До кінця ХІХ-го століття діяльність кредитних спілок привернула увагу уряду, який у 1895 р. випустив закон про заснування дрібного кредиту, де основна увага приділялась організації кооперативного кредиту, а Державний банк та Особлива канцелярія випустили зразкові статuti позичково-ощадних та кредитних товариств, що значно сприяло розвитку та поширенню діяльності кредитних спілок на всій території імперії, зокрема, і в Україні.

Описуючи процес розвитку кредитних спілок в Російській імперії А.В. Духнович відмічає, що кредитний рух в Україні виник у ХІХ-му столітті під час провадження олександрійських реформ, коли завдяки скасуванню кріпосного права та реорганізації поміщицького землеволодіння селяни отримали власні земельні ділянки й можливість господарювати на них на власний розсуд. [⁵¹⁹, с. 53]. Першою офіційно створеною кредитною спілкою вважається відкрите у 1871 р. Г. Галаганом позичкове товариство в Полтавській губернії, і вже у 1874 р. в Одесі також було засновано кредитний кооператив німецьких ремісників. З часом виникла потреба в централізації діяльності кредитних спілок, внаслідок чого у 1901 р. в Бердянську було створено перший в Російській імперії кооперативно-кредитний Союз за ініціативою А.А. Беретті, що в цілому сприяло розвитку кооперативного руху. Вступ до нього забезпечував товариствам можливість уніфікації діяльності та здійснення спільного контролю.

⁵¹⁸ Швець В.Є. Науково-практичний доробок Теофіля Кормоша у формуванні української парадигми обліку, аналізу і контролю (з нагоди 150-ліття з дня народження) / В.Є. Швець // Вісник Львівського університету. Серія економічна. – 2013. – Вип. 49. – С. 362-370.

⁵¹⁹ Духнович А.В. Кредитні спілки в Україні: історія та сучасність: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / А.В. Духнович. – Луцьк : Волин. нац. ун-т ім. Лесі Українки, 2010. – 234 с.

У 1904 р. урядом було створено окремий орган – Управління по справах дрібного кредиту, який відповідав за організацію діяльності, освіту і контроль установ, що надають такі види кредитів, та їх наповнення грошовими коштами з казни. В цілому дана структура виконувала значну кількість заходів та реалізовувала прогресивні ініціативи, які сприяли розвитку кредитної кооперації в Російській імперії.

З встановленням радянської влади на території Російської імперії з 1917 року і протягом НЕПу розвиток кредитної кооперації продовжився в основному завдяки діяльності кредитних та позичково-ощадних сільськогосподарських і промислових кооперативів. Однак, як відмічає А.В. Щепотьев, з введенням монополії Держбанку СРСР на фінансові послуги всі кредитні кооперативи були насильно ліквідовані (30-ті роки ХХ-го ст.) [520, с. 14-15].

Таким чином, починаючи з другої половини ХІХ-го століття і на початку ХХ-го століття в переважній більшості країн світу більшою або меншою мірою починається запровадження і розвиток діяльності кредитних спілок (кооперативів, товариств, союзів, кооперативних громадських банків). Поява таких нових суб'єктів господарювання зумовила необхідність розвитку системи бухгалтерського обліку з метою формування облікової інформації для прийняття рішень щодо управління ними.

На сьогодні в науковій літературі наявна достатньо уривчаста інформація щодо побудови системи обліку в кредитних спілках в період їх зародження в кінці ХІХ-го – на початку ХХ-го століття, що не дозволяє провести аналіз можливості використання її переваг в чинній практиці функціонування кредитних спілок в Україні. З метою вирішення цієї проблеми слід дослідити порядок ведення бухгалтерського обліку і представлення інформації користувачам щодо діяльності кредитних спілок на основі порівняння існуючих наукових праць з даного питання представників різних країн.

Проаналізувати порядок обліку в кредитних спілках на території України, яка знаходилась у складі Австро-Угорської імперії, можна завдяки праці Т. Кормоша “Практичний підручник для товариств задаткових” (1895 р.), в якому окрім розкриття історичних, теоретичних та юридичних аспектів функціонування кредитних (задаткових) товариств висвітлюються питання ведення обліку та формування в них звітності. Облікова частина даної праці була складена на основі використання польських джерел, зокрема, книги Г. Чвата-Чинського

⁵²⁰ Щепотьев А.В. Система учета и контроля в некоммерческих кредитных обществах финансовой взаимопомощи / А.В. Щепотьев. – Москва-Берлин: Directmedia, 2014. – 181 с.

“Популярна лекція з подвійної бухгалтерії (італійської)” (1894 р.), внаслідок чого автор не виходить за рамки діючої на той час системи подвійної бухгалтерії.

Як відмічає В.Є. Швець, питанням обліку та звітності Т. Кормош присвятив розділ 14 “Рахівництво в задаткових товариствах” (рахівництво, автор розглядав як діловодство та книговодство). Автор подає облік із потреби правового забезпечення діяльності суб'єктів господарювання, оскільки на час підготовки підручника уже діяло законодавство, яке змушувало суб'єктів господарювання вести облік, причому ведення книг мало чітку регламентацію [⁵²¹, с. 365]. В своєму посібнику Т. Кормош інтегрував існуючі на той час вимоги щодо діяльності кредитних товариств з боку регуляторів (“Związek towarzystw zarobkowych i gospodarczych”) щодо ведення обліку і складання звітності, базуючись на системі подвійної бухгалтерії (за італійською формою), з моделлю функціонування кредитних спілок Г. Шульце-Деліча.

Структуру балансу українських кредитних спілок, що функціонували на території Австро-Угорської імперії дозволяє проаналізувати дослідження С.В. Бородаєвського, який наводить статистичні дані по оборотах різних кредитних кооперативів за 1908 р. (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Структура балансу українських кредитних кооперативів за 1908 р. (складено на основі [⁵²², с. 190]).

<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>
Готівка	Пайовий капітал
Позики	Запасний капітал
Належні до надходження від товариств %	Вклади
Нерухомість	Займи
Інші статті	Прибутки
	Інші статті

Аналіз структури балансу (табл. 3.1) дозволяє виявити основні напрями діяльності українських кредитних кооперативів на початку ХХ-го століття, шляхи залучення капіталу та напрями розподілу одержаного прибутку.

Подібна структура балансу також пропонується в посібнику Л. Тварецького [⁵²³, с. 210], розробленого на базі праці Ф. Стефчика для

⁵²¹ Швець В.Є. Науково-практичний доробок Теофіля Кормоша у формуванні української парадигми обліку, аналізу і контролю (з нагоди 150-ліття з дня народження) / В.Є. Швець // Вісник Львівського університету. Серія економічна. – 2013. – Вип. 49. – С. 362-370.

⁵²² Бородаєвський С.В. История кредитного кооператива / С.В. Бородаевский. – Прага: Типографія “Лінгва”, 1923. – 216 с.

“ ... спілок ощадности і позичок системи Ф.В. Райффазена” (1928 р.). При цьому, представлений баланс є більш деталізованим, що свідчить про певний розвиток облікової системи в кредитних спілках на початку ХХ-го століття одночасно з розвитком облікової думки в Галичині. Так, в балансі кас Стефчика більш детально розкриваються наступні статті: види позичок членам (на скрипти, на векселі); відсотки (належні, надплачені, інші); адміністративні кошти (процесові, основні); борги перед різними суб'єктами (з центральною касою, з членами); спеціальні фонди (резерви страт, вальоризаційний фонд).

На розвиток бухгалтерського обліку в кредитних спілках важливий вплив мали різні види професійних організацій та об'єднань. Так, у 1872 р. Міністерством фінансів Російської імперії було затверджено Типовий статут позиково-ощадних товариств, а у 1896 р. – статут кредитних товариств, в яких окрема увага приділялась питанням ведення обліку та складання звітності в таких товариствах. Так, в статуті 1896 р. питанням обліку було присвячено розділ VIII “Звітність”, який передбачав необхідність дотримання вимог Державного банку щодо здійснення рахівництва та складання звітності [524, с. 11]. Товариства мали складати річний звіт, що включав надходження, витрати та залишки по оборотам товариства та за кожним видом таких оборотів окремо. Протягом місяця після закінчення звітного періоду (до 1 лютого) такий звіт повинен бути складений і підписаний членами правління. Процедура складання звіту включала перевірку відповідною радою книг та документів, на основі яких він був сформований. У випадку невиконання строків складання річного звіту перевірна рада мала передати дану функцію на аутсорсинг за рахунок коштів правління.

У 1917 р. Радою Всеросійських кооперативних з'їздів було розроблено зразковий статут кредитного кооперативного союзу, в якому розділ VII “Рахівництво та звітність” був присвячений питанням ведення обліку та складання звітності в даних організаціях. Зокрема, в п. 84 даного статуту зазначається, що в союзі обов'язково слід вести книги, в яких вносяться: а) Загальні надходження та витрачання по всіх оборотах союзу; б) Надходження та витрачання окремо по кожному роду оборотів союзу; в) Рахунки союзу з кожною окремою особою та установою. Для подачі на розгляд правління складається детальний річний звіт по операціях союзу та баланс його оборотів, а також кошторис та план дій на наступний рік, які перевіряються ревізійною

⁵²³ Тварецький Л. Підручник для кас Стефчика / Л. Тварецький. – Львів: Друкарня патронату рільничих кооператив, 1928. – 400 с.

⁵²⁴ Устав кредитного товариства. – Тула: Типографія Тульського Губернського Правління, 1899. – 11 с.

комісією. На розгляд та затвердження даного звіту правлінню та ревізійній комісії давалось два тижні, після чого він мав бути оприлюднений у встановленому порядку [525, с. 13-14]. Таким чином, наявність нормативних вимог до регулювання діяльності позиково-ощадних та кредитних товариств, встановлених через регламентацію структури статуту таких товариств, стала одним з факторів розвитку їх облікової системи.

Завдяки стрімкому злету облікової думки в Російській імперії на початку ХХ-го століття подібна тенденція також спочатку не зникла і з приходом Радянської влади продовжилась протягом реалізації НЕПу. В цей період окрім літератури загальнооблікового характеру також з'являється значна кількість навчальних видань (С.В. Бородаєвський, Ф.Б. Ісланкін, П.В. Камкін, С.Б. Смогоржевський, В.Н. Федоров, В.В. Хижняков, А.В. Чайнов та ін.), присвячених галузевим аспектам бухгалтерського обліку, зокрема, проблематиці побудови облікової системи в кредитних товариствах. Важливе значення для розвитку системи звітування кредитних кооперативів в Російській імперії відіграла необхідність розкриття інформації про свою діяльність та обороти в “Систематичних даних про кредитні товариства”, форма яких була розроблена ІХ-м відділом інспекції Державного банку, і які вперше були опубліковані у 1903 р. [526, с. 133]. В результаті даного нововведення значно підвищився рівень прозорості діяльності кредитних товариств, що зумовило необхідність приділення ще більшої уваги питанням облікового відображення їх діяльності.

С.В. Бородаєвський в праці 1906 р. [527, с. 30-32] відмічає, що для управління товариством необхідно вести книги по формах та правилах, встановлених Управлінням по справах дрібного кредиту. При цьому автор також наголошує на необхідності підбору якісних рахівничих кадрів, які б забезпечили ведення книг та надання звітності товариства. Основною ціллю обліку в позиково-ощадних та кредитних товариствах було зведення їх доходів та витрат для визначення річного результату діяльності, що має бути відображено у відповідному звіті, який надавався правлінню на затвердження.

⁵²⁵ Примерный уставъ кредитнаго кооперативнаго Союза (выработанный Юридическимъ Отделомъ Совета Всероссийскихъ Кооперативныхъ Съездовъ На основаніи Положенія о кооперативныхъ товариществахъ и ихъ союзахъ отъ 20 марта 1917 г.). – Москва: Типографія Русскаго Товарищества Издательскаго Дела въ Москве, 1917 – 16 с.

⁵²⁶ Бородаевский С.В. История кредитнаго кооператива / С.В. Бородаевский. – Прага: Типографія “Лінгва”, 1923. – 216 с.

⁵²⁷ Бородаевский С.В. Ссудо-сберегательные и кредитные товарищества. – СПб.: Паровая Типографія Н.В. Гаевского, 1906. – 66 с.

У 1923 р. вийшла друком праця Ф.Б. Ісланкіна [⁵²⁸], значна частина якої була присвячена діяльності кредитних товариств. Автор акцентує увагу на доцільності використання американської системи рахівництва, яка дозволяє більш повно та зрозуміло враховувати господарські обороти (операції) товариств. На відміну від інших подібних видань, в даній праці досить детально розкрито особливості обліку основних об'єктів, що використовуються в діяльності кредитних товариств (капіталу (основного, пайового, запасного, спеціального), одержаних та виданих позик, розрахунків, внесків пайщиків, майна і цінних паперів, посередницьких операцій). Книги товариства слід закривати в кінці звітного періоду (місяць або рік), для складання відповідних звітів. Запропонований автором місячний та річний звіти товариства є досить об'ємними за обсягом (включають по 14 окремих розділів), для формування яких має використовуватись внутрішньосистемна (з Головної книги та допоміжних книг) та позаоблікова інформація.

Провівши аналіз даної праці можна констатувати, що з використанням американської системи обліку в 1920-х роках Ф.Б. Ісланкіним були розроблені ґрунтовні теоретико-методологічні засади для формування інформаційного забезпечення управління кредитними кооперативами. При цьому, зовсім незначна увага автором приділялась порядку перевірки, затвердження та процесу оприлюднення звітів для задоволення потреб зовнішніх користувачів, окрім їх передачі до кредитних союзів.

Хоча кооперативний рух досить повільно розвивався в США, Канаді, Великобританії та Британській Індії в середині ХІХ-го століття, однак вже наприкінці ХІХ-го – початку ХХ-го століття, з поступовим перенесенням даної практики з континентальної Європи та її законодавчим закріпленням, діяльність кредитних спілок набула поширення. Враховуючи значний розвиток облікової практики в даних країнах в цей період та появу ґрунтовних теоретичних праць засновників англо-американської школи обліку (Ч.Е. Спрег, Г.Р. Хетфілд, В.Е. Петон, П.-Дж. Ескерр, Г.Д. Грілі, Л.Р. Діксі, Ф.В. Пікслі та ін.), були створені необхідні теоретичні та організаційні передумови для побудови ефективної системи обліку в кредитних спілках. Як наслідок, в працях англо-американських авторів на початку ХХ-го століття приділяється значна увага питанням бухгалтерського обліку в кредитних спілках (credit unions).

Так, Х.В. Волф, наголошуючи на доцільності запровадження кредитних спілок у Великобританії, наводить приклад балансу

⁵²⁸ Ісланкин Ф.Б. Счетоводство сельскохозяйственных и кредитных товариществ / Ф.Б. Исланкин. – М.: Издательство “Экономическая жизни”, 1925. – 340 с.

ірландського кредитного сільського банку “Belmulet, со. Мауо” за 1896 р. [⁵²⁹, с. 22], який відрізнявся комплексністю побудови системи обліку та достатнім рівнем аналітичності облікової інформації, яка надавалась користувачам. На основі аналізу даного балансу можна констатувати, що для управління подібними кредитними установами забезпечувалась агрегація облікової інформації в розрізі трьох основних напрямів: 1) Рух грошових коштів (в розрізі позик та депозитів); 2) Доходи та витрати (від позичання та вкладення фінансових ресурсів); 3) Фонди та ефекти діяльності (резерви, чистий прибуток).

В США на початкових етапах розвитку кредитного кооперативного руху системи обліку в окремих кредитних спілках були сформовані в досить спрощеному вигляді. Так, Х. Мічелл, розглядаючи особливості побудови облікової системи в кредитних спілках на основі моделі М. Десжардена, наводить приклад балансу “Кредитної каси ім. Святого Ж.Б де Лінна” за 1914 р., де в активі наводяться лише позики та готівка, а пасив представлений наступними статтями: акціонерний капітал; збережені депозити; прибутки поточного року; платежі за вхід; резервний фонд; фонд забезпечень [⁵³⁰, с. 10]. Дана кредитна спілка була утворена на основі внесків парафіян з метою забезпечення допомоги тим, хто найбільш потребує в коштах (купівля будинків, відшкодування кредитів та відсотків по них тощо). Аналіз представленого балансу дозволяє встановити, що керівництво спілки здійснювало вкладення одержаних коштів, по яких виплачувались дивіденди, та створювало резервний фонд і фонд забезпечення з метою покриття ризиків у випадку несплати одержаних позик та відсотків по них учасниками спілки.

Більш ґрунтовний підхід до побудови облікової системи в кредитних спілках був розроблений А.Х. Хемом та Л.Дж. Робінсоном в посібнику для вивчення кооперативного банківництва, опублікованому у 1914 р., що базувався на законодавстві штату Нью Йорк щодо діяльності кредитних спілок. Для формування Головної книги авторами було запропоновано відкривати наступні види рахунків: готівка, акції, депозити, кредиторська заборгованість, дебіторська заборгованість (кредити, надані членам і погашених ними), відсотки сплачені та отримані, інвестиції (гроші в ощадних банках та інших установах), витрати, прибутки та збитки, гарантійний фонд, дивіденди, чистий

⁵²⁹ Wolff H.W. Co-operative Credit Banking. Paper read at the Thirtieth annual congress of Co-operative societies. / H.W. Wolff. – Manchester: Co-operative Union Limited, 1898. – 25 p.

⁵³⁰ Michell H. People's banks in North America. a survey of the Desjardins system of cooperative banks in Canada and their adoption in the United States / H. Michell. – Washington: Government Printing Office, 1914. – 21 p.

прибуток, що не підлягає розподілу [⁵³¹, с. 61]. Підсумкову інформацію про діяльність кредитної спілки автори запропонували узагальнювати в Звіті про кредитну спілку, який складається з трьох частин (Стислий звіт про операції; Стислий баланс; Стислий рахунок доходів) і дозволяє проаналізувати її діяльність в статистиці та динаміці.

Подібну модель побудови облікової системи в кредитних спілках також можна спостерігати і в працях інших англомовних дослідників. Так, Х.Р. Кростхвейт [⁵³², с. 363-406], досліджуючи практику функціонування кооперативних організацій в Британській Індії, розглянув порядок побудови в них облікової системи. Розкривши загальні аспекти побудови облікової системи (сутність рахунковедення, будову і види рахунків (реальних та номінальних), види журналів, порядок складання пробного та заключного балансу кооперативу), автор розкриває специфічні особливості діяльності кооперативного банку, зокрема, що в цілому його інформаційна система має складатись з статистичних реєстрів та книг обліку. До складу останніх відносяться касова книга, книга надходжень та виплат, книги виданих та одержаних позик, книги довгострокових та поточних депозитів, головна книга, на основі яких можна зрозуміти структуру балансу таких товариств.

Окрім розвитку системи обліку в кредитних спілках, значна кількість англомовних авторів відмічають про важливість взаємозв'язку облікової інформації та функціонування системи корпоративного управління кредитними спілками. Так, А.Х. Хем та Л.Дж. Робінсон [⁵³³, с. 23], Є.Л. Уїтні [⁵³⁴, с. 27] та Д. Такер [⁵³⁵, с. 236] пишуть, що спостережна рада має перевіряти книги та рахунки кредитних спілок, перед тим як вони будуть передані на розгляд правління. В той же час, дані автори зовсім залишають поза увагою можливість існування агентської проблеми, що проявляється в здійсненні менеджментом опортуністичної поведінки, спрямованої на задоволення власних інтересів, а не інтересів членів кредитної спілки. Це обґрунтовується як відсутністю досліджень, які б констатували поступове розпорошення власності та контролю в американських публічних компаніях на початку ХХ-го століття (що було в подальшому ідентифіковано А.А. Берле та Г.К. Мінзом у 1932 р.), так і відсутністю негативних

⁵³¹ Ham A.H. A credit union primer / A.H. Ham, L.G. Robinson. – New York City: Russell Sage Foundation, 1914. – 81 p.

⁵³² Crosthwaite H.R. Co-operation. comparative studies and the central provinces system / H.R. Crosthwaite. – Calcutta: Thacker, Spink and Co., 1916. – 542 p.

⁵³³ Ham A.H. A credit union primer / A.H. Ham, L.G. Robinson. – New York City: Russell Sage Foundation, 1914. – 81 p.

⁵³⁴ Whitney E.L. Cooperative credit societies (credit unions) in America and in foreign countries / E.L. Whitney. – Washington: Government Printing Office, 1922. – 60 p.

⁵³⁵ Tucker D.S. The evolution of people's banks / D.S. Tucker. – New York: Columbia University, 1922. – 273 p.

наслідків прояву такої проблеми, які стали більш явними лише з настанням Великої депресії у 1929 р. При цьому, вирішення агентської проблеми в кредитних спілках за допомогою належної побудови облікової системи залишається однією з найбільш актуальних проблем і в наш час, прикладом чого є існування значної кількості облікових шахрайств в американських кредитних спілках, які відбулись в останні роки [⁵³⁶], що зумовлює необхідність проведення досліджень в даному напрямі.

Висновки до розділу 3

1. Одним із факторів зовнішнього середовища, що впливає на розвиток національної системи бухгалтерського обліку, є військові дії, що стосуються як їх безпосередніх учасників, так й інших суб'єктів, діяльність яких перебуває під впливом військових дій. На основі аналізу наукових публікацій вчених виділено чотири основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах здійснення військових дій: 1) Облік у суб'єктів здійснення військових дій; 2) Облік на підприємствах, які виконують забезпечуючу функцію під час військових конфліктів; 3) Облік майна підприємств, діяльність яких опинились під прямим впливом військових дій; 4) Облік як політичний інструмент під час здійснення військових конфліктів). В умовах здійснення військових дій відбувається трансформація існуючих підходів до організації бухгалтерського обліку в напрямі її спрощення, а також адаптація методології бухгалтерського обліку активів і зобов'язань внаслідок зміни нормальних умов функціонування підприємств. В умовах ведення гібридної війни потребує удосконалення методика оцінки активів, над якими втрачено контроль, та методика оцінки специфічних активів, виконання контрактів щодо функціонування яких опинилось під загрозою внаслідок опортуністичної поведінки контрагентів або змін в нормативному регулюванні діяльності підприємств.

2. В результаті аналізу еволюції системи нормативного регулювання порядку формування фінансової звітності за сегментами в світі було виділено три основні етапи: 1) Первинне накопичення засобів регулювання; 2) Удосконалення облікових стандартів у відповідності до практики прийняття рішень на основі сегментної облікової інформації зовнішніми і внутрішніми користувачами; 3) Остаточна гармонізація облікових стандартів на основі застосування

⁵³⁶ Strozniak P. Top 7 Insider Credit Union Fraud Cases of 2013 / P. Strozniak // Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.cutimes.com/2013/12/09/top-7-insider-credit-union-fraud-cases-of-2013/?sreturn=20190219153442>

управлінського підходу. Виділено і проаналізовано дві основні групи проблем, які стосуються процесу формування облікової сегментної інформації: 1) Загальні проблеми формування інформації за сегментами; 2) Вітчизняні проблеми формування інформації за сегментами. Вирішення виявлених проблем дозволить удосконалити процес звітування на основі використання сегментного підходу та сприятиме підвищенню ефективності рішень, що приймаються користувачами сегментної облікової інформації.

3. Проведений аналіз історичного розвитку облікової системи в кредитних спілках різних країн світу у другій половині ХІХ-го – на початку ХХ-го століття дозволив встановити, що дана система постійно удосконалювалась шляхом використання облікових інновацій, які з'являлись в цей період. Розвиток облікової системи кредитних спілок на українських землях визначався особливостями розвитку облікової думки в державах, до складу яких вони входили в досліджуваний період (Австро-Угорська імперія, Російська імперія, Радянський союз). На методику обліку, яка використовувалась в діяльності кредитних спілок, впливала використовувана модель кредитних кооперативів (модель Ф.В. Райфайзена, модель Г. Шульце-Деліча, кредитні каси Стефчика), розуміння сутності кредитних спілок як кооперативів, товариств, союзів, кооперативних громадських банків, а також рівень розвитку нормативного регулювання обліку в окремій країні. Структура статей балансу кредитних спілок в різних країнах протягом досліджуваного періоду не є однаковою, що залежало від розміру кредитних спілок, їх видів, обсягу інформаційних потреб їх керівництва та особливостей розвитку фінансового ринку в окремій країні.

Наукове видання

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович

**Історичні аспекти розвитку
бухгалтерського обліку
в Україні та світі**

МОНОГРАФІЯ

В авторській редакції

Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі

Монографію присвячено аналізу історичних особливостей розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі, зокрема, історичному аналізу формування бухгалтерського обліку як науки, вивченню проблем розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах, аналізу переваг та недоліків застосування парадигмального методу в бухгалтерському обліку, розробці класифікації бухгалтерських парадигм, історичному аналізу розвитку окремих принципів бухгалтерського обліку (обачності, безперервності, історичної вартості, превалювання сутності над формою), а також історичним аспектам розвитку окремих об'єктів облікового відображення та методів бухгалтерського обліку.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів закладів вищої освіти, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та в світі.



Легенчук Сергій - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Державного університету "Житомирська політехніка".



978-620-0-60953-3

Globe
EDIT